

## Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten  
Steuerwissenschaften**Geschäftsführende Herausgeber:**

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

**steuer-und-wirtschaft.de****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 **Tagung**  
Konkretisierung  
unbestimmter  
Rechtsbegriffe  
im Steuerrecht

<b>Nachruf &gt;</b>	<b>Klaus-Dieter Drüen</b> – Heinrich Wilhelm Kruse zum Gedenken: Über Folgerichtigkeit im Steuerrecht .....	205
<b>Abhandlungen &gt;</b>	<b>Roman Seer</b> – Geldwert und Steuern .....	212
	<b>Lisa Riedel</b> – Umwandlungsbesteuerung – Rechtliche Grundlagen und Grundprinzipien sowie deren Umsetzung bei der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften .....	225
	<b>Lothar M. Jansen / Johannes Fein</b> – Überzogene Vergütung von Vereinsvertretern – Was ist angemessen? .....	241
	<b>Jens Schönfeld / Benedikt Ellenrieder</b> – Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht“? .....	253
	<b>Christoph Spengel / Kathrin Stutzenberger</b> – Wiederauflage des GKB-Richtlinienentwurfs – Steuerbelastungswirkungen und Folgenabschätzungen .....	267
	<b>Tobias Hagemann</b> – Die internationale Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien .....	280
<b>Tagungsbeiträge &gt;</b>	<b>Christian Thiemann</b> – Rechtssichere Anwendung des Steuerrechts – Verfassungsrechtliche Anforderungen und verfahrensrechtliche Optionen .....	295
	<b>Eva Oertel</b> – Bestimmtheit im Europäischen und internationalen Steuerrecht .....	303
	<b>Edouard Marcus</b> – Wege zur Konkretisierung des Rechts in Frankreich: Prinzipien und Umsetzung .....	311

# RWS-Seminare für Steuerberater DStV-akkreditiert



## InsVV für Fortgeschrittene

Tipps zur Vergütung, die sich bezahlt machen

[§ 15 FAO] [§ 5 DStV-FBRL] [GOI]

Referentin:

**Conny Prasser**, Dipl.-Kffr., Dipl.-Rpfl. (FH)

**17. September 2019** in Köln

Informationen unter [rws-seminare.de/2191071](https://rws-seminare.de/2191071)

**11. Dezember 2019** in Frankfurt

Informationen unter [rws-seminare.de/2191072](https://rws-seminare.de/2191072)

## Kompaktkurs Insolvenz und Steuern

Fokus: Neueste BFH-Rechtsprechung und § 55 Abs. 4 InsO

[§ 15 FAO] [§ 5 DStV-FBRL] [GOI]

Referenten:

Dr. **Klaus Olbing**, RA, FASteuerR

RiBFH Dr. **Christoph Wäger**

**23. September 2019** in Berlin

Informationen unter [rws-seminare.de/2191088](https://rws-seminare.de/2191088)

**10. Dezember 2019** in Köln

Informationen unter [rws-seminare.de/2191089](https://rws-seminare.de/2191089)

## Sanierungsgutachten nach IDW S 6

Erste Erfahrungen mit der Neuregelung  
in der Praxis

[§ 15 FAO] [§ 5 DStV-FBRL] [GOI]

Referenten:

Dr. **Raoul Kreide**, RA/Local Partner, Dipl.-Betriebswirt (BA)

**Eva Ringenspacher**, Senior Managerin

**24. September 2019** in Frankfurt

Informationen unter [rws-seminare.de/2191087](https://rws-seminare.de/2191087)

S 6-light? Aber nicht zu light!

## Insolvenzgründe und Verschleppungs- haftung – Fokus: IDW S 11

Tatbestände, Rechtsfolgen und Praktikertipps

[§ 15 FAO] [§ 5 DStV-FBRL] [GOI]

Referenten:

Dr. **Dietmar Rendels**, RA

**Karsten Zabel**, WP, StB

**15. November 2019** in Köln

Informationen unter [rws-seminare.de/2191112](https://rws-seminare.de/2191112)

## Praxiswissen: Sanierungsberatung

[§ 15 FAO] [§ 5 DStV-FBRL] [GOI]

Referenten:

**Julian Opp**, RA

**Maximilian Pape**, RA

**22. November 2019** in Köln

Informationen unter [rws-seminare.de/2191090](https://rws-seminare.de/2191090)

## Halbjahres-Update zum Insolvenzsteuerrecht

RWS-Praktiker-Workshop:

Praxisgerechte Lösungen zum

Umgang mit den aktuellen „heißen Eisen“  
der letzten 6 Monate

[§ 15 FAO] [§ 5 DStV-FBRL] [GOI]

Referent:

**Markus Wohlleber**, Dipl.-Bw. (FH), StB

**26. November 2019** in Frankfurt

Informationen unter [rws-seminare.de/2191121](https://rws-seminare.de/2191121)

Kleingruppe für  
eine intensive  
Branchen-Reflexion

## Insolvenzverwaltung und Umsatzsteuer

Was ist zu tun?

[§ 15 FAO] [§ 5 DStV-FBRL] [GOI]

Referenten:

Dr. **Günter Kahlert**, RA, StB

**Gregor Kirch**, MinR

**29. November 2019** in Frankfurt

Informationen unter [rws-seminare.de/2191073](https://rws-seminare.de/2191073)

## Insolvenzplan

Strategien und Umsetzungserfahrungen nach ESUG

[§ 15 FAO] [§ 5 DStV-FBRL] [GOI]

Referenten:

Dr. **Dietmar Rendels**, RA

**Karsten Zabel**, WP, StB

**10. Dezember 2019** in Köln

Informationen unter [rws-seminare.de/2191111](https://rws-seminare.de/2191111)



RWS Verlag  
Kommunikations-  
forum GmbH

Weiterkommen im Wirtschaftsrecht.  
Bücher. Zeitschriften. Seminare. Online.





# 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. h.c. Wolfgang Schön, München · Prof. Dr. Roman Seer, Bochum

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

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

Klaus Tipke (geschäftsführend von 1974–1988)

Joachim Lang (geschäftsführend von 1989–2014) gemeinsam mit

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

## Inhalt

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

### Nachruf

#### **Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, München – Heinrich Wilhelm Kruse zum Gedenken: Über Folgerichtigkeit im Steuerrecht**

Folgerichtiges Denken und Entscheiden sind auch im Steuerrecht juristische Grundanforderungen. Maximen folgerichtigen Entscheidens hat *Heinrich Wilhelm Kruse* vor über 60 Jahren in dieser Zeitschrift aufgezeigt. Dieser Beitrag ruft anlässlich seines Todes die Person und sein Werk in Erinnerung und zeigt Fortentwicklungen der Rechtsprechung zum Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht auf. .... 205

### Abhandlungen

#### **Prof. Dr. Roman Seer, Bochum – Geldwert und Steuern – Inflation und Niedrigzins als Herausforderungen für den Steuergesetzgeber**

Das deutsche Steuersystem vernachlässigt das Problem der Inflation bei einem dramatisch veränderten Zinsniveau. Das undifferenzierte Festhalten am Nominalwertprinzip verstößt gegen das Prinzip einer Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, das als ein Real-Leistungsfähigkeitsprinzip zu verstehen ist. Das Zusammenwirken einer abgeltenden Bruttobesteuerung bei Versagung eines Inflationsfreibetrages führt zu einer verkappten (Substanz-)Vermögensteuer auf Kapitalvermögen. Mangels Abzugs eines am Eigenkapital orientierten Inflationsfreibetrags oder Schutzzins kommt es auch im Bereich der Gewinneinkünfte zur Besteuerung von Scheingewinnen. Diese verstärkt sich durch die Negation einer kapitalmarktorientierten Diskontierung von Passivpositionen in der Steuerbilanz. Die kapitalmarktferne Verzinsung von Steueransprüchen führt zu einem zusätzlichen systemfremden Steuerzuschlag. .... 212

#### **Dr. Lisa Riedel, Bonn – Umwandlungsbesteuerung – Rechtliche Grundlagen und Grundprinzipien sowie deren Umsetzung bei der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften**

Das Umwandlungssteuerrecht regelt die Voraussetzungen und Rechtsfolgen, nach denen im Zuge einer Umstrukturierung stille Reserven von einem Rechtsträger auf einen anderen übergehen dürfen. Die betreffenden Vorschriften finden sich nicht nur im UmwStG, sondern insbesondere auch im EStG, z.B. in § 6 Abs. 5 EStG. Der folgende Beitrag soll die rechtlichen Grundlagen und Grundprinzipien der Umwandlungsbesteuerung,



**Beratermodul Steuerrecht** – Die Datenbank für die rechtsgebietübergreifende Beratung. Jetzt 4 Wochen gratis nutzen! [www.otto-schmidt.de/bmstr](http://www.otto-schmidt.de/bmstr)

## Inhalt

deren Implementierung in das UmwStG de lege lata sowie die Umsetzung im Bereich der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften untersuchen. .... 225

### **Dr. Lothar M. Jansen / Johannes Fein, Zürich/Frankfurt (M.) – Überzogene Vergütung von Vereinsvertretern – Was ist angemessen?**

Der Beitrag analysiert die steuer- und vereinsrechtlichen Vorgaben hinsichtlich der Vergütung von Vereinsvertretern. Der Beitrag widmet sich insbesondere der Frage nach dem adäquaten Maßstab im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO. Des Weiteren stellt der Artikel einige allgemeine Grundsätze für die praktische Anwendung des vorgeschlagenen Maßstabes vor. .... 241

### **Prof. Dr. Jens Schönfeld / Benedikt Ellenrieder, beide Bonn – Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht“?**

Die ATAD enthält aus Sicht des Steuerpflichtigen im Grundsatz ausschließlich Belastungen. Bei einigen Bestimmungen der ATAD ist fraglich, ob sie der EuGH unter den Grundfreiheiten akzeptieren würde, wenn es sich um rein mitgliedstaatliches Recht handeln würde. Der EuGH äußerte gleichzeitig, dass mitgliedstaatliches Recht, welches eine Richtlinie umsetzt, nur am Sekundärrecht zu prüfen sei, wenn die Richtlinienvorgaben eine abschließende Harmonisierung herbeiführen.

Dies wirft Fragen auf. So könnte diese Rechtsprechung dazu führen, dass das mitgliedstaatliche Umsetzungsrecht insoweit gegen das Unionsprimärrecht „immunisiert“ ist. Das Gleiche könnte auch für das Sekundärrecht gelten, soweit der Sekundärrechtsgeber unter den Grundfreiheiten einen anderen Gestaltungsspielraum genießen würde, als der mitgliedstaatliche Gesetzgeber.

Die Verfasser argumentieren, dass es Grenzen der „Immunisierungsrechtsprechung“ gibt. So lehnt der Gerichtshof im Zweifel ab, dass das Sekundärrecht den Mitgliedstaaten überhaupt Umsetzungsmaßnahmen erlaubt, welche in Konflikt zu den Grundfreiheiten stehen. Auch stellt der Gerichtshof strenge Anforderungen an das Vorliegen einer abschließenden Harmonisierung. Zudem ist es auch dem Sekundärrechtsgeber unter den Grundfreiheiten nicht gestattet, gegen tragende Prinzipien des Unionsrechts zu verstoßen. Zuletzt setzt auch die Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV einer sekundärrechtlichen Harmonisierung genaue Grenzen. Nach Ansicht der Verfasser kann eine Richtlinie grundsätzlich nicht auf diese Grundlage gestützt werden, soweit ihr Regelungsgehalt nur darin besteht, Marktfreiheiten zu beschränken, ohne auch Marktzugangsrechte zu vermitteln. Eine Ausnahme könnte nur gelten, soweit die Richtlinie schädlichen Steuerwettbewerb unter Ausnutzung der Grundfreiheiten bekämpft. Diese Ausnahme trifft auf weite Teile der ATAD jedoch nicht zu. Die Verfasser verproben ihren Ansatz anschließend an einem Beispiel zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung. .... 253

### **Prof. Dr. Christoph Spengel / Kathrin Stutzenberger, beide Mannheim – Wiederauflage des GKB-Richtlinienentwurfs – Steuerbelastungswirkungen und Folgenabschätzungen**

Mit zwei Richtlinienentwürfen zur stufenweisen Einführung einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G(K)KB) brachte die Europäische Kommission im Oktober 2016 den Vorschlag zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union aus dem Jahr 2011 erneut ein. Aufbauend auf einer Studie im Auftrag der Europäischen Kommission stellt der vorliegende Beitrag zunächst inhaltliche Parallelen und Weiterentwicklungen der Richtlinienentwürfe sowie den aus der Einführung einer GKB resultierenden Anpassungsbedarf in den Steuersystemen der Mitgliedstaaten dar und quantifiziert anschließend die damit verbundenen Steuerbelastungswirkungen. Dabei zeigt sich, dass die mit der Wiedervorlage des G(K)KB-Richtlinienentwurfes neu aufgenommenen Steueranreize zur Förderung von Eigenkapitalfinanzierung („Freibetrag für Wachstum und Investitionen“) sowie zur Förderung von Forschung und Entwicklung die effektive Steuerbelastung von Unternehmen in den Mitgliedstaaten wesentlich beeinflussen können. Aufgrund der damit verbundenen weitreichenden Eingriffe in die nationalen Steuersysteme ist vom Einbezug dieser beiden Vorschriften abzusehen, um die Umsetzungswahrscheinlichkeit der G(K)KB zu erhöhen und die daraus resultierenden Vorteile im europäischen Binnenmarkt zu verwirklichen. .... 267



# 19 Rechtsformen. 300 Transaktionen.

Das Beraterbuch erläutert für über 300 Umwandlungsfälle den Weg von Rechtsform A zu Rechtsform B. Aufgebaut in ABC-Form führt es kompakt durch die gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Anforderungen.

**Jetzt wieder neu!**

Bestellen Sie jetzt unter [otto-schmidt.de/stre4\\_9](http://otto-schmidt.de/stre4_9)

## Inhalt

**Dr. Tobias Hagemann, Berlin – Die internationale Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien** – Betriebsstätte, beschränkte Steuerpflicht und Abkommensrecht

Die gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) betreffend enthalten sowohl Elemente des Kapitalgesellschaftsrechts als auch des Personengesellschaftsrechts. Wenngleich der persönlich haftende Gesellschafter kein Mitunternehmer ist, wird er einkommensteuerlich als solcher behandelt. Der hybride Charakter der KGaA wirft viele offene Fragen in Bezug auf die Besteuerung auf und dies gilt insbesondere im Hinblick auf die internationale Besteuerung. Der vorliegende Beitrag diskutiert die internationale Besteuerung von KGaA und persönlich haftendem Gesellschafter, wobei sowohl Fragen zur beschränkten Steuerpflicht als auch zur Abkommensanwendung behandelt werden. .... 280

---

## Tagungsbeiträge

### Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht

**Prof. Dr. Christian Thiemann, Mainz – Rechtssichere Anwendung des Steuerrechts – Verfassungsrechtliche Anforderungen und verfahrensrechtliche Optionen**

Rechtsunsicherheit ist kein spezifisch steuerrechtliches Phänomen. Allerdings wirft Rechtsunsicherheit im Bereich des Steuerrechts besondere Probleme auf, weil sie im Besteuerungsverfahren oftmals erst geraume Zeit, nachdem der zu beurteilende Sachverhalt bereits realisiert worden ist, ausgeräumt werden kann. Ausgehend von einer kurzen Einordnung der Problematik (I., II.) zeigt der Beitrag auf, welche Instrumente das Steuerrecht zu ihrer Bewältigung bereithält (III.), und wirft abschließend die Frage auf, inwiefern ein verstärkter Rückgriff auf kooperative Elemente eine mögliche Perspektive sein könnte (IV.). .... 295

**Dr. Eva Oertel, Berlin – Bestimmtheit im Europäischen und internationalen Steuerrecht** – Ansätze zur Klärung offener Fragen und Erhöhung der Rechtssicherheit

Der Bestimmtheitsgrundsatz fordert, dass das deutsche Steuerrecht so präzise wie möglich ausgestaltet werden muss. International schreitet zwar die Harmonisierung des Rechts beständig voran, im Kern bleiben die Rechtsordnungen jedoch bis auf weiteres unabgestimmt. Eine Untersuchung über die „Bestimmtheit des Europäischen und Internationalen Steuerrechts“ kann sich nicht auf die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe in internationalen Vertragswerken beschränken, sondern muss größer angelegt sein. Sie muss den Fokus darauf lenken, dass eine kongruente rechtliche Würdigung grenzüberschreitender Sachverhalte in vielen Fällen nicht gelingt. Natürlich gibt es Lösungsansätze. Diese werden nachfolgend vorgestellt und untersucht. .... 303

**Edouard Marcus, Paris – Wege zur Konkretisierung des Rechts in Frankreich: Prinzipien und Umsetzung**

Der Beitrag stellt Entwicklungen zum Grundsatz der Rechtssicherheit in Frankreich dar. .... 311

---

## 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](mailto:kundenservice@otto-schmidt.de)



## Der Tax Cuts and Jobs Act 2017.

Die US-Steuerreform 2017 hat, nach Jahrzehnten des Stillstands, für große Aufmerksamkeit gesorgt. Besonders bemerkenswert ist die Neuausrichtung des Internationalen Steuerrechts. Dieses zweisprachige (deutsch/englisch) Werk stellt die einzelnen Elemente dar und ordnet sie in den Gesamtzusammenhang ein.

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

# 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 · Geschäftsführender Gesellschafter: Prof. Dr. Felix Hey · 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.

**Anzeigen:** Christian Kamradt (verantw.), Anschrift des Verlages; Verkauf: sales friendly Verlagsgesellschaft, 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 urheberrecht-

lichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung des Zeitschrifteninhalts bedarf einer vorherigen schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das Zitieren von Rezensionen ist in vollem Umfang erlaubt.

**Hinweise für Autoren und Einsender:** Bitte senden Sie alle Manuskripte per E-Mail an die geschäftsführende Herausgeberin (johanna.hey@uni-koeln.de). Wird im Fall des Abdrucks eine Pauschalvergütung gezahlt, gilt sie für die Übertragung eines ggf. bestehenden Nutzungsrechts mit der Maßgabe, die Entscheidung auch in anderen Print- und elektronischen Produkten des Verlages veröffentlichen zu können.

## I. Eingereichte Manuskripte

Eingereichte Beiträge werden zunächst von den geschäftsführenden Herausgebern auf ihre Eignung für das Profil von Steuer und Wirtschaft geprüft.

## II. Begutachtungsverfahren

### 1. Wirtschaftswissenschaftliche Beiträge

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

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.



## Europa kann auch einfach sein.

Die erweiterte Neuauflage des bewährten Handbuchs stellt Bestand und Dogmatik des Europäischen Steuerrechts umfassend und praxisnah dar. Die Implikationen für das deutsche Steuerrecht werden eingehend erläutert, beispielsweise im Beihilferecht, für den Brexit und neu im Mehrwert- und Verbrauchsteuerrecht.

Bestellen Sie jetzt unter [otto-schmidt.de/seu2](http://otto-schmidt.de/seu2)



## Nachruf

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, München\*

# Heinrich Wilhelm Kruse zum Gedenken: Über Folgerichtigkeit im Steuerrecht

### Inhaltsübersicht

- I. Abschied von Heinrich Wilhelm Kruse
- II. Folgerichtige Steuergesetzgebung: Grundlagen und Grenzen
- III. Folgerichtige Gesetzesanwendung im Steuerrecht

*Folgerichtiges Denken und Entscheiden sind auch im Steuerrecht juristische Grundanforderungen. Maximen folgerichtigen Entscheidens hat Heinrich Wilhelm Kruse vor über 60 Jahren in dieser Zeitschrift aufgezeigt. Dieser Beitrag ruft anlässlich seines Todes die Person und sein Werk in Erinnerung und zeigt Fortentwicklungen der Rechtsprechung zum Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht auf.*

*Consistent thinking and decision-making are also basic legal requirements in tax law. More than 60 years ago, Heinrich Wilhelm Kruse pointed out the maxims of consistent decision-making in this journal. On the occasion of his death, this article commemorates the person and his work and shows further developments on the imperative of consistency in tax law.*

### I. Abschied von Heinrich Wilhelm Kruse

Heinrich Wilhelm Kruse ist am 2.6.2019 in Hamburg verstorben. Seine drei Kinder haben ihn in seiner letzten Stunde begleitet. Er wurde am 13.6.2019 auf dem Friedhof Klein Flottbek unter großer Anteilnahme der Familie, von Freunden, Kollegen und Schülern in der angestammten Familiengruft bestattet.

Sein Tod ist der traurige Anlass in dieser Zeitschrift, an ihn als herausragende Persönlichkeit des deutschen Steuerrechts zu erinnern. Immerhin war *Kruse* „Steuer und Wirtschaft“ als Autor und seit 1974 über viele Jahre als Mitherausgeber eng verbunden. Sein Lebensweg und seine prägende Bedeutung wurden bereits mehrfach gewürdigt. Anlässe waren seine besonderen Geburtstage<sup>1</sup> und seine Emeritierung in Bochum<sup>2</sup>, wo er von 1971 bis 1996 Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr Universität war. Zum 70. Geburtstag wurde ihm eine große und gehaltvolle Festschrift gewidmet, in der auch sein Leben und sein Werk<sup>3</sup> eingehend gewürdigt wurden<sup>4</sup>. Diese Festschrift trägt der nüchternen Art des Geehrten entsprechend schlicht den Titel „Festschrift für *Heinrich Wilhelm Kruse* zum 70. Geburtstag“ und war für ihn keine Überraschung. Denn

\* Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen ist Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

1 Zur Vollendung seines 60. Lebensjahres *Geist*, Heinrich Wilhelm Kruse – Erforscher und Wahrer des Steuerrechts, StVj 1991, 291; *Lang*, Heinrich Wilhelm Kruse sechzig Jahre, StuW 1991, 205; zur Vollendung seines 70. Lebensjahres *Seer*, Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, NJW 2001, 2309; zur Vollendung seines 80. Lebensjahres *Drüen*, Heinrich Wilhelm Kruse zum 80. Geburtstag, DStR 2011, 1445.

2 *Müller/Rauch*, Die Weihnachtsgeschichte aus der Sicht eines Steuerjuristen unserer Tage – Zur Abschiedsvorlesung von Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, StuW 1997, 181.

3 Bibliographie zusammengestellt von *Eich*, Werkverzeichnis Heinrich Wilhelm Kruse, StVj 1991, 295 zur Vollendung des 60. Lebensjahres sowie Werkverzeichnis Heinrich Wilhelm Kruse in seiner Festschrift (FS), 2001, S. 759.

4 *Drenseck*, Heinrich Wilhelm Kruse – Leben und Werk, in *Drenseck/Seer*, FS für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, 2001, S. 3.

solche liebte er zeitlebens kaum, so dass der Kreis der Autoren mit ihm abgestimmt und die große Feier zur Übergabe am Hamburger Elbufer von langer Hand geplant war. Diesem Geburtstag folgten noch weitere Feiern mit Ausflügen auf dem restaurierten Dampfschiff Schaarhörn<sup>5</sup> auf der Niederelbe. Die letzten Jahre waren stiller<sup>6</sup>. Zuletzt war er bettlägerig und hörte in seinem alten Arbeitszimmer in Hamburg-Blankenese Radio oder klassische Musik mit Blick auf den geliebten Blumengarten. Noch im Jahre 2016 haben ihm vier seiner Schüler zur Vollendung des 85. Lebensjahr gratuliert und nochmals seine Verdienste hervorgehoben<sup>7</sup>.

Darum sollen an dieser Stelle nur ausgewählte biographische Details in Erinnerung gerufen werden. In der Freien und Hansestadt Hamburg wurde *Kruse* am 4.8.1931 geboren. In Blankenese hat er zeitlebens mit seiner Familie gelebt. Er studierte nach dem Abitur zunächst kurz in Hamburg, sodann Jura in München. Seit Studienzeiten war er mit *Ruth Hofmann*, der Enkelin *Enno Beckers* und späteren Vorsitzenden des II. Senats des BFH, freundschaftlich verbunden und er war der Pate ihrer Tochter *Gerda*, die heute im BMF als Referatsleiterin für das Erbschaft-, Grund- und Grunderwerbsteuerrecht zuständig ist. Die Steuerwelt ist eben klein. *Kruse* zollte *Beckers* Werk stets größtes Lob, ohne Mängel der von ihm entworfenen Reichsabgabenordnung zu verschweigen. In München wurde *Kruse* bei *Carl Boettcher*, dem damaligen Herausgeber von „Steuer und Wirtschaft“ promoviert und veröffentlichte Teile seiner Dissertation<sup>8</sup> in dieser Zeitschrift<sup>9</sup>. Über diese und andere Beiträge in „Steuer und Wirtschaft“ wurde der damalige Hamburger Finanzrichter *Klaus Tipke* auf den selbstbewussten Rechtsreferendar mit dem „altfränkischen Vornamen“ aufmerksam. *Tipke* hat authentisch die Genese des gemeinsamen Werkes in der *Kruse'schen* Festschrift geschildert<sup>10</sup>. Dass beide mit Schwung und Begeisterung an die große Aufgabe gingen, glaubt man ihnen gerne. Die Gründungsautoren einte das gemeinsame Ziel, die Abgabenordnung rechtsstaatlich zu durchdringen und die Erkenntnisse des allgemeinen Verwaltungsrechts und des – seinerzeit noch jungen – Bundesverfassungsrechts für das Steuerverfahren fruchtbar zu machen. Trotz mancher Divergenzen in Grundhaltung und steuerrechtlichen Detailfragen (s. noch II.) haben *Tipke* und *Kruse* über Jahrzehnte fruchtbar zusammengearbeitet und das Fundament für einen Praxiskommentar mit wissenschaftlichem Anspruch gelegt. Der von *Klaus Tipke* und *Heinrich Wilhelm Kruse* begründete Kommentar hat sich seit dem ersten Erscheinen in den Jahren 1961 und 1963<sup>11</sup> durchgesetzt und Maßstäbe gesetzt. *Monika Jachmann* hat den *Tipke/Kruse* in dieser Zeitschrift vor gut 15 Jahren „eine vierzigjährige Erfolgsgeschichte“ genannt<sup>12</sup>. Diese setzt sich inzwischen über 50 Jahre fort.

*Kruse* hatte nach dem Assessorexamen als Sachgebietsleiter in der Hamburger Finanzverwaltung den praktischen Steuervollzug kennengelernt. Parallel zur Verwaltungstätigkeit und später mit einem Habilitationsstipendium der Deutschen Forschungsgemeinschaft habilitierte er sich extern bei *Heinz Paulick* in Würzburg und erhielt die *venia legendi* für Steuerrecht, Bürgerliches Recht, Handelsrecht und Allgemeine Rechtstheorie. Seine Habilitationsschrift zu Rechtsnatur und Bestimmung der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ wurde in drei Auflagen verlegt<sup>13</sup>, was für eine juristische Qualifikationsschrift eher ungewöhnlich ist. In Bochum übernahm *Kruse* im Jahre 1971 den neugeschaffenen Lehrstuhl für Steuerrecht an der

Ruhr-Universität Bochum, der er fast 25 Jahre trotz ehrenvoller Rufe nach Würzburg und an die Wirtschaftsuniversität Wien bis zur Emeritierung treu blieb. Der Eisenbahnfan *Kruse*<sup>14</sup> pendelte wöchentlich mit der Bahn von Hamburg-Blankenese nach Bochum-Querenburg, wo er im Uni-Center eine kleine Wohnung unterhielt, die auch für Öffentlich-Rechtler-Treffen und Lehrstuhlfeste eingesetzt wurde. Denn trotz seiner zivilrechtlichen Provenienz wechselte der Steuerrechtler *Kruse* von der Säule der Zivilisten zu der kleineren Säule der Öffentlich-Rechtler, die – noch heute Brauch in Bochum – ihre Gremienvorbesprechung konsensfördernd im Rahmen eines gepflegten Abendessens bei einem Kollegen abhielten<sup>15</sup>.

*Heinrich Wilhelm Kruse* war ein prägender Steuerrechtslehrer, dem die Ausbildung des steuerjuristischen Nachwuchses ein besonderes Anliegen war. Er hat sich in fast 25 Jahren als Steuerrechtslehrer in Bochum um die steuerjuristische Ausbildung und Forschung verdient gemacht. Im Hörsaal kombinierte er in seinem norddeutschen Idiom praktische Steuerfälle mit dogmatischen Grundlagen, die er stets im historischen Kontext präsentierte. Im Leben und beim Studium galt es aus seiner Sicht „Erinnerungen zu schaffen“. Neben pointierten Fällen diente dazu auch *Kruses* Sprachgewalt und -witz. So fasst er den jahrzehntelangen dogmatischen Streit über die verfassungsrechtliche Obergrenze der Besteuerung knapp zusammen: „Die Erdrosselungssteuer ist das steuerrechtliche Ungeheuer von Loch Ness: keiner hat es gesehen und alle schreiben darüber“<sup>16</sup>. Die defizitäre Anwendungsgleichheit im Steuerrecht bracht er auf den Punkt: „Die Finanzbehörden kümmern sich praktisch nicht um Schwarzarbeit. ... Putzfrauen in privaten

- 
- 5 Für Nicht-Hanseaten: Die Schaarhörn (kohlebefeuerter Zweischrauben-Dampfer aus Stahl, Baujahr 1908 in Hamburg von Janssen & Schmilinsky; 42 x 6, 80 x 3,10m, 225 BRZ mit Maschinenleistung 2 x 412 Psi) ist ein ehemaliger Staatsdampfer der Hamburger Bürgerschaft, der als standesgemäßes Schiff eigentlich Kaiser Wilhelm II. durch den Hamburger Hafen fahren sollte, tatsächlich aber jahrzehntelang in der Elbmündung der Seevermessung diente (Quelle: <https://www.schaarhoern.de>). Dieser geschichtliche Hintergrund prädestinierte das Schiff für perfekt organisierte Geburtstagsfeiern *Kruses*.
  - 6 Der Christ und Kulturmensch *H.W. Kruse*, der nie um ein passendes Zitat aus der Bibel, der Belletristik oder der geliebten Opernwelt verlegen war, zitierte in diesem Zusammenhang *Fontanes* Gedicht Ausgang: „Immer enger, leise, leise, ziehen sich die Lebenskreise“.
  - 7 *Drüen/Krämer/Loose/Stapperfend*, Heinrich Wilhelm Kruse 85 Jahre, FR 2016, 685.
  - 8 Der Doktorand *Kruse* hatte das Privileg, seine Arbeit im alten Lesesaal der Bibliothek des BFH (Photo in *Drüen/Heyl/Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Band II, 2018, S. 2048) verfassen zu dürfen, die später dem zweiten Sitzungssaal weichen musste.
  - 9 *Kruse*, Was kann im Steuerrecht unter „folgerichtiger Entscheidung“ verstanden werden?, StuW 1958, 65 (Teil I) und 145 (Teil II).
  - 10 *Tipke*, Steuerliche Ungleichbelastung durch einkunfts- und vermögensartdifferente Bemessungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung in FS *Kruse*, 2001, S. 215–217.
  - 11 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Bd. 1 (§§ 1–227 AO), 1961 und Bd. 2 (§§ 228–390 AO, StAnpG, FVG, StSäumG, VwZG), 1963.
  - 12 *Jachmann*, Der *Tipke/Kruse* – Eine vierzigjährige Erfolgsgeschichte, StuW 2002, 177.
  - 13 *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) – Rechtsnatur und Bestimmung, 1. Aufl. 1970, 2. Aufl. 1976, 3. Aufl. 1978.
  - 14 Bei Feiern in seinem Hause überließ er renommierten Unternehmens- und Steuerrechtlern seine mehrgleisige Modelleisenbahnanlage im Keller und schritt nur bei gröbsten „Entgleisungen“ ein.
  - 15 Festgehalten durch *Tettinger*, Der Kammerbeitrag als Verbandslast in FS *Kruse*, 2001, S. 79.
  - 16 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil, 1991, S. 37.

Haushalten halten sie für Heinzelmännchen<sup>17</sup>. Dem Wegschauen der Finanzbehörden in ganzen Bereichen des Alltagslebens hielt er mit *Enno Becker* die Pflicht zur gleichmäßigen Realisierung von Steueransprüchen als „kategorischen Imperativ“ entgegen<sup>18</sup>. Auf diesem Denken fußt der spätere Spruch des BVerfG, die mit dem Vollzug des Gesetzes beauftragte Finanzverwaltung sei verpflichtet, die Besteuerungsvorgaben „in strikter Legalität“ umzusetzen und so Belastungsgleichheit zu gewährleisten<sup>19</sup>. Schon sein erstes Lehrbuch<sup>20</sup> hat Neugier und Interesse vieler Studenten für das abseits der juristischen Kernfächer liegende Steuerrecht geweckt<sup>21</sup>. Im Jahre 1991 hat er in der Reihe „Große Lehrbücher“ einen „Allgemeinen Teil“ zum Steuerrecht vorgelegt<sup>22</sup>, der Band zum Besonderen Steuerrecht wird im Vorwort vorsichtig angekündigt, wurde jedoch nicht vollendet, obwohl große Teile des Manuskripts am Lehrstuhl bereits vorbereitet waren.

*Kruse* war wiederum mit *Tipke* (und anderen) Mitbegründer der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.<sup>23</sup>, ihr langjähriger Vorsitzender und über Jahrzehnte Mitglied ihres wissenschaftlichen Beirates. Damit wurde eine Vereinigung etabliert, die sich die wissenschaftliche Durchdringung des Steuerrechts zur Aufgabe macht und mit ihren Jahrestagungen das ideale Forum für den Austausch der in den verschiedenen Berufsfeldern tätigen Steuerjuristen bietet. Die „roten“ Tagungsbände sind das geronnene steuerjuristische Wissen im deutschsprachigen Raum. Ohne die Gründungsidee von *Kruse* und *Tipke* würde dem deutschen Steuerrecht institutionell und inhaltlich viel fehlen. Wegen der DSTJG hat sich die Idee einer Vereinigung der Deutschen Steuerrechtslehrer – anders als z.B. in der Schweiz und auf europäischer Ebene (EATLP) – nicht durchgesetzt. Der Dialog der Steuerrechtslehrer findet vielmehr unter dem berufsübergreifenden Dach der DSTJG statt.

Mit dem Tode von *Heinrich Wilhelm Kruse* ist ein Großer des deutschen Steuerrechts abgetreten, dem wir viel zu verdanken haben und der tiefe Spuren hinterlässt. Sein Werk wirkt fort. Zum Andenken an ihn soll mit der Folgerichtigkeit im Steuerrecht ein Thema aufgegriffen werden, dem er sich bereits vor über 60 Jahren in dieser Zeitschrift beschäftigt hat. Folgerichtigkeit stellt für *Kruse* den Anspruch, Fundament und Stütze der Entscheidung zu sein<sup>24</sup>. Die Frage nach Grundlage und Grenzen folgerichtigen (richterlichen) Entscheidens passt gut zu einem Juristen, den mit den Worten seines früheren Bochumer Fakultätskollegen *Peter J. Tettinger* „Wertungskonsistenz, -transparenz und -konsequenz“ auszeichnete<sup>25</sup>. Der Verstorbene soll mit seinem Erstlingswerk und späteren Arbeiten noch einmal zu Gehör kommen.

## II. Folgerichtige Steuergesetzgebung: Grundlagen und Grenzen

Aus der heutigen Rückschau mutet das Thema der Folgerichtigkeit im Steuerrecht im Jahre 1958 als weitsichtig an. Denn die Rede von Folgerichtigkeit war seinerzeit im Steuerrecht noch unüblich<sup>26</sup>. Dies hat sich im Laufe der folgenden Jahrzehnte geändert. Der steuerjuristische Leser dieser Tage verbindet mit Folgerichtigkeit die Diskussion der letzten Dekade über die verfassungsrechtliche Pflicht des Steuergesetzgebers zur folgerichtigen Gesetzgebung. Folgerichtigkeit ist an die Stelle der früheren Forderung nach Systemgerechtigkeit bei der Steuergesetzgebung getreten<sup>27</sup> und hat diese abgelöst<sup>28</sup>. Seit der grundlegenden Entscheidung des BVerfG zur Pendlerpauschale<sup>29</sup> hat

die Diskussion über Folgerichtigkeit im Steuerrecht Hochkonjunktur<sup>30</sup>. Folgerichtigkeit ist inzwischen eine zentrale, aber keineswegs unumstrittene<sup>31</sup> Größe der gleichheitsrechtlichen Maßstabsbildung im Steuerrecht<sup>32</sup>. Dabei ist die Forderung nach legislatorischer Folgerichtigkeit, wie der Nichtraucher-schutz und das Wahlrecht zeigen, kein steuerrechtlicher Sonderweg<sup>33</sup>, sondern ilt vielmehr in allen Rechtsbereichen<sup>34</sup>. Das gleichheitsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit lässt sich vom „bundesstaatlichen“ und vom „rechtsstaatlichen Folgerichtigkeitsgebote“ abgrenzen<sup>35</sup>, die ihren Geltungsgrund in der auf die Vermeidung von Widersprüchen<sup>36</sup> angelegten föderalen Kompetenzordnung haben<sup>37</sup>.

- 17 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 321.
- 18 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 214.
- 19 BVerfG, Urt. v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 – Rz. 109.
- 20 *Kruse*, Steuerrecht I, Allgemeiner Teil, 1. Aufl. 1966, 2. Aufl. 1969, 3. Aufl. 1973.
- 21 *Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips in FS *Kruse*, 2001, S. 313 lobt die didaktische Klarheit und das vor Augen geführte rechtliche System, das ihn in seiner Berufswahl bestärkte.
- 22 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991.
- 23 Zur Gründung anekdotisch *Kruse*, Gründung der DSTJG in Bochum, DSTJG 32 (2009), 1.
- 24 *Kruse*, StuW 1958, 65 (66).
- 25 *Tettinger* in FS *Kruse*, 2001, S. 79.
- 26 So *Kruse*, StuW 1958, 65 f.
- 27 *Tappe*, Festlegende Gleichheit – folgerichtige Gesetzgebung als Verfassungsgebote?, JZ 2016, 27 (29) spricht von einem „würdigen Wiedergänger“.
- 28 Zur Entwicklung *Prokisch*, Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit in FS *Vogel*, 2000, S. 293.
- 29 BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210.
- 30 Statt vieler *Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201; *Hey*, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht, DStR 2009, 2561; *Englisch*, Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebote in FS *Lang*, 2010, S. 167 (170 ff.); *Drüen*, Systembildung und Systembindung im Steuerrecht in FS *Spindler*, 2011, S. 29 (37 ff.); einschränkend *Thiemann*, Das Folgerichtigkeitsgebote als verfassungsrechtliche Leitlinie der Besteuerung, in *Linien der Rechtsprechung des BVerfG – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeitern*, Bd. 2, 2011, S. 179.
- 31 Zur Kritik an der Folgerichtigkeitsjudikatur des BVerfG *Schwarz*, „Folgerichtigkeit“ im Steuerrecht, in FS *Isensee*, 2007, S. 957; *Lepsius*, Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, JZ 2009, 260; *Droege*, Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?, StuW 2011, 105 (111 f.); *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, GG, 2. Aufl. 2013, Art. 3 Rz. 134 ff.; *Droege* in *Schön/Röder*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 82 f.; *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 4 AO Rz. 517 ff. (Nov. 2014); *Tappe*, JZ 2016, 27 (30 ff.).
- 32 Zuletzt *Modrzejewski*, Die Bedeutung des Gebots der Folgerichtigkeit für die gleichheitsrechtliche Maßstabsbildung im Steuerrecht, in *Modrzejewski/Naumann*, *Linien der Rechtsprechung des BVerfG – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern*, Bd. 5, 2019, S. 277 (283 ff.).
- 33 *Hey*, Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein?, StuW 2015, 3 (9) m.w.N.
- 34 *P. Kirchhof* in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 3 Abs. 1 Rz. 417 (Sept. 2015) mit Auflistung verschiedenster Rechtsbereiche.
- 35 Verbindend dagegen *P. Kirchhof*, Die Steuern, in *Isensee/Kirchhof*, *Handbuch des Staatsrechts (HStR)*, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 179: „Dieses Folgerichtigkeitsgebote hat seinen Geltungsgrund im Gleichheitssatz, seinen Ursprung im Rechtsstaatsprinzip und im Bundesstaatsprinzip“.
- 36 Leitentscheidung zur Widerspruchsfreiheit BVerfG, Urt. v. 7.5.1998 – BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106 – Verpackungsteuer; dazu – statt vieler – *R. Schmidt*, Widerspruchsfreiheit als rechtlicher Maßstab in FS *Canaris* zum 70. Geburtstag, Bd. 2, 2007, S. 1353 (1354 ff.) m.w.N.
- 37 Zur Abgrenzung von „Folgerichtigkeit und Widerspruch“ bereits *Kruse*, StuW 1958, 65 (82 ff.).

*Kruse* entwickelte seinerzeit Maßstäbe „folgerichtigen Entscheidens“ basierend auf Logik und (juristischer) Teleologie<sup>38</sup>. Damit stand im Zentrum die (sekundäre) Ebene folgerichtiger Rechtsanwendung (dazu III.). Allerdings hatte er gleichwohl bereits in seiner Dissertation mit dem Kräfftedreieck zwischen Steuergesetzgebung, Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung sein „Lebensthema“ vor Augen: „Die Schaffung von Recht durch Gesetzgeber und Richter“<sup>39</sup>, mithin die Richtermacht bei der Rechtsfindung<sup>40</sup> und ihren Grenzen<sup>41</sup> und das Spannungsverhältnis des richterlichen Rechtsschutzauftrags zur richterlichen Rechtsfortbildung im steuerrechtlichen Eingriffsrecht<sup>42</sup> haben ihn zu verschiedenen Sachfragen und bei verschiedenen Gelegenheiten über Jahrzehnte beschäftigt<sup>43</sup>. Die Auslotung der Grenzlinien erfolgt dabei in seinem Erstlingswerk zur Folgerichtigkeit bei der Abgrenzung teleologischer Widersprüche von Prinzipienwidersprüchen<sup>44</sup>. Für *Kruse* muss die Rechtsprechung teleologische Inkonsistenz des Gesetzgebers „nicht mitmachen“ – „Folgerichtig entscheiden heißt demnach: Ausschalten teleologischer Widersprüche durch die Rechtsprechung“<sup>45</sup>. Bei Prinzipienwidersprüchen geraten dagegen verschiedene Grundgedanken miteinander in Konflikt. Prinzipienwidersprüche sind „Disharmonien in einer Rechtsordnung“<sup>46</sup>. Mit der vom Gesetz getroffenen Regelung müsse man sich – so *Kruse* – „abfinden, denn der Gesetzgeber hat es in der Hand, die von ihm aufgestellten Grundsätze durch Spezialvorschriften einzuengen oder gar zu durchbrechen“<sup>47</sup>. An dieser Stelle spielt der junge *Kruse* bereits die positivistische Karte. Später hat er sich gegen den Vorwurf des „Gesetzespositivismus“<sup>48</sup> verwahrt und unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BVerfG die Freiheit des Steuergesetzgebers und fehlende Sachgesetzlichkeit und Sachlogik der Steueranknüpfung betont<sup>49</sup>. „Es gibt keinen Sachverhalt, der nach der Natur der Sache besteuert werden müsste“<sup>50</sup>. Er zitiert *Paul Kirchhof*<sup>51</sup>, wonach „die gesetzgeberische Suche nach der Steuerwürdigkeit ... keine Wegweisungen im Tatsächlichen“ finde<sup>52</sup>. Von der fehlenden Sachgesetzlichkeit der Steueranknüpfung unterscheidet auch *Kruse* allerdings die Sachgesetzlichkeit der Steuergestaltung<sup>53</sup>. Mit der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Steueranknüpfung korrespondiert seine Pflicht, die Steueratbestände nachvollziehbar und konsequent auszugestalten<sup>54</sup>. Die Freiheit beim ersten Schritt zieht verfassungsrechtliche Bindungen beim zweiten nach sich. An diesem Punkt entfaltet das „Prinzip der Folgerichtigkeit“<sup>55</sup> in der neueren Judikatur des BVerfG seine disziplinierende Wirkung.

Das BVerfG benennt das Gebot der Folgerichtigkeit im Bereich des Steuerrechts neben dem Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit als zweite Leitlinie, die die grundsätzliche Freiheit des Steuergesetzgebers begrenzt<sup>56</sup>. Das BVerfG fasst die gleichheitsrechtlichen Maßstäbe für Steuergesetze in einem jüngeren Urteil wie folgt zusammen<sup>57</sup>: „Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands).

Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt“. Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen erkennt das BVerfG neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an<sup>58</sup>.

Danach steht bei der Besteuerung an erster Stelle das Demokratieprinzip und das „Diktum des Gesetzgebers“<sup>59</sup>, der keine abgestimmte, rationale Steuerrechtsordnung geschaffen hat<sup>60</sup>, was ihm verfassungsrechtlich auch nicht vorgegeben ist. Basis und Grenze jeder Forderung nach Folgerichtigkeit muss die in der Finanzverfassung (Art. 105–108 GG) vorausgesetzte „Steuerordnung“ mit dem tolerierten Steuerartenpluralismus im föderalen Steuerstaat sein. Das darf im Streben nach Folgerichtig-

38 *Kruse*, StuW 1958, 65 (67 ff., 84 ff.).

39 *Kruse*, GoB, 3. Aufl. 1978, S. 130.

40 *Kruse*, Das Richterrecht als Rechtsquelle des innerstaatlichen Rechts, 1971; *Kruse*, Über Richterrecht, DStZ 1975, 373.

41 *Kruse*, GoB, 3. Aufl. 1978, S. 103 ff., 196 ff.

42 *Kruse*, Kontinuität und Fortschritt der höchstrichterlichen Rechtsprechung in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, S. 239 (253).

43 Zuletzt eingehend und zugespitzt *Kruse*, Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung, DStJG 18 (1995), 115 sowie *Kruse*, Auslegung am Gesetz vorbei: Über den heutigen Umgang mit dem Einkommensteuergesetz in FS *Ritter*, 1997, S. 413.

44 Dazu allgemein *Englisch*, Einführung in das juristische Denken, 8. Aufl. 1983, S. 165 ff.

45 *Kruse*, StuW 1958, 65 (86).

46 So *Englisch*, Einführung in das juristische Denken, 8. Aufl. 1983, S. 165.

47 *Kruse*, StuW 1958, 65 (88 f.).

48 Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung (StRO), Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 264 ff. „zur Position der Positivisten“, der zwei Denkschulen in der Steuerrechtswissenschaft unterscheidet, die ethisch-systematische und die positivistische (ebd., S. 269).

49 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 45 ff.; explizit zustimmend *Knobbe-Keuk*, Rechtsfortbildung als Aufgabe des obersten Steuergerichts; erlaubte und unerlaubte Rechtsfortbildung durch den BFH in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, S. 303 (306).

50 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 46, 48.

51 *P. Kirchhof*, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1977, 3217 (3218).

52 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 46.

53 *Kruse*, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1990, 322 (328).

54 *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 3 AO Rz. 46 (April 2016) m.w.N.

55 So *P. Kirchhof* in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 3 Abs. 1 Rz. 404 ff. (Sept. 2015).

56 BVerfG, Beschl. v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 – Rz. 51 m.w.N. = FR 2010, 1141.

57 BVerfG, Urte. v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 – Rz. 105 m.w.N. = FR 2018, 427.

58 BVerfG, Beschl. v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 – Rz. 52 m.w.N. = FR 2010, 1141.

59 BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318.

60 Auch *Tipke*, der mit seinem Fundamentwerk „Die Steuerrechtsordnung“ in drei Bänden die Möglichkeit einer rationalen, leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung elaboriert hat, räumt ein: „Nur existiert in der Realität kein einheitlich-gerechtes, von Prinzipien und Regeln getragenes inneres System einer Steuerrechtsordnung. Ein solches System, in dem die Prinzipien und Regeln durchweg verallgemeinernd, folgerichtig und widerspruchsfrei umgesetzt, konkretisiert werden, existiert nur in den Köpfen von Steuerrechtswissenschaftlern, ist Ideal geblieben“ (*Tipke*, StRO, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1602).

keit nicht überspielt werden. Zudem wirft die Folgerichtigkeitsjudikatur Fragen auf, die ihre Kritiker<sup>61</sup> zu Recht angesprochen haben: Was erhebt eine legislative Entscheidung bei normenhierarchischer Gleichrangigkeit trotz des unter Hinweis auf das Demokratieprinzip jüngst gestärkten *lex posterior*-Grundsatzes<sup>62</sup> zu einer aufgewerteten *Grundentscheidung*? Was sind tragfähige besondere Sachgründe für eine Durchbrechung und unter welchen Voraussetzungen rechtfertigen sie diese? Auszuräumen ist zudem die Kritik an der Verfassungsrechtsprechung, die wie allgemein bei der Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht<sup>63</sup> gerade beim Folgerichtigkeitsgebot wenig vorhersehbar ist und vom BVerfG z.T. unterschiedlich streng gehandhabt wird<sup>64</sup>. Statt diesen Fragen nachzugehen, ist die Wertungsoffenheit und auch -anfälligkeit anzusprechen, die aus der zweiten eng verbundenen Leitlinie resultiert: dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Da das gleichheitsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit ein formelles, sekundäres Gebot ohne eigene materielle Vorgaben ist<sup>65</sup>, kommt diesem Wertungs- oder gar Gerechtigkeitsprinzip<sup>66</sup> entscheidende Bedeutung für die Beurteilung der Folgerichtig- oder -widrigkeit zu.

Unterschiedliche Ansichten über Geltung, Aussagekraft und Verbindlichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips als für das Steuerrecht maßgebendem „Fundamentalprinzip“<sup>67</sup> waren der Anlass für fachliche Differenzen zwischen *Kruse*<sup>68</sup> und *Tipke*. *Kruses* frühen, knappen Bekenntnis zum aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit<sup>69</sup> folgten später – insbesondere im großen Lehrbuch<sup>70</sup> – Relativierungen<sup>71</sup>, die sogar als Abkehr *Kruses* vom Leistungsfähigkeitsprinzip gedeutet wurden<sup>72</sup>. Dabei ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ein hoch abstraktes Prinzip<sup>73</sup>. Es ist besonders konkretisierungsbedürftig<sup>74</sup>, aber auch durch den Gesetzgeber konkretisierungsfähig. Allein Leistungsfähigkeit bedeutet keine Steuerpflicht. Nicht alle Sachverhalte, die Leistungsfähigkeit begründen, sind der Steuer unterworfen, weil der Gesetzgeber – mit den Worten von *Brigitte Knobbe-Keuk* – „große und kleine Lücken gelassen“ hat<sup>75</sup>. Leistungsfähigkeit ersetzt nicht die gesetzliche Entscheidung für die konkrete Steuerpflicht<sup>76</sup>. Die gesetzgeberische Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist zwar nicht gänzlich ungebunden<sup>77</sup>, aber allein dem Gesetzgeber gebührt zu bestimmen, welche Leistungsfähigkeit er bei welchem Steuersubjekt, wie und wann steuerlich erfassen will<sup>78</sup>. Das Leistungsfähigkeitsprinzip eröffnet und erfordert verschiedene Wertungen und Gewichtungen<sup>79</sup>. Der „Kampf“ um die Deutungshoheit des Prinzips ist der greifbare Ausdruck dessen. Insgesamt darf das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht hinsichtlich der rechtlichen Aussagen überschätzt werden<sup>80</sup>, die konkret und konsentiert aus ihm ableitbar sind. Zudem kann es durch andere Vorgaben und Ziele, etwa das Praktikabilitätsprinzip bei der Besteuerung als Massenfallgeschäft, begrenzt werden<sup>81</sup>. Da das Leistungsfähigkeitsprinzip zudem nicht in reiner Form verwirklicht werden kann und muss<sup>82</sup>, ist ein Leistungsfähigkeitspurismus<sup>83</sup> fehl am Platze. Die Freiheitsgrade des Steuergesetzgebers dürfen nicht durch abweichende Prinzipienkonkretisierung und -gewichtung des Interpretieren unterminiert werden. Das aus wissenschaftlicher Einsicht entwickelte Ideal der Besteuerung<sup>84</sup> darf nicht – vermeintlich verfassungsrechtlich geadelt – die in einer Demokratie notwendigerweise kompromisshafte Realität aus dem Felde schlagen. Mit *Roman Seer*, *Kruses* Nachfolger auf dem Bochumer Steuerrechtslehrstuhl, ist der Gefahr entgegenzuwirken, unter Berufung auf das

Leistungsfähigkeitsprinzip Erwünschtes in die Verfassung hineinzuinterpretieren<sup>85</sup>.

Beim Folgerichtigkeitsgebot ist aber deutlich zwischen gesetzlichen Folgerichtigkeitsvorgaben und dem bloß rechtspolitisch Wünschenswerten zu unterscheiden<sup>86</sup>. Darum ist nicht jede leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung zugleich Ausdruck eines verfassungsrechtlichen Gebots zur folgerichtigen Besteuerung. Prinzipienorientiertes Folgerichtigkeitsdenken überspielt leicht das Primat des Steuergesetzgebers. Allein die Identifikation von Leistungsfähigkeit schafft keinen unwiderstehlichen und verfassungskräftigen Anspruch auf Folgerichtigkeit. Leistungsfähigkeit ist kein absoluter Maßstab für legislative Folgerichtigkeit. Wegen der Konkretisierungsbedürftigkeit und der Durchbrechungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips darf das Verfassungsgebot folgerichtiger Steuergesetzgebung nicht übersteigert werden. Dabei das richtige Maß der legislativen Folgerichtigkeit zu finden, ist Aufgabe der (Verfassungs-) Rechtsprechung.

Folgerichtigkeit betrifft nicht allein die Rechtssetzung, sondern jedes juristische Denken und auch – worauf *Kruse* mit seinem

61 Nachweise in Note 26.

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

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

64 Näher *Hey*, DStR 2009, 2561 (2565); *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 3 AO Rz. 46 (April 2016).

65 *Brückner*, Folgerichtige Gesetzgebung im Steuerrecht und Öffentlichen Wirtschaftsrecht, 2014, S. 256 f.

66 Dafür *Tipke*, StRO, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 776, unter Hinweis auf „Irritationen durch Leistungsfähigkeitspuristen und Positivist“.

67 So *Tipke*, StRO, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 504 mit Schaubild zu den Subprinzipien.

68 Gegen die Einordnung als Fundamentalprinzip dezidiert *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 51 f.

69 *Kruse*, Steuerrecht I, 3. Aufl. 1973, S. 35.

70 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 49 ff.

71 Zusammenfassend *Kruse*, Die Einkommensteuer und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in FS Friauf, 1996, S. 793.

72 Dazu *Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips in FS *Kruse*, 2001, S. 313.

73 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern), 2008, S. 571.

74 *Lang* in FS *Kruse*, 2001, S. 313 (326 ff.).

75 *Knobbe-Keuk* in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, S. 303 (307) zur Einkommensteuer.

76 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 52 f.

77 Grundlegend *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 54 ff., 57, 261.

78 Dazu und zum Folgenden bereits *Drüen*, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, DStJG 37 (2014), 9 (47 f.).

79 Dazu *R.P. Schenke*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts in FS Wahl, 2011, S. 803.

80 Relativierend auch *F. Kirchhof*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundgesetz – Zustand und Zukunft, BB 2017, 662 (663 ff., 667).

81 Ebenso *Lang* in FS *Kruse*, 2001, S. 313 (325).

82 *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, GG, 15. Aufl. 2018, Art. 3 Rz. 57 m.w.N.

83 Dagegen auch *Tipke*, StRO, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 776.

84 Deutlich *Tipke*, StRO, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1602.

85 Dagegen *Seer*, Verhandlungen des 66. Deutschen Juristentages, 2006, Bd. II/1, Q 127 (130).

86 Zutreffend *P. Kirchhof* in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 3 Abs. 1 Rz. 416 (Sept. 2015).

Katalog folgerichtigen Entscheidens früh gepocht hat – die Rechtsanwendung.

### III. Folgerichtige Gesetzesanwendung im Steuerrecht

Folgerichtiges Entscheiden im Steuerrecht war für *Kruse* Teil einer „spezifisch juristischen Methodik“<sup>87</sup>. Als aus der Rechtspraxis stammender und ihr zugewandter Rechtstheoretiker (s. I.) hat er eine praxisorientierte Rechtsanwendungslehre für das Steuerrecht<sup>88</sup> in seiner Kommentierung zu § 1 StAnpG (später § 4 AO) vorgelegt<sup>89</sup> und über die Jahre verfeinert. Diese war nicht der Versuch einer steuerrechtlichen Sondermethodenlehre<sup>90</sup>. Im Vorwort zum-RAO-Kommentar im Jahre 1963 ist vielmehr programmatisch zu lesen: „... haben wir versucht, die häufig als speziell steuerrechtlich verstandenen Methoden der Auslegung und Rechtsanwendung in die von der allgemeinen Rechtslehre für die gesamte Rechtsordnung entwickelten Methoden einzuordnen. Steuern dürfen nur aufgrund gesetzlicher Tatbestände erhoben werden. Die dadurch erreichte Rechtssicherheit kann allerdings weitgehend aufgehoben werden durch Grundsatzlosigkeit in der Auslegungsmethodik. Eine irrationale, emotionale oder spekulative Rechtsfindung wird nicht nur leicht als Willkür empfunden; sie schadet auch dem Ansehen des Steuerrechts als einer Disziplin der Rechtswissenschaft“<sup>91</sup>. Ziele sind mithin Transparenz und Rationalität der Rechtsfindung, die nicht nur bei der Lückenschließung neben kognitiven auch volitive Elemente enthält, weil Auslegung und Rechtsfortbildung keine wesensverschiedenen Verfahren sind<sup>92</sup>. Damit<sup>93</sup> war das sichere methodische Fundament gelegt, auf das spätere „Nutzanwendungen“<sup>94</sup> aufbauen konnten. *Kruses* Kommentierung der Rechtsquellen und ihrer Anwendung ist in der Praxis auf fruchtbaren Boden gefallen und der BFH hat sich in Methodenfragen vielfach auf seine Autorität berufen.

Trotz der Gesetzesbindung und allen Methodenbewusstseins beharrte *Kruse* im fortgeschrittenen Alter nicht (mehr) auf dem Dogma der einzig richtigen Entscheidung. Hielt er im Jahre 1991 noch Verständigungen über die Rechtsanwendung für unzulässig und weder die Finanzbehörde noch den Steuerpflichtigen bindend<sup>95</sup>, so hat er nach seiner aktiven Bochumer Zeit im Jahre 2000 in offener Abkehr die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung in der Festschrift für *Klaus Vogel* relativiert, die er zuvor als unverbrüchlich hochhielt. In Antizipation der Vergleichsbefugnis nach FGO ließ er nunmehr auch Verständigungen über Rechtsfragen zur Vermeidung langjähriger Rechtsstreitigkeiten und von Prozessrisiken zu<sup>96</sup>, obwohl die AO im Gegensatz zu § 54 Satz 2 VwVfG<sup>97</sup> keine Regelung zum Vergleichsvertrag wegen Rechtszweifeln enthält. Mit dieser realistischen Wende vertrugen sich sicherlich seine früheren Erfahrungen als Sachgebietsleiter in Hamburger Finanzämtern, insbesondere in der Betriebsprüfung des früheren Finanzamts für Körperschaften. *Kruse* kannte die Praxis und das Bestreben, den Prüfungsfall einvernehmlich „vom Tisch“ zu kriegen<sup>98</sup>. Gleichwohl bedarf es Sicherungen der Rechtsstaatlichkeit und Gesetzesbindung, um beim „orientalischen Basar“ der Betriebsprüfung nicht jeden Halt unter den Füßen zu verlieren. Darum bleiben – ungeachtet der Handlungsform – gesetzesabweichende Vergleiche über Steueransprüche unzulässig<sup>99</sup>.

Folgerichtige Rechtsanwendung im Steuerrecht stützt *Kruse* zunächst auf allgemeine Regeln der Logik: Danach ergibt sich die

(formale) Richtigkeit des Folgesatzes aus der Richtigkeit der Prämisse<sup>100</sup>. Die Prämissen lassen sich nicht logisch beweisen, wozu er auf *Schopenhauer* verweist: „Aber Prämissen finden, das ist die Schwere: und da verlässt uns die Logik“<sup>101</sup>. Dadurch genügt Folgerichtigkeit nur einem relativen Rationalitätsanspruch. Denn Folgerichtigkeit allein verbürgt demnach keine Richtigkeit. Sind die Prämissen falsch, so ist auch die darauf gestützte folgerichtige Entscheidung folgerichtig falsch. Sind die Prämissen entscheidend, reicht allein logische Vorarbeit nicht aus und auch im Steuerrecht sind historische, systematische und teleologische Auslegungskriterien<sup>102</sup> auslegungssteuernd. Allerdings kann der Rechtsanwender nicht über das Gebot folgerichtigen Entscheidens autonom eine Ergebnisrichtigkeit herstellen, die das Gesetz nicht eröffnet.

Die von *Kruse* in Analyse der Steuerrechtsprechung entwickelten Maximen folgerichtigen Entscheidens im Steuerrecht<sup>103</sup> sind mehrschichtig. Sie beziehen sich nicht nur auf den Subsumtionsschluss, sondern auf die Schaffung des entscheidungserheblichen Rechtssatzes und seine Anwendung auf den zu entscheidenden Sachverhalt<sup>104</sup>. Er plädiert für eine lebensnahe, sachverhaltsbezogene Würdigung und Rechtsanwendung: „Das richterliche Urteil soll über einen Lebenssachverhalt entscheiden. Es ist oft genug davor gewarnt worden, den zur Entscheidung anstehenden Lebensvorgang aus den Augen zu verlieren; die Flucht in die Abstraktion kann der erste Schritt in den ‚Begriffshimmel‘ sein, den zu betreten dem Juristen verboten ist“<sup>105</sup>. Im Jahre 1958 erkannte er dabei mit der damaligen Ansicht des BFH die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Prüfungsmaßstab für die Richtigkeit der im Einzelfall getroffenen Entscheidung noch an, relativierte diese „Kontrollfunktion“<sup>106</sup> aber später, weil infolge der zwischenzeitlichen „Werteunge-

87 *Kruse*, StuW 1958, 65 (67 f.).

88 Zu den Wurzeln der steuerrechtlichen Auslegungslehre *Kruse*, Steuerrecht I, 3. Aufl. 1973 S. 88 ff.

89 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Bd. 2, 1963, § 1 StAnpG = S. 568–598.

90 Statt einer Sondermethodenlehre sind die Besonderheiten des Steuerrechts, insbesondere bei der teleologischen Auslegung, in die herkömmliche juristische Methodik zu integrieren (*Drüen*, Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihren Einfluss auf die Rechtsanwendung in FS *Kruse* 2001, S. 191).

91 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Bd. 2, 1963, Vorwort.

92 *Kruse*, GoB, 3. Aufl. 1978, S. 123 ff., 174 ff., 181 ff.

93 Und mit seiner darauf fußenden Habilitationsschrift (*Kruse*, GoB, 3. Aufl. 1978, S. 103 ff.).

94 *Kruse*, GoB, 3. Aufl. 1978, S. 193 ff.

95 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 59 f., 335.

96 *Kruse*, Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Verfahrensordnungen in FS *Vogel*, 2000, 517 (523 ff.); a.A. *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 198.

97 Dazu *Wolff*, Der Vergleichsvertrag wegen Rechtszweifeln, VerwArch. 2017, 197.

98 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 335.

99 *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 78 AO Rz. 22 (Mai 2014) m.w.N.

100 *Kruse*, StuW 1958, 65.

101 *Kruse*, StuW 1958, 65 (67).

102 Dazu näher *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Bd. 2, 1963, § 1 StAnpG Rz. 8 ff.

103 Zusammenfassend *Kruse*, StuW 1958, 145 (170).

104 *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, Bd. 2, 1963, § 1 StAnpG Rz. 2.

105 *Kruse*, StuW 1958, 65 (70).

106 *Kruse*, StuW 1958, 65 (72).

wissheit“ und des „Wertpluralismus“ auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise gestützte Begründungen an Überzeugungskraft verloren haben<sup>107</sup>.

Folgerichtiges Entscheiden im Steuerrecht betrifft für *Kruse* auch die Frage des Festhaltens an der einmal vorgenommenen Auslegung und damit der Bindung des BFH an seine eigene Judikatur<sup>108</sup>. Die Aktualität des Themas der Rechtsprechungsstabilität verdeutlichen die alljährlichen Überblicke zu Rechtsprechungsänderungen des BFH<sup>109</sup>. Neue Richter(mehrheiten) führen zu neuer Rechtsprechung. Nach *Kruse* berechtigt die Erkenntnis, dass die bisherige Rechtsprechung unrichtig war, die Gerichte trotz des Gleichheitssatzes zur Aufgabe ihrer bisherigen Judikatur<sup>110</sup>. Er plädierte dafür, „die Mitte zwischen steriler Starrheit und Sprunghaftigkeit“ mit „Klugheit und Takt“ zu finden und dabei dem BFH zu vertrauen<sup>111</sup>. Nur wenn ein ausreichender sachlicher Grund zur Abweichung besteht, ist danach eine Rechtsprechungsänderung gerechtfertigt<sup>112</sup>. Damit wird auf dem Boden der damaligen Fachrechtsprechung dasselbe Argumentationsmuster angelegt, dass das BVerfG heute an folgerichtige Gesetzgebung überträgt (s. II.).

Das Gebot der Folgerichtigkeit gilt nicht nur für den Gesetzgeber, sondern auch für den Gesetzesvollzug und enthält ein Gebot der folgerichtigen Gesetzesanwendung<sup>113</sup>. Der Gleichheitssatz fordert, einen Rechtssatz im Zusammenklang mit der jeweils betroffenen Rechtsordnung „folgerichtig“ zu entwickeln<sup>114</sup>. Um Lücken auszufüllen, ist das Gesetz nach seinen eigenen Grundgedanken fortzuentwickeln und folgerichtig Zu-Ende-zu-Denken<sup>115</sup>. Das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der gesetzlichen Belastungsentscheidung betrifft auch den Gesetzesvollzug durch die Finanzbehörden<sup>116</sup>. Das Folgerichtigkeitsprinzip gilt auch für den Richter<sup>117</sup>. Gerichtsentscheidungen verstoßen gegen Art. 3 Abs. 1 GG, wenn das Gericht bei

der Auslegung einfachen Rechts dessen Bedeutungsgehalt verkannt hat, weil es insbesondere das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der Belastungsentscheidung bei der Auslegung des Gesetzes missachtet hat<sup>118</sup>. Auch nach der Analyse von *Kruse* finden sich in der Finanzrechtsprechung Beispiele für folgewidrige Gesetzesanwendung<sup>119</sup>.

Am Ende bleibt ein Blick auf die Rechtsfolgen folgewidriger Rechtsanwendung. Diese allein rechtfertigt als Unterfall unrichtiger Rechtsanwendung keine Zulassung einer Revision an den BFH<sup>120</sup>. Die FGO kennzeichnet trotz der Zweistufigkeit des finanzgerichtlichen Verfahrens<sup>121</sup> eine große Fehlertoleranz. Allein ein qualifizierter Rechtsfehler ist quasi der „Notengang“ in das Revisionsverfahren. Ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler muss indes eine Korrektur durch das Revisionsgericht im allgemeinen Interesse erfordern und das Vertrauen in die Rechtsprechung beschädigen<sup>122</sup>. Darum ist folgewidrige Rechtsanwendung durch die FG nur im absoluten Ausnahmefall ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler und ein Revisionszulassungsgrund. Folgewidrige Rechtsanwendung kann wie andere Fälle unrichtiger Rechtsanwendung zur Amtshaftung führen. Ein Beamter der Gesetze unrichtig anwendet, handelt er nur dann nicht schuldhaft, wenn seine Rechtsmeinung zumindest vertretbar war und er sich diese Meinung nach sorgfältiger rechtlicher und tatsächlicher Prüfung gebildet hat<sup>123</sup>. Zur sorgfältigen rechtlichen Prüfung zählt auch die Vermeidung folgewidriger Entscheidungen. Solche folgewidrigen Entscheidungen im Steuerrecht aufzudecken und positiv Anleitungen für folgerichtiges Entscheiden aufzuzeigen, war Anliegen der Dissertation von *Heinrich Wilhelm Kruse*. Dieses Anliegen gilt auch nach seinem Tode fort. Die deutsche Steuerwelt sollte ihm ein ehrendes Andenken bewahren.

107 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 142 f.

108 *Kruse*, StuW 1958, 65 (73 ff.).

109 Zuletzt *Lohsel/Zanzinger*, Rechtsprechungsänderungen des BFH bei Ertragsteuern und bei der Umsatzsteuer im Jahre 2015, DStR 2016, 1241.

110 *Kruse*, StuW 1958, 65 (80).

111 *Kruse*, StuW 1958, 65 (78) im Anschluss an *Hartz*.

112 *Kruse*, StuW 1958, 65 (80 f.).

113 *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 4 AO Rz. 362a (Okt. 2011).

114 So *P. Kirchhof*, Allgemeiner Gleichheitssatz, in *HStR*, Bd. VIII, 3. Aufl. 2010, § 181 Rz. 172.

115 *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 4 AO Rz. 356 (Okt. 2011) m.w.N.

116 BVerfG, Beschl. v. 29.10.1999 – BVerfG v. 4.4.2001 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (138).

117 *P. Kirchhof* in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 3 Abs. 1 Rz. 416 (Sept. 2015).

118 BVerfG, Beschl. v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (138); *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 3 AO Rz. 55 (April 2016).

119 Näher *Drüen*, Über konsistente Rechtsfortbildung – Rechtsmethodische und verfassungsrechtliche Vorgaben am Beispiel des richterrechtlichen Instituts der Betriebsaufspaltung, *GmbHR* 2005, 69 m.w.N.

120 Z.B. BFH, Beschl. v. 26.9.2008 – VIII B 23/08, juris.

121 Dazu zuletzt *Müller-Horn* in *Gosch*, AO/FGO, § 2 FGO Rz. 3 (Mai 2018) m.w.N.

122 *Ratschow* in *Gräber*, FGO, 9. Aufl. 2019, § 115 Rz. 220 f.

123 Allgemein OLG Köln, Urt. v. 20.1.1994 – 7 U 130/93, juris.

# Abhandlungen

Prof. Dr. Roman Seer, Bochum\*

## Geldwert und Steuern

Inflation und Niedrigzins als Herausforderungen für den Steuergesetzgeber

### Inhaltsübersicht

- I. Inflation und Zins
- II. Nominalwertprinzip vs. Leistungsfähigkeitsprinzip
- III. Kalte Steuerprogression
  1. Legitimitätsverlust des progressiven Steuertarifs
  2. Anpassung des Steuertarifs an die Inflation
  3. Anpassung von Freibeträgen, Freigrenzen und Pauschbeträgen
- IV. Besteuerung von Kapitaleinkünften
- V. Besteuerung von Immobilieneinkünften
- VI. Besteuerung von Unternehmen
- VII. Besteuerung von Alterseinkünften
- VIII. Abzinsung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG und längerfristigen Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG)
- IX. Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis nach §§ 233a ff. AO
  1. Fixer Zinssatz von 0,5 % p.m. nach § 238 AO
  2. Sinn und Zweck der Vollverzinsung nach § 233a AO
  3. Besonderheiten bei Stundungs- und Aussetzungszinsen (§§ 234, 237 AO)
  4. Sachgerechte Maßstäbe einer Vollverzinsung
- X. Zusammenfassung der Ergebnisse

*Das deutsche Steuersystem vernachlässigt das Problem der Inflation bei einem dramatisch veränderten Zinsniveau. Das undifferenzierte Festhalten am Nominalwertprinzip verstößt gegen das Prinzip einer Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, das als ein Real-Leistungsfähigkeitsprinzip zu verstehen ist. Das Zusammenwirken einer abgeltenden Bruttobesteuerung bei Versagung eines Inflationsfreibetrages führt zu einer verkappten (Substanz-)Vermögensteuer auf Kapitalvermögen. Mangels Abzugs eines am Eigenkapital orientierten Inflationsfreibetrags oder Schutzzinses kommt es auch im Bereich der Gewinneinkünfte zur Besteuerung von Scheingewinnen. Diese verstärkt sich durch die Negation einer kapitalmarktorientierten Diskontierung von Passivpositionen in der Steuerbilanz. Die kapitalmarktferne Verzinsung von Steueransprüchen führt zu einem zusätzlichen systemfremden Steuerzuschlag.*

*The German tax system neglects inflation and the dramatically decrease of capital market interests. The nominal value principle violates the ability-of-pay-principle which has to be understood as a principle of taxation on real values. The German compensating gross-income taxation of capital income covers a hidden wealth tax. Without any inflation or notional interest deduction*

*business income taxation has an effect of sham taxation which is further triggered by the negation of the capital market interest-level in discounting long-term liabilities. Interests on tax liabilities are meanwhile far beyond capital market interests and hide systematically adverse tax surcharges to the disadvantage of taxpayers.*

### I. Inflation und Zins

Die am Maßstab des Verbraucherpreisindexes gemessenen Inflationsraten der letzten 20 Jahre (1999-2018) lagen in Deutschland zwischen 0,3 % (2009) und 2,6 % (2008); zuletzt in 2018 bei 1,8 %<sup>1</sup>. Im Durchschnitt betrug sie in dem genannten Zeitraum 1,4 % (im arithmetischen Mittel). Eine andere Dimension besaß die Geldentwertung in den beiden Dekaden vor der Wiedervereinigung (1970-1989) in der damaligen Bundesrepublik Deutschland. In diesem Zeitraum betrug die Schwankungsbreite 6,9 % gegenüber 2,3 % in den letzten 20 Jahren. Im arithmetischen Mittel lag die Inflationsrate im Vergleichszeitraum vor der Wiedervereinigung bei 3,9 %. Angesichts der derzeit eher geringen Inflation werden Sie sich fragen, warum ich mich mit dem Thema „Geldwert und Steuern“ überhaupt befasse.

Die Kehrseite einer deutlich verlangsamten Inflation sind dramatisch gefallene Zinsen. Nach der von Irving Fisher begründeten Gleichung soll bei vollständiger ökonomischer Voraussicht der Nominalzins die Summe von Realzins und erwarteter Inflationsrate sein<sup>2</sup>. Allerdings mangelt es in der Wirklichkeit daran<sup>3</sup>. Andernfalls müsste der Realzins (Nominalzins ./. Inflationsrate) signifikant über 0 liegen. Wie ein Vergleich zwischen der Inflationsrate und dem durchschnittlichen Spareinlagenzins zeigt, traf dies schon zu Hochzinsphasen der 1970er-Jahre

\* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 19.6.2019 auf einer Veranstaltung des Vereins für Wirtschaftsrecht der Universität zu Köln und der IHK Köln gehalten hat und ist seinem akademischen Lehrer Joachim Lang, langjähriger Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln und ehemaliger Herausgeber der Steuer und Wirtschaft, gewidmet, der am 25.9.2018 leider verstorben ist.

1 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1046/umfrage/inflationsrate-veraenderung-des-verbraucherpreisindex-zum-vorjahr> (zuletzt abgerufen am 24.7.2019).

2 Irving Fisher, Appreciation and Interest in Publication of the American Economic Association, Vol. 11, No. 4 (August 1896), 9, 13, 30.

3 Aus der älteren Literatur bereits krit. Lutz, Zins und Inflation, 1973, 10 (Walter-Eucken-Institut).

selten zu. Bereits damals ergab sich in nicht wenigen Jahren ein *negativer Realzins*<sup>4</sup>. Nach Einführung des Euro und mit der Währungspolitik der EZB ist mit Spareinlagen in diesem Jahrzehnt überhaupt kein positiver Realzins mehr zu erzielen<sup>5</sup>.

Dies gilt mittlerweile selbst bei langfristigen Wertpapieranlagen (z.B. bei 10-jährigen Bundesanleihen), wo vermutet werden könnte, dass bei diesen jedenfalls mit einer gewissen Voraussetzung Inflationserwartungen eingepreist werden. Jedenfalls ließ sich dies bis zum Eintreten der Finanzkrise noch mit einer gewissen wirtschaftlichen Plausibilität behaupten. Seit einigen Jahren ergeben aber selbst diese nur noch einen negativen Realzins<sup>6</sup>. Sogar 30-jährige Staatsanleihen erwirtschaften derzeit keinen positiven Realzins mehr (zuletzt: 30-jährige Bundesanleihe 2017 mit 1,25 % bei Inflationsrate von 1,5 % = -0,25 %)!

Das währungspolitische Ziel der EZB ist ungeachtet der Anordnung des Art. 127 AEUV<sup>7</sup> nicht einseitig auf Geldwertstabilität, sondern zugleich auf die Gewährleistung eines gewissen Wirtschaftswachstums gerichtet. Der EZB-Rat definiert daher Preisstabilität als „Anstieg des Harmonisierten Verbraucherpreisindex (HVPI) für das Euro-Währungsgebiet von unter 2% gegenüber dem Vorjahr.“ Dabei zielt er darauf ab, mittelfristig eine Preissteigerungsrate von „unter, aber nahe 2%“ beizubehalten.<sup>8</sup> Dementsprechend hat die EZB ihre Leitzinsen seit dem 16.3.2016 auf einem historisch niedrigen Niveau festgesetzt: Danach können Geschäftsbanken Geld bei der Zentralbank zu 0,0 % leihen und müssen für eigene Anlagen bei der Zentralbank sogar einen Negativzins von -0,4 % zahlen<sup>9</sup>. Infolgedessen liegt der Basiszins der Deutschen Bundesbank, an dem sich der gesetzliche Zinssatzbestand des § 247 BGB orientiert, seit dem 1.7.2016 bei -0,88 % und ist im 10-Jahreszeitraum seit Eintritt der Finanzkrise kontinuierlich gefallen (im Jahr 2000 lag er etwa noch bei 4,26 %). Im Zuge der Nullzinspolitik der EZB ist die schleichende Inflation gerade heute und nicht weniger als zu Beginn der 70er-Jahre geeignet, Vermögen sukzessive zu entwerten, da kein Zins die schleichende Inflation auszugleichen vermag. Dies kann das Steuerrecht nicht unbeeindruckt lassen.

## II. Nominalwertprinzip vs. Leistungsfähigkeitsprinzip

Der deutsche Steuergesetzgeber folgt aber seit jeher dem Nominalwertprinzip. Dazu hat ihm das BVerfG in seiner grundlegenden Entscheidung vom 19.12.1978 praktisch einen *Freibrief* erteilt<sup>10</sup>. Es stellte in der Entscheidung fest, dass die Besteuerung der Zinsen aus Einlagen bei Kreditinstituten nach ihrem Nennwert für die Jahre 1971-1974 weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen Art. 14 GG verstieß. Im Interesse der Rechtssicherheit seien Bewegungen im Preisniveau in gewissem Umfang steuerlich in Kauf zu nehmen. Auch früher habe man keine ernsthaften Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Nominalwertbesteuerung der Zinsen erhoben. Es stehe schließlich jedem Steuerpflichtigen frei, eine geeignete Anlageform zu wählen und stattdessen in Sachvermögen zu investieren<sup>11</sup>. Zudem sei zu berücksichtigen, dass ein Abgehen vom Nominalwertprinzip schon im Binnenbereich des Einkommensteuerrechts erhebliche Probleme verursachen könnte. Denn es sei fraglich, ob die Inflationseinflüsse nicht auch bei anderen Einkunftsarten zu berücksichtigen seien, so dass es zu einer grund-

legenden Umgestaltung des Einkommensteuerrechts kommen würde<sup>12</sup>.

Die Entscheidung des BVerfG ist auf massive Kritik gestoßen<sup>13</sup>. Es wurde vor allem ein Verstoß gegen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konstatiert. *Joachim Lang* hat es in seinem opus magnum über die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer 1981 wie folgt umrissen:<sup>14</sup>

„Die Unverzichtbarkeit des sog. Nominalwertprinzips für die Geldrechnung einerseits, die Verfälschung der Geldrechnung durch die Inflation andererseits gehören zu den großen, ungelösten Problemen einer wirtschaftlich maßvollen, eigentumschonenden Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“.

*Klaus Tipke* bezeichnete das Nominalwertprinzip in seiner „Steuerrechtsordnung“ als ein wirtschaftliches „Schönwetterprinzip“ und ordnete es als ein bloß technisches, der Steuervereinfachung dienendes Prinzip ein<sup>15</sup>. Es steht in der Tat in einem Spannungsverhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip, das ungeachtet mancher Kritik<sup>16</sup> als Grundprinzip der Einkommensbesteuerung anerkannt ist<sup>17</sup>. Das Leistungsfähigkeitsprinzip macht nicht nur den Gleichheitssatz operabel, sondern besitzt auch eine die Freiheitsgrundrechte schützende Ausrichtung<sup>18</sup>. Gerade dort, wo der Fiskalzweck als den Steuereingriff begrenzender Maßstab ausscheidet<sup>19</sup>, bedarf es alternativer Schranken. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist hier nicht nur Zugriffs-, sondern auch Schutzprinzip. Es beschränkt den Eingriff in die Freiheitsgrundrechte auf Leistungsfähige nach Maßgabe deren individueller Leistungsfähigkeit und fordert im Zusammenwirken mit dem Subsidiaritätsprinzip<sup>20</sup>, dass der Steuerpflichtige nach dem Steuereingriff auch weiterhin leistungsfähig bleibt<sup>21</sup>.

4 Statistik der Realzinssätze auf Bankeinlagen der Deutschen Bundesbank (Excel-Tabelle), abrufbar unter <http://www.bundesbank.de/de/statistiken> (zuletzt abgerufen am 24.7.2019).

5 Statistik (Fn. 4).

6 Seit 2015 liegt der Habenzins 10-jähriger Bundesanleihen unter der Inflationsrate.

7 Art. 127 AEUV bestimmt: „Das vorrangige Ziel des Europäischen Systems der Zentralbanken ist es, die Preisstabilität zu gewährleisten“.

8 EZB, Die Geldpolitik der EZB, 2011, 69.

9 [https://www.ecb.europa.eu/stats/policy\\_and\\_exchange\\_rates/key\\_ecb\\_interest\\_rates/html/index.en.html](https://www.ecb.europa.eu/stats/policy_and_exchange_rates/key_ecb_interest_rates/html/index.en.html) (zuletzt abgerufen am 24.7.2019).

10 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76 u.a., BVerfGE 50, 57.

11 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76 u.a., BVerfGE 50, 57 (77 ff.).

12 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76 u.a., BVerfGE 50, 57 (94 ff.).

13 Siehe etwa die Besprechungsaufsätze von *Vogel*, NJW 1979, 1158; *Kröger*, JZ 1979, 631; v. *Arnim*, ZRP 1980, 201; *Voth*, FR 1982, 348.

14 *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil., 1981/88, 176.

15 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. i, 2. Aufl. 2000, 513.

16 *Gassner/M. Lang*, 14. Österreichischer Juristentag, Bd. III/1, 2000, 58 ff.; dagegen mit Recht *Beiser*, ÖStZ 2000, 413 ff.; *Birk*, StuW 2000, 328 (329).

17 Siehe *Drüen*, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, DStJG Bd. 37 (2014), 9 (47 ff.).

18 Dazu grundl. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil., 1983, 126 ff., 179 ff.; 202 ff.; *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Habil., 1993, 337 ff.

19 Ausf. *Birk* (Fn. 18), 187 ff.

20 Zum Subsidiaritätsprinzip s. *Seer*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG Bd. 23 (2000), 87 (103 ff.).

21 *Liesenfeld*, Das steuerfreie Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeits-

Unter Berücksichtigung des freiheitsschonenden Übermaßverbots kann das Leistungsfähigkeitsprinzip nur ein *Istprinzip* sein. Die Anknüpfung an ein Solleinkommen wäre gerechtfertigt, wenn sich das Ist-Einkommen nicht ermitteln ließe, so dass man von einem typisierten Soll-Einkommen ausgehen müsste<sup>22</sup>. Dazu besteht jedoch kein Anlass. Das Prinzip der Besteuerung nach der Ist-Leistungsfähigkeit fragt nach den wirtschaftlichen Realitäten. Es ist ein *Realwert- und kein Nominalwertprinzip*<sup>23</sup>. Scheingewinne gerieren keine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; diese setzt die Existenz von Realeinkünften voraus. Deshalb darf das Einkommensteuerrecht das Phänomen der Geldentwertung nicht einfach ignorieren, sondern hat es – soweit praktisch möglich – normativ einzufangen.

### III. Kalte Steuerprogression

#### 1. Legitimitätsverlust des progressiven Steuertarifs

Das deutsche Einkommensteuergesetz enthält seit 1955 anstelle eines Stufentarifs einen *progressiven Formeltarif*<sup>24</sup>. Der Unterschied besteht darin, dass ein Formeltarif die Steuerhöhe in einer komplexen mathematischen Formel (hier einem Polynom zweiten Grades) ausdrücken kann, während den anderen Tarifformen nur lineare Beziehungen zur Verfügung stehen<sup>25</sup>. Der Vorteil eines Formeltarifs mit *linear-progressiver Tarifzone* liegt darin, dass er eventuelle Leistungshemmungen an den Stufeneingängen vermeidet.

Opfertheoretisch wird der progressive Steuertarif mit einer überproportionalen Steigerung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei steigendem Einkommen begründet. Entsprechend der Dringlichkeit der Einkommensteile für die freiheitliche Entfaltung der Person und deren menschenwürdiges Dasein sei die Steuer mit steigender Höhe der Bemessungsgrundlage progressiv zu gestalten<sup>26</sup>. Es bedeute eine gleiche relative Einbuße der Bedürfnisbefriedigung, wenn mit steigendem Einkommen ein wachsender Anteil des Einkommens von der Steuer erfasst werde.

Dieser opfertheoretischen Grundlage entsprach noch der Einkommensteuertarif 1958. Ausweislich seiner Gesetzesbegründung<sup>27</sup> war er darauf angelegt, dass annähernd 95 % aller zu besteuerten Personen zum Proportionalatz von damals 20 % besteuert wurden. Die Proportionalbesteuerung sollte der *Normalfall* sein. Nur die bestverdienenden 5 % der Steuerpflichtigen sollten überhaupt der progressiven Besteuerung unterfallen. Die obere Proportionalzone (der Spitzensteuersatz) setzte demgemäß erst bei einer Größenordnung ein, die dem 21-fachen (!) des Durchschnittseinkommens entsprach<sup>28</sup>. Der Gesetzgeber hat dann aber über mehrere Jahrzehnte die Tarifstufen – ungeachtet der schleichenden Inflation – nicht verschoben. *Joachim Lang* musste daher schon Anfang der 1980er-Jahre folgendes feststellen:<sup>29</sup>

„Ein Einkommensteuertarif, dessen Tarifformel die jährliche Inflationsrate nicht berücksichtigt oder den der Gesetzgeber nicht jährlich korrigiert, bewirkt die sog. ‚heimlichen Steuererhöhungen‘. Es handelt sich um eine steuerpolitisch bequeme Methode, das ‚Gesetz der wachsenden Staatsaufgaben‘ zu finanzieren.“

Die Tarifgrenze für das Ende der linearen Progression ist seit 1958 (damals 110.040 DM, Spitzensteuersatz 53 %) – vom Progressionssprung der sog. Reichensteuer (45 % bei nunmehr ca.

260.000 €) abgesehen – nominal praktisch unverändert geblieben (Veranlagungszeitraum 2018: 54.950 €, allerdings bei einem geringeren Steuersatz von 42 %). Wenn sogar Durchschnittsverdiener aufgrund mangelnder Anpassung der Tarifgrenzen bereits von der Progression erfasst werden und eine Spitzenbelastung von 42 % bereits beim 1,5fachen Durchschnittsverdienst (!)<sup>30</sup> ansetzt, hat dies mit einem abnehmenden Grenznutzen nichts mehr zu tun. Ebenso wenig vermag das Sozialstaatsprinzip das „Hineinwachsen“ von Durchschnittsverdienern in die kalte Steuerprogression zu rechtfertigen.

#### 2. Anpassung des Steuertarifs an die Inflation

Kommt es lediglich zur Erhöhung des nominalen Einkommens, ohne dass damit auch die Kaufkraft steigt, ist der Steuerpflichtige nicht real leistungsfähiger geworden. Wenn dessen ungeachtet durch die kalte Progression eine steuerliche Zusatzlast eintritt, verstößt dies gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>31</sup>. Darüber hinaus ist die inflationsbedingte, kalte Steuerprogression auch im Hinblick auf das Demokratieprinzip problematisch. Die durch sie bewirkte beträchtliche Steuererhöhung<sup>32</sup> basiert auf keiner ausdrücklichen Entscheidung des Gesetzgebers. Es stellt sich vielmehr „heimlich“ eine steuerliche Inanspruchnahme ein, die in ihrer Höhe und Verteilung vom Gesetzgeber ursprünglich nicht gewollt war<sup>33</sup>.

Daher wurde in der Literatur schon seit langem nachdrücklich gefordert, den Steuertarif „auf Räder“ zu stellen<sup>34</sup>. Dem ist der

---

prinzips, Diss., 2005, 128 ff., begründet das Leistungsfähigkeitsprinzip sogar originär aus den Freiheitsgrundrechten.

22 *Tipke* (Fn. 15), 497.

23 *Tipke* (Fn. 15), 512 ff.

24 Zur Rechtsentwicklung instruktiv *Siegel*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Kommentar, Köln, § 32a EStG Rz. 2 ff. (Dezember 2015).

25 *Siegel* (Fn. 24), § 32a EStG Rz. 5 (Dezember 2015).

26 *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 177 f.; krit. *Knaupp*, Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit, Diss., 2004, 41 ff.; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, Diss., 2007, 70 ff.

27 Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, BT-Drucks. 3/260, 37, 43.

28 *Esser*, Die neuen Einkommensteuertarife 2000 bis 2005, Ifst-Schrift Nr. 383, 2000, 19.

29 *Lang* (Fn. 14), 177.

30 Der durchschnittliche Bruttoverdienst eines vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmers betrug 2018 in Deutschland monatlich 3.880 € (ca. 48.000 € p.a.), so <https://de.statista.com/statistik/daten-/studie/237674/umfrage/durchschnittlicher-bruttomonatsverdienst-eines-arbeitnehmers-in-deutschland> (zuletzt abgerufen am 24.7.2019). Der Koeffizient von 1,5 ergibt sich nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrages (§ 9a S. 1 Nr. 1 EStG) i.H.v. 1.000 € sowie der Zwangsbeiträge zur Sozialversicherung als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 EStG).

31 So bereits von *Arnim*, BB 1973, 621 (622); aus jüngerer Zeit s. *Houben*, DStJG Bd. 37 (2014), 321 (323 f.). *Djanani/Grossmann*, StuW 2015, 33 (34).

32 So schätzen etwa *Djanani/Grossmann*, StuW 2015, 33 (50) für das Jahr 2013 die auf den Tarif einschließlich Grundfreibetrag entfallende heimliche Steuererhöhung auf ca. 6,6 Mrd. €.

33 So bereits *Brennecke/Klanberg*, FinArch. 1974, 73 (89 f.); s.a. *Hechtner*, StuW 2014, 132 (142 f.); *Djanani/Grossmann*, StuW 2015, 33 (34).

34 Siehe nur *Stern*, DStZ 2003, 294; *ders.*, in *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Heft 95 der Schriftenreihe, 2002.

Gesetzgeber seit dem Veranlagungszeitraum 2016 immerhin durch jährliche Änderungen des in § 32a Abs. 1 EStG enthaltenen Steuertarifs nachgekommen. Der Tarif wurde zum Zweck der Bekämpfung der kalten Steuerprogression für 2016 um 1,48 %<sup>35</sup>, für 2017 um weitere 0,73 %, für 2018 um weitere 1,65 %<sup>36</sup>, für 2019 um weitere 1,84 % und zuletzt für 2020 um weitere 1,95 %<sup>37</sup> nach rechts verschoben. Damit ist der Gesetzgeber den ausländischen Vorbildern einer *automatischen* Anpassung des Steuertarifs an die Inflationsrate<sup>38</sup> zwar nicht nachgekommen, so dass die Unsicherheit bleibt, ob er auf dem Pfad der Tugend auch in Zukunft fortschreiten wird. Man wird dem Parlament aber wohl nicht das Recht absprechen können, über die Anpassungsfrage jeweils erneut zu befinden<sup>39</sup>.

### 3. Anpassung von Freibeträgen, Freigrenzen und Pauschbeträgen

Damit ist es jedoch nicht getan. *Joachim Lang* sah in seinem Werk klarsichtig:<sup>40</sup>

„Die Inflation verfälscht im weiteren die Einkommensteuerbemessungsgrundlage: Sie verfälscht zunächst alle Pauschalen, Freibeträge und Freigrenzen, die der Gesetzgeber mit einem festen Geldbetrag gesetzt hat. Ein der Inflation nicht jährlich angepaßter Betragsansatz ist mindestens in einer Periode nicht ‚richtig‘: Entweder war er anfänglich zu hoch angesetzt, dann war er anfänglich falsch, oder er war anfänglich richtig angesetzt, dann wird er infolge Inflation verfälscht. Das Argument der Übermaßbesteuerung kann aber erst dann durchgreifen, wenn der Steuergesetzgeber keinen (Subventions-)Spielraum hat, wenn er, wie im Falle der Lebensbedarf- und Familienabzüge, die verfassungsrechtlich vorgegebene Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen hat.“

Die sich in der Bemessungsgrundlage infolge Inflation bei Untätigkeit des Gesetzgebers einstellenden „heimlichen Steuererhöhungen“ sind keine zu vernachlässigende Größe. So beziffern etwa *Djanani* und *Grossmann* die außerhalb des Tarifs eingetretenen inflationsbedingten „heimlichen“ Steuererhöhungen allein für 2013 auf ca. 1,9 Milliarden Euro<sup>41</sup>. Dabei ist für den einzelnen Betroffenen besonders spürbar die inflationsbedingte Überschreitung von *Freigrenzen*, wenn der Anstieg des Preisniveaus plötzlich dazu führt, dass zuvor steuerbefreite Teile des Einkommens nunmehr vollständig (im Sinne eines „entweder oder“) besteuert werden<sup>42</sup>. Aber auch eingefrorene *Freibeträge* bewirken Steuererhöhungen, die über die Zeit zunehmen. Dasselbe gilt für nicht widerlegbare Abzugspauschalen. Dagegen belassen *Pauschbeträge* dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Einzelnachweises seiner Aufwendungen. Sie verlieren bei fehlender Inflationsanpassung im Zeitablauf lediglich ihre Funktion der Verwaltungsvereinfachung.

Allerdings besitzen – wie es *Joachim Lang* schon vor Jahrzehnten richtig bemerkt hat – nicht alle Abzugsbeträge dieselbe verfassungsrechtliche Relevanz. Spätestens seit den Kindergeld-, Existenzminimum- und Kinderbetreuungsbeschlüssen des BVerfG<sup>43</sup> ist der Gesetzgeber gezwungen, das Familienexistenzminimum in Abstimmung mit dem Sozialhilferecht in der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auf aktuellem Niveau freizustellen. Dem ist er seitdem in regelmäßigen Abständen auch nachgekommen<sup>44</sup>. Anders als bei diesen Fiskalzweckbefreiungen liegt die Anpassung von Sozial- oder Lenkungsweckbefreiungen im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers<sup>45</sup>.

So ist er verfassungsrechtlich nicht gezwungen, etwa den sog. Übungsleiterfreibetrag i.S.d. § 3 Nr. 26 EStG i.H.v. 2.400 € der Inflation entsprechend anzupassen. Dasselbe gilt für Vereinfachungszweckbefreiungen und die Werbungskostenpauschbeträge i.S.d. § 9a EStG, insbesondere den Arbeitnehmerpauschbetrag i.H.v. 1.000 €. Werden derartige Beträge allerdings über Jahre hinweg nicht angepasst, verfehlen sie ihre verwaltungsvereinfachende Wirkung, wie die über Jahrzehnte eingefrorene Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG i.H.v. 800 DM (später 410 €) gezeigt hat. Einen weiten Gestaltungsspielraum besitzt der Gesetzgeber zudem bei gemischten Aufwendungen, welche die private Lebensführung betreffen. Daher muss er die Entfernungspauschale i.H.v. 0,30 € für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG) ebenso wenig der inflationären Entwicklung anpassen wie die Pauschalen für Mehraufwand für Verpflegung (§ 9 Abs. 4a EStG), die Freigrenze für Geschenke i.H.v. 35 € nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG oder den Höchstbetrag für die Kosten eines Arbeitszimmers nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b S. 3 EStG. Auch bleibt es letztlich eine Frage der Verwaltungsvereinfachung, wenn der Gesetzgeber den Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG über Jahrzehnte unverändert lässt, weil davon der Nachweis außergewöhnlicher Belastungen gem. § 33 EStG unbenommen bleibt.

Unter falscher Flagge segelt allerdings der sog. Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG. Er erweist sich in Wirklichkeit als ein *Freibetrag* i.H.v. 801 €, weil der Abzug der tatsächlichen Kosten ausgeschlossen ist. Auf ihn wird im Zusammenhang mit den inflationsanfälligen Einkünften aus Kapitalvermögen noch zurückzukommen sein.

### IV. Besteuerung von Kapitaleinkünften

Wer Einkommen aus der Überlassung von Finanzkapital erzielt, muss angesichts der schleichenden Inflation einen Teil

35 Durch das Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlages v. 16.7.2015, BGBl. I 2015, 1202 (1203 f.), dazu Bericht des Finanzausschusses BT-Drucks. 18/5244, 31 (v. 17.6.2015).

36 Jeweils durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amthilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000 (3010 u. 3012); dazu Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/10506, 83 u. 84 (v. 30.11.2016).

37 Jeweils durch das sog. Familienentlastungsgesetz v. 29.11.2018, BGBl. I 2018, 2210 f.; dazu Regierungsbegründung, BT-Drucks. 19/4723, 19 u. 20 (v. 4.10.2018).

38 Zur US-amerikanischen Lösung s. *Seer*, RIW 2001, 664 (666).

39 *Lang* (Fn. 14), 179 f.; *Hechtner*, StuW 2014, 132 (143).

40 *Lang* (Fn. 14), 177.

41 *Djanani/Grossmann*, StuW 2015, 33 (50).

42 Zu den Wirkungen der Inflation auf Freigrenzen, Freibeträge und Abzugspauschalen s. *Wiswesser*, Einkommens- und Gewinnbesteuerung bei Inflation, Diss., 1997, 34 f.

43 BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60; BVerfG v. 12.6.1990 – 1 BvL 72/86, BVerfGE 82, 198; BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 216; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1220/93, BVerfGE 99, 268; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1852/97 u.a., BVerfGE 99, 273.

44 Siehe die Nachweise zuletzt bei Fn. 35–37.

45 Zutreffend *Hey* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Einf., Rz. 47 (August 2014).

davon aufwenden, um die reale Ertragskraft seines Vermögensstamms zu erhalten. Insoweit zeigt der Kapitalertrag keine gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit<sup>46</sup>. In Höhe der eingetretenen Geldentwertung handelt es sich vielmehr lediglich um einen Einsatz für den Verlust an realer Kaufkraft<sup>47</sup>. In Höhe der Inflationsrate beinhaltet der Kapitalertrag wirtschaftlich nur eine *Geldentwertungsprämie*<sup>48</sup>. Indem das geltende Recht diese Geldentwertungsprämie nicht zum Abzug zulässt, besteuert es einen inflationsbedingten Scheingewinn und verletzt das als Ist-Prinzip zu verstehende objektive Nettoprinzip<sup>49</sup>. Wirtschaftlich betrachtet, enthält es insoweit eine *verkappte Vermögenssteuer*<sup>50</sup>, woran auch das System der abgeltenden Sondertarifierung nach § 32d EStG nichts ändert (Vermögenssteuer = Inflationsrate x 26,375 % Abgeltungsteuer/SolZ).

### Beispiel

Stpfl. S verfügt über ein Kapital von 1 Mio. €. Der von S eingesetzte Vermögensverwalter V realisiert im VZ durch Zinsen, Dividenden, Veräußerung von Wertpapieren einen Ertrag von 30 T€ (3 %). Bei einer Inflationsrate von 2 % muss S 20 T€ wiederanlegen, um den Wert des Kapitals zu erhalten. Dessen ungeachtet sind nach § 20 EStG i.V.m. § 32d EStG die 30 T€ zu 25 % = 7.500 € zzgl. SolZ (412,50 €) zu versteuern. Dies entspricht einer Belastung des Realertrages von 10 T€ i.H.v. ca. 79 %.

Je nach Höhe des nominalen Kapitalertrages und der Inflationsrate kann die Belastung des Realertrages auch ohne weiteres deutlich über 100 % liegen. Mit Blick auf sichere Euro-Anleihen lässt sich feststellen, dass seit 2011 der Realzins nur noch negativ ist und die Besteuerung des Nominalzinses sukzessive zum *effektiven Substanzverzehr* führt<sup>51</sup>. Die Abgeltungsteuer ist mithin ungeeignet, einen typisierenden Inflationsausgleich durch Steuersatzsenkung – selbst bei hohen Einkommen – zu bewirken<sup>52</sup>. Das gilt verstärkt in der Zusammenschau mit dem Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG i.H.v. 801 €, der die Abgeltungsteuer mit steigendem Einkommen zu einer Brutto-Einkommensteuer verkommen lässt.

### Beispiel

S hat in dem vorgenannten Bsp. dem Vermögensverwalter V eine jährliche Verwaltungsgebühr i.H.v. 1 % des Vermögenswerts (im VZ = 10 T€) zu zahlen.

In dem Beispiel betrug der *Realertrag* damit 0 €. Bei leistungsfähigkeitskonformer Betrachtung dürfte in dem Veranlagungszeitraum den S gar keine Einkommensteuer belasten. Dem widersprechend muss S aber aufgrund der *Nennwert-Bruttobesteuerung* eine Est/SolZ i.H.v. 7.701 € zahlen. Dies entspricht einer *Vermögenssteuer auf die Vermögenssubstanz* i.H.v. 0,77 %.

Das BVerfG hatte das Ausblenden der Inflation bei den Kapitaleinkünften auch mit der früheren Trennung zwischen steuerpflichtigem Ertrag und den nicht steuerbaren Veränderungen des Kapitalstamms auf der Vermögensebene begründet<sup>53</sup>. Dieses Argument ist durch die Erweiterung der Einkünfte aus Kapitalvermögen um die unbefristete Besteuerung von Veräußerungsgewinnen (§ 20 Abs. 2 EStG) seit 2009 obsolet geworden. Da es nunmehr zu einer vollständigen Erfassung der Veräuße-

rungsgewinne unabhängig von der Haltedauer des veräußerten Kapitalvermögens kommt, enthält der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn einen *inflationsbedingten Scheingewinn*, der exponentiell mit der Anlagedauer wächst<sup>54</sup>.

Soweit der Steuerpflichtige sein Kapitalvermögen jedoch durch die *Aufnahme von Schulden* fremdfinanziert, entstehen wegen der bloß nominalen Rückzahlungspflicht auf seiner Passivseite *inflationsbedingte Schuldnergewinne (Scheinverluste)*<sup>55</sup>. Die Inflation wirkt sich dann nur auf die Differenz zwischen Aktiv-Kapitalvermögen und den damit zusammenhängenden Schulden aus<sup>56</sup>. Jedoch ist dieser Effekt de lege lata zu vernachlässigen, weil die mit den Schulden zusammenhängenden Schuldzinsen abweichend von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig und durch den Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG abgegolten sind.

## V. Besteuerung von Immobilieneinkünften

Als eine wertbeständige, der schleichenden Inflation trotzende Wertanlage gelten Immobilien. Der Wert unbebauter Grundstücke hat sich in Deutschland seit 2009 mehr als verdoppelt. In demselben Zeitraum ist der Hauspreisindex im Durchschnitt um ca. 40 % gestiegen<sup>57</sup>.

Im Unterschied zu Kapitalanlagen sind werterhaltene Aufwendungen auf vermietete Immobilien steuerlich abzugsfähig: entweder als sofort nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen oder aber über die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 7 Abs. 4 EStG abzugsfähige Abschreibung für Abnutzung auf nachträgliche Herstellungskosten des vermieteten Gebäudes. Des Weiteren entstehen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf der Passivseite regelmäßig inflationsbedingte Scheinverluste bzw. Schuldnergewinne durch die Aufnahme von Immobilienkrediten. Die damit zusammenhängenden Schuldzinsen sind (anders als bei den Einkünften aus Kapitalvermögen) in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig. Der inflationsbedingte Scheingewinn

46 Tipke (Fn. 15), 512 ff.

47 Siehe bereits von Arnim, BB 1973, 621 (623); Friauf, StuW 1975, 260 (266).

48 Begriff nach Wagner, ZfW 2007, 55 (59); Djanani/Krenzin/Grossmann, StuW 2014, 145 (147).

49 Das objektive Nettoprinzip gebietet eine Scheingewinneliminierung, s. Weber, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer, Diss., 2011, 93.

50 Kleinmanns, Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne im System des deutschen Einkommensteuerrechts und ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung, Diss. 2009, 25.

51 Djanani/Krenzin/Grossmann, StuW 2014, 145 (153).

52 Klarsichtig bereits Englisch, StuW 2007, 221 (228 f.).

53 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76 u.a., BVerfGE 50, 57 (80 ff.).

54 Kleinmanns (Fn. 50), 20 ff.

55 Siehe bereits Flämig, StbKongrRep. 1969, 425 (437 f.); später Durchlaub, Zur Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Privatvermögen, Diss., 1993, 102 f.; Kleinmanns (Fn. 50), 51; Weber (Fn. 49), 51 f.

56 Weber (Fn. 49), 51.

57 Vgl. Preisentwicklung für baureifes Land in Deutschland lt. <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/199842/umfrage/preisentwicklung-fuer-baueiland-nach-bundeslaendern> (zuletzt abgerufen am 24.7.2019; s. außerdem Entwicklung des EPX-Hauspreisindex lt. <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/209441/umfrage/entwicklung-des-hpx-hauspreisindex-naech-teilindizes> (zuletzt abgerufen am 24.7.2019).

beschränkt sich damit auf den Saldo zwischen den Grundstückswerten und den damit zusammenhängenden Schulden bei Veräußerung der Immobilien.

Außerdem sind die Einkünfte aus privaten Vermögensgeschäften gem. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG auf Veräußerungen innerhalb einer Haltedauer von maximal 10 Jahren beschränkt. Dabei werden zu Wohnzwecken selbstgenutzte Einheiten nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sogar gänzlich von der Besteuerung ausgenommen. Die im letzten Jahrzehnt deutlich über der Inflationsrate gelegenen Wertsteigerungen haben hier ebenso wie bei den länger als 10 Jahre gehaltenen Immobilien zu einem (realen) *unversteuerten Reinvermögenszuwachs* geführt. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspräche es, diesen bei seiner Realisation (unabhängig von einer 10-Jahresfrist) zu besteuern.

Der Veräußerungsgewinn wäre dann aber sachgerechterweise bei einer Reinvestition auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts zu übertragen, um den zwischenzeitlich gestiegenen Grundstücks- und Baupreisen zur Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung Rechnung zu tragen. Vor diesem Hintergrund kann die derzeit nur eingeschränkte Erfassung von Gewinnen aus Immobilienveräußerungen als eine *Vereinfachungszweckbefreiung* angesehen werden. Letztlich verbleibt ein Bedürfnis nach Eliminierung des inflationsbedingten Scheingewinns bei Veräußerung von nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien nur innerhalb von 10 Jahren. Diesem Bedürfnis könnte die vorgenannte Reinvestitionsregel Rechnung tragen.

## VI. Besteuerung von Unternehmen

Das in einem Unternehmen gespeicherte *Nettovermögen (Eigenkapital)* unterliegt ebenfalls dem inflationsbedingten Wertverzehr<sup>58</sup>. Gleichwohl folgt auch die Steuerbilanz dem Nominalwertprinzip. Es finden sich de lege lata nur einige wenige bilanzielle Ansätze, die punktuell einen gewissen Inflationsausgleich bewirken. Dazu können die Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG zur Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Ersatzwirtschaftsguts, die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR 2012 und die Bewertung des Vorratsvermögens nach dem sog. Lifo-Verfahren gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG gerechnet werden<sup>59</sup>. Da die Indexierung aller Wirtschaftsgüter und Wirtschaftslasten wohl kaum praktikabel ist, bleibt alternativ die steuerliche Freistellung einer Eigenkapitalverzinsung in Höhe der Inflationsrate (sog. *Inflations-Freibetrag*)<sup>60</sup>. Man kann bei diesem Vorschlag auch von der „Indexierung des Eigenkapitals“ sprechen.

Ein weitergehendes Ziel verfolgen die Befürworter der sog. *zinsbereinigten* Einkommen- und Körperschaftsteuer<sup>61</sup>. Bei einer zinsbereinigten Besteuerung werden fundierte Einkünfte nur insoweit besteuert, als sie die marktübliche Verzinsung (bezogen auf das eingesetzte Eigenkapital) übersteigen<sup>62</sup>. Der von der Bemessungsgrundlage abgezogene *Schutzzins* vermeidet die Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne, soweit der Marktzins als Gradmesser für Inflation angesehen werden. Dies ist aber – wie eingangs unter I. gezeigt – in Zeiten der Null- bzw. Negativzinspolitik nur sehr eingeschränkt der Fall, so dass der Inflations-Freibetrag insoweit zielgenauer wirkt.

Mit einem Schutzzins wird indessen nicht nur das Ziel einer Inflationsbereinigung, sondern auch das der *Finanzierungsneutralität* verfolgt. Aus unternehmerischer Sicht soll es möglichst entscheidungsneutral sein, das Unternehmen durch den Einsatz von Eigenkapital oder durch die Aufnahme von Fremdkapital zu finanzieren. Um dem nahe zu kommen, müsste sich der Schutzzins aber nicht am *kalkulatorischen Zins* für eine Alternativ-Anlage des Eigenkapitals, sondern an der *durchschnittlichen Unternehmensfremdfinanzierung* orientieren.

Immerhin lassen sich einige Beispiele nennen, in denen ein Schutzzins in ausländische Steuerrechtsordnungen Eingang gefunden hat. Nach einem ersten Praxistext in der kurzen Zeit von 1996-2001 in *Kroatien*<sup>63</sup> hat *Belgien* 2006 einen fiktiven Zinsabzug für Zwecke der Körperschaftsteuer eingeführt (sog. *Notional Interest Deduction – NID*)<sup>64</sup>. Die Höhe des fiktiven Zinsabzugs als Betriebsausgaben richtet sich nach dem durchschnittlichen Zinssatz für 10-jährige belgische Staatsanleihen mit einem Zuschlag für kleine und mittlere Unternehmen<sup>65</sup>. Eine auf körperschaftsteuerliche Subjekte beschränkte vergleichbare Regelung kennt *Italien* seit 2011 („Allowance for Corporate Equity“)<sup>66</sup>. Zudem gewährt *Liechtenstein* eine *NID*<sup>67</sup>. Sogar der von der EU-Kommission vorgelegte Entwurf einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016<sup>68</sup> enthält in Art. 11 in Gestalt des sog. *Freibetrages für Wachstum und Investition* (FWI) einen Abzugsposten, der an nach Inkrafttreten der Regelung eintretende Erhöhungen des Eigenkapitals anknüpft<sup>69</sup>. Freizustellen ist danach die von der EZB bekanntgegebene Benchmark-Rendite für zehnjährige Staatsanleihen. Dabei sieht die Richtlinie eine Untergrenze von 2 % vor, was dem von der EZB postulierten maximalen Inflationsziel entspricht<sup>70</sup>.

Den umfänglichsten Ansatz einer inflationsneutralen Einkommensteuer bieten schließlich Modelle einer konsumorientierten Einkommensteuer, wie sie vor allem von *Manfred Rose*<sup>71</sup> und

58 Ausführlich mit Rechtsvergleichen *Ruppe*, Generalbericht „Inflation und Steuern“, IFA-Kongress 1977, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 62a, 30 ff.; *Stützel*, Das Mark-gleich-Mark-Prinzip und unsere Wirtschaftsordnung, 1979, 42 ff.; *Grotherr*, Die Scheingewinnbesteuerung im internationalen Vergleich, 1987, 90 ff.

59 *Rützel*, Handels- u. Steuerbilanz in Zeiten schleichender Inflation, Diss., 1995, 76 ff.; eingehend *Grotherr* (Fn. 58), 327 ff.

60 *Esser*, Ertragsbesteuerung und Geldentwertung – das Problem des „Scheingewinns“, IFSt-Schrift Nr. 374, 1999, 58 ff.

61 Dazu *Wenger*, FinArch. 1983, 207 (227 ff.); *Kiesewetter*, Zinsbereinigte Einkommen- und Körperschaftsteuer, Diss., 1999, 25 ff., 65 ff.

62 *Wiswesser* (Fn. 42), 236 ff.; *Weber*, (Fn. 49), 60.

63 Dazu *Greif/Rose/Wiswesser*, Marktorientierte Einkommensteuer, 1998.

64 Siehe *Haelterman/Verstraete*, Bulletin for International Taxation 2008, 362.

65 *Demleitner*, ISR 2017, 145 (147).

66 *Körner*, DB 2015, 403; *Demleitner*, ISR 2017, 145 (146).

67 Dazu *Wenz/Wünsche*, IFA Cahiers, The dept-equity corundrum (National Report), Vol. 97B, 2012, 423.

68 EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 26.10.2016, COM (2016) 685 final.

69 Dazu eingehend und krit. *Rose*, StuW 2017, 217.

70 Dazu näher *Demleitner*, ISR 2017, 145 (147).

71 *Rose*, Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem in *Rose* (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, 7 (14 ff.); *ders.*, Konsumorientierung des Steuersystems – theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen, in *Krause-Junk* (Hrsg.), Steuersysteme der

Joachim Lang<sup>72</sup> vorgeschlagen worden sind. Während die traditionelle Einkommensteuer die Besteuerung bereits im Zeitpunkt eines Vermögenszugangs vornimmt, belastet die konsumorientierte Einkommensteuer erst im Zeitpunkt der Einkommensverwendung. Gerechtfertigt wird diese zeitliche Verschiebung des Steuereingriffs mit der *Optimalsteuertheorie*, die den Zeitpunkt des Konsums als den richtigen Zeitpunkt der Besteuerung ansieht, weil die endgültige Reallast einer Steuer immer ein Konsumopfer sei. Zum Maßstab der Besteuerung wird damit die sog. *Konsumleistungsfähigkeit*<sup>73</sup>. Als das „ökonomisch radikalste Modell“ hat Joachim Lang die sog. *sparbereinigte Einkommensteuer* in Gestalt einer sog. *Cash-Flow-Steuer* bezeichnet, die konsequent der Überschussrechnung folgt<sup>74</sup>. Im Unterschied zu der im derzeitigen Gesetz verankerten Überschussrechnung werden Investitionen nicht etwa bilanztechnisch über die Nutzungsdauer hinweg durch die AfA auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlagegüter berücksichtigt, sondern sofort in vollem Umfang abgesetzt. Umgekehrt führen Entnahmen und Ausschüttungen zur Besteuerung. Dieses System folgt damit dem Konzept einer *nachgelagerten Besteuerung*<sup>75</sup>.

## VII. Besteuerung von Alterseinkünften

Der Übergang von einem System der vorgelagerten Besteuerung zu einem System der nachgelagerten Besteuerung führt allerdings zumindest temporär zu gravierenden fiskalischen Ausfällen<sup>76</sup>. Daher hat der Gesetzgeber nur behutsam im Bereich der sog. Alterseinkünfte einen entsprechenden Paradigmenwechsel vorgenommen. Ihm zugrunde liegt die vom BVerfG geforderte Gleichbehandlung von Beamten und Pflichtversicherten der gesetzlichen Rentenversicherung<sup>77</sup>, worauf der Gesetzgeber mit dem Alterseinkünftegesetz vom 5.7.2004<sup>78</sup> reagiert hat. Danach wird die staatliche Altersversorgung in einem langen Übergangszeitraum von 2005 bis 2040 kohortenweise in eine voll nachgelagerte Besteuerung überführt. Ebenso orientiert sich die betriebliche Altersversorgung mit gewissen Einschränkungen an diesem Prinzip<sup>79</sup>. Dasselbe gilt für die neu geschaffenen Säulen privater Altersversorgung in Gestalt der sog. Riester- und Rürup-Renten<sup>80</sup>.

Der Ansatz des sog. *Ertragsanteils* verbleibt nach § 22 Nr. 1 Satz 3 lit. a)bb) EStG daher im Wesentlichen nur noch für andere privaten Rentenversicherungen. Als Ertragsanteil gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem gleichmäßig verteilten Kapitalwert der Rente. Dabei fußt der sich nach einer Tabelle ergebende Ertragsanteil auf einem *Diskontierungsfaktor von 3 % p.a.*<sup>81</sup> Ebenso wie der Gesetzgeber die schleichende Inflation lange Zeit vollständig ausgeblendet hat, ignoriert er hier das mittlerweile dramatisch gefallene Zinsniveau. Wenn im Jahre 2004 bei Einführung der reformierten Ertragsanteilstabelle ein Diskontierungsfaktor von 3 % realitätsgerecht war, so ist er es heute nicht mehr. Der maximal zulässige Rechnungszins (Garantiezins) betrug nach der sog. Deckungsrückstellungsverordnung bis zum 1.1.2004 noch 3,25 % und ist seitdem kontinuierlich bis auf 0,9 % zum 1.1.2017 gesunken<sup>82</sup>. Die Ertragsanteilstabelle kann daher derzeit nur noch vor dem Hintergrund gerechtfertigt werden, dass die aktuell ausgezahlten privaten Renten ganz überwiegend auf Altverträgen mit höheren Verzinsungen beruhen. Auf Sicht wird der Diskontierungsfaktor aber deutlich abzusenken sein, um eine Übermaßbesteuerung zu vermeiden.

## VIII. Abzinsung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG und längerfristigen Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG)

Die profiskalische Ausblendung der sich mittlerweile als nachhaltig erweisenden Niedrigzinsphase setzt der Gesetzgeber in anderen Bereichen fort. Ein prominentes Beispiel ist der für die Bildung von Pensionsrückstellungen in § 6a EStG angeordnete Rechnungszinsfuß von 6 %. Zwar hatte das BVerfG die Anhebung des Rechnungszinsfußes von 5,5 % auf 6 % durch das 2. Haushaltsstrukturgesetz v. 22.12.1981<sup>83</sup> verfassungsrechtlich gebilligt<sup>84</sup>. Das BVerfG ging in seiner Entscheidung aus dem Jahre 1984 aber noch davon aus, dass der Zinsfuß von 6 % jedenfalls im Jahre 1981 deutlich unter dem am Kapitalmarkt auf absehbare Zeit erzielbaren Zinssatz für langfristige Fremdgelder gelegen habe<sup>85</sup>. Die Kapitalmarktverhältnisse haben sich seit dem Jahre 1981 indessen – wie gezeigt – signifikant verändert. So ergibt etwa ein langfristiger Vergleich der durchschnittlichen Renditen für deutsche Unternehmensanleihen eine Veränderung von Zinssätzen zu Beginn der 1980er-Jahre i.H.v. ca. 12 % zu Zinssätzen von ca. 2 % im Jahre 2015<sup>86</sup>. Die vom Gesetzgeber im Jahre 1981 getroffenen Annahmen entsprechen heute nicht mehr der Wirklichkeit und sind überholt. Es lässt sich nicht mehr vertreten, dass der Zinsfuß von 6 % unterhalb der am Kapitalmarkt auf absehbare Zeit erzielbaren Fremddrenditen liegt. Vielmehr muss angesichts der Zinsentwicklung vom Gegenteil ausgegangen werden.

Der steuerliche Abzinsungssatz von 6 % führt mittlerweile auch zu einer geringeren Rückstellung in der Steuerbilanz als in der Handelsbilanz, wodurch der steuerlich berücksichtigungsfähige Aufwand letztendlich geringer als der handelsrechtliche ausfällt. Nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB wird handelsrechtlich mittlerweile ein durchschnittlicher Marktzinssatz angesetzt, der sich aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren

---

Zukunft, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Bd. 256, 1998, 247 ff.; ders., Zur praktischen Ausgestaltung einer konsumorientierten Einkommensbesteuerung, in Oberhauser (Hrsg.), Probleme der Besteuerung I, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Bd. 259/1, 1998, 99 ff.

72 Lang, FR 1993, 661 (669 f.); ders., Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2001), 49 (76 ff.).

73 Lang (Fn. 72), DStJG Bd. 24 (2001), 49 (78).

74 Lang, StuW 2011, 144 (154).

75 Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss., 2004, 47 ff.

76 Dazu eingehend Dorenkamp (Fn. 75), 276 ff.

77 BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73.

78 BGBl. I 2004, 1427.

79 Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 572.

80 Dazu s. etwa Dorenkamp, StuW 2001, 253.

81 Siehe Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Alterseinkünftegesetzes, BR-Drucks. 2/04, 71 (v. 2.1.2004).

82 Siehe Änderung der Deckungsrückstellungsverordnung v. 18.5.2016, BGBl. I 2016, 1231; s.a. [https://www.bafin.de/DE/Verbraucher/Versicherung/Produkte/LebenRente/leben\\_rente\\_sterbegeld\\_node \(zuletzt abgerufen am 24.7.2019\).](https://www.bafin.de/DE/Verbraucher/Versicherung/Produkte/LebenRente/leben_rente_sterbegeld_node (zuletzt abgerufen am 24.7.2019).)

83 BGBl. I 1981, 1523.

84 BVerfG v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287.

85 BVerfG v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (310).

86 Hey/Steffen, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld, ifst-Schrift 511, 2016, 114 unter Verweis auf eine Statistik der Deutschen Bundesbank.

ergibt<sup>87</sup>. Nach der dazu ergangenen Abzinsungsverordnung hat die Deutsche Bundesbank die anzuwendenden Abzinsungssätze zu ermitteln und monatlich bekanntzugeben. Derzeit schwankt der Abzinsungssatz in Abhängigkeit von der Restlaufzeit der jeweiligen einzelnen Verpflichtung zwischen 1,3 % und 3,1 %<sup>88</sup>. Diese liegen damit signifikant unterhalb des Diskontierungssatzes des § 6a EStG i.H.v. 6 Prozent. Es fragt sich, warum der Gesetzgeber dieser handelsrechtlichen Vorgabe unter Beachtung des Maßgeblichkeitsprinzips nicht auch für das Steuerrecht gefolgt ist<sup>89</sup>.

Thomas Weckerle will als Benchmark für die Abzinsung der Pensionsrückstellung stattdessen auf die *betriebliche Gesamtkapitalrendite* abstellen<sup>90</sup>. Er verweist dazu auf die Regierungsbegründung zum Steueränderungsgesetz 1960<sup>91</sup>, wo darauf abgestellt worden ist, dass die nur buchmäßig durch die Rückstellung gebundenen Mittel bis zur Inanspruchnahme durch Versorgungsleistungen uneingeschränkt im jeweiligen Betrieb arbeiten könnten. Auf dieser Linie sieht er auch die Begründung zum 2. Haushaltsstrukturgesetz 1981, wonach der Rechnungszinsfuß i.H.v. 6 % regelmäßig im Rahmen der Renditeerwartungen läge, welche die Unternehmen auf längere Sicht mit dem durch die Pensionsrückstellung gebundenen Kapital erwirtschaften können<sup>92</sup>. Allerdings spricht sich Weckerle aus Gleichheitsgründen gegen eine betriebsindividuelle Gesamtkapitalrentabilität und will vielmehr die durchschnittliche Gesamtkapitalrentabilität aus den im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüssen entnehmen<sup>93</sup>. Dabei bagatellisiert Weckerle den mit seinem Vorschlag verbundenen Ermittlungsaufwand, zumal nicht alle gewünschten Daten ohne weiteres dem Bundesanzeiger entnommen werden können. Als praktikabler Anknüpfungspunkt bleibt wohl letztlich nur ein aus dem Kapitalmarktniveau abgeleiteter externer Zinsbenchmark.

Die oben angesprochene Schieflage hat auch das FG Köln erkannt und die Frage nach der Verfassungskonformität der Höhe des steuerlichen Abzinsungssatzes dem BVerfG vorgelegt<sup>94</sup>. Aufgrund des überhöhten Abzinsungssatzes kommt es nach Ansicht des FG Köln zu einer Unterbewertung des Teilwerts der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz. Mit einer vergleichbaren Begründung hegt das FG Hamburg nunmehr ebenfalls verfassungsrechtliche Zweifel am *Abzinsungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG* bei längerfristigen Verbindlichkeiten im Hinblick auf den typisierenden Zinssatz von 5,5 %<sup>95</sup>.

## IX. Verzinsung von Ansprüchen aus dem Schuldverhältnis nach §§ 233a ff. AO

### 1. Fixer Zinssatz von 0,5 % p.m. nach § 238 AO

Nicht gerechtfertigte Zusatzeinnahmen geriert der Staat schließlich durch eine kapitalmarktfremde Verzinsung seiner Ansprüche aus den Steuerschuldverhältnissen. Seit ihrer Einführung durch das Steueränderungsgesetz 1961<sup>96</sup> unverändert beträgt der für alle Zinstatbestände der §§ 233 ff. AO einheitlich geltende Zinssatz gem. § 238 Abs. 1 AO für jeden vollen Monat 0,5 %. Dieser nun fast schon seit 60 Jahren bestehende Zinssatz steht in einem deutlichen Widerspruch zur Zinsentwicklung. Die Verzinsung nach der AO mag rechtlich „nur“ eine sog. steuerliche Nebenleistung (§ 3 Abs. 4 AO) sein. Sie ist quantitativ aber keine Kleinigkeit, keine *quantité négligeable*.

Ausweislich der Betriebsprüfungsstatistik 2017 machen Zinsen mit ca. 3 Milliarden € jährlich sogar mehr als 15 % des sog. Mehr-Ergebnisses von Außenprüfungen aus<sup>97</sup>.

Der 1. Senat des BVerfG hatte bekanntlich in einem Kammerbeschluss vom 3.9.2009 eine gegen die Höhe der Vollverzinsung i.S.d. § 233a AO mit dem Ziel zumindest eines Teilerlasses der Zinsen gerichtete Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen<sup>98</sup>. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Entscheidung die vor der Finanzkrise liegenden Verzinsungszeiträume 2003-2006 betraf. Die 1. Kammer des 1. Senats vertrat die Ansicht, dass die geltende Vollverzinsung damals weder den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) noch das Übermaßverbot (Art. 20 Abs. 3 GG) verletze. Im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz meinte das Gericht, der Gesetzgeber habe sich bezüglich der Zinshöhe in dem ihm zustehenden *Gestaltungs- und Typisierungsspielraum* gehalten.

Zu dem Kammerbeschluss des BVerfG habe ich bereits vor 5 Jahren an anderem Ort eingehend Stellung genommen<sup>99</sup>. Darauf kann ich hier verweisen. Allerdings beruft sich der III. Senat des BFH in seinem Urteil vom 9.11.2017 nach wie vor auf den genannten Kammerbeschluss und hält die Höhe der Nachforderungszinsen nach § 233a Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 238 Abs. 1 Satz 1 (Vollverzinsung) auch für Veranlagungszeiträume bis 2013 für verfassungskonform<sup>100</sup>. Meinen Ausführungen begegnet der III. Senat damit, dass ich nicht hinreichend deutlich gemacht hätte, worin mit Blick auf die Zinshöhe eine rechtfertigungsbedürftige Ausnahme von der folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung der steuergesetzlichen Belastungsentscheidung liege<sup>101</sup>. Zur Untermauerung seines Ergebnisses bezieht das Gericht als Vergleichsmaßstäbe sogar *Überziehungskredite für Kontokorrente und Kreditkartenkredite privater*

87 Das Gesetz v. 11.3.2016, BGBl. I 2016, 396, hat den zunächst nach dem Bilanzierungsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vorgesehenen 7-Jahreszeitraum auf 10 Jahre verlängert.

88 RückstellungsabzinsungsVO v. 18.11.2009, BGBl. I 2009, 3790; zu den Abzinsungssätzen s. <https://www.bundesbank.de/de/statistiken/geld-und-kapitalmaerkte/zinssatze-und-renditen/abzinsungszinssatze-gemaess-253-abs-2-hgb-10-jahresdurchschnitt-650678> (zuletzt aberufen am 24.7.2019).

89 Vgl. Geberth/Sedemund, DStR 2018, 217 (220).

90 Weckerle, DB 2017, 1284 (1286 f.).

91 BT-Drucks. 3/1811, 9.

92 BT-Drucks. 9/795, 66.

93 Weckerle, DB 2017, 1284 (1287 f.).

94 Vgl. FG Köln v. 12.10.2017 – 10 K 977/17, EFG 2018, 287 (Az. BVerfG 2 BvL 22/17).

95 FG Hamburg v. 31.1.2019 – 2 V 112/18, EFG 2019, 525 m. Anm. Lutter; s. außerdem Herrfurth, StuB 2019, 341.

96 Siehe Art. 16 Steuersäumnisgesetzes des Steueränderungsgesetzes 1961 v. 13.7.1961, BGBl. I 1961, 981 (993 f.): Neufassung des (StSäumG) v. 24.12.1934, insb. § 5 Abs. 1 Satz 1 StSäumG 1961: Vereinheitlichung des Zinssatzes auf 0,5 % p.m. Es lässt sich nicht sicher sagen, welche Erwägungen den Gesetzgeber bei der Festlegung des Zinssatzes im Jahre 1961 geleitet haben. Dust, Der Zinssatz im Steuerschuldverhältnis, Diss., 2019, 173 ff. (zum Ursprung des sechsprozentigen Zinssatzes) hat aber in einer eingehenden Analyse dargelegt, dass der Zinssatz einer Verwaltungspraxis folgte, die von einem Zins ausging, der 2 % über dem Diskontsatz lag.

97 BMF-Monatsbericht 11/2018: Mehrergebnis insgesamt 17,5 Milliarden €.

98 BVerfG v. 3.9.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115 (1. Kammer).

99 Seer, DB 2014, 1945; s.a. Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, ifst-Schrift Nr. 490, 2013.

100 BFH v. 9.11.2017 – III R 10/16, BStBl. II 2018, 255.

101 BFH (Fn. 100), Rz. 25.

*Haushalte* ein. Damit gelangt es zu einer Zinsbandbreite für den Zeitraum 2013 von 0,15 % bis 14,7 %<sup>102</sup> und suggeriert, dass der Zinssatz von 0,5 % p.m. wohl noch auf vertretbar „moderate Weise“ in der Mitte der Zinsbandbreite angesiedelt sei.

Dagegen kann der IX. Senat des BFH in seinem Aussetzungsbeschluss vom 25.4.2018 mit meinen früheren Ausführungen offenbar mehr anfangen. Er distanziert sich auch deutlich von dem „Taschenspielertrick“ des III. Senats, die Zinsbandbreite auf Überziehungskredite oder gar Kreditkartenkredite auszuweiten<sup>103</sup>, und konstatiert jedenfalls für Veranlagungszeiträume ab 2015 „schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel“ an der Regelung. Diese ernstlichen Zweifel an der Verfassungskonformität des § 238 AO teilt mittlerweile auch der VIII. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 3.9.2018 zu Aussetzungszinsen i.S.d. § 237 AO ab dem Jahr 2012<sup>104</sup>.

## 2. Sinn und Zweck der Vollverzinsung nach § 233a AO

Da der III. Senat des BFH meine Überlegungen offenbar für nicht hinreichend klar gehalten hat, möchte ich an dieser Stelle den wesentlichen Gedankengang noch einmal kurz skizzieren und um zwischenzeitlich gewonnene Erkenntnisse anreichern.

Die Verzinsung i.S.d. §§ 233 ff. AO ist – anders als der Säumniszuschlag nach § 240 AO – keine Verwaltungssanktion, sondern dient allein dem Zweck, (potentielle) Liquiditätsvorteile abzuschöpfen. Die allgemeine Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen sollte ausweislich der Regierungsbegründung<sup>105</sup> einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen aus verschiedenen Gründen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden. Eine Vollverzinsung dient damit der *gleichmäßigen Behandlung der Steuerschuldner in der Zeit*. Die Verpflichtung aus dem Steuerschuldverhältnis (z.B. die Steuerschuld) soll aus der Sicht des Schuldners unabhängig davon *wirtschaftlich gleich* sein, in welchem Zeitpunkt die Steuer festgesetzt, fällig und erhoben wird. Gleichzeitig soll damit auch dem Steuerpflichtigen in Nachzahlungsfällen der Anreiz genommen werden, seine Steuererklärung möglichst spät abzugeben. Umgekehrt soll es im Falle des Bestehens eines Erstattungs- oder Vergütungsanspruchs zugunsten des Steuerpflichtigen für ihn wirtschaftlich indifferent und nicht davon abhängig sein, wie schnell das Finanzamt die Steuererklärung bearbeitet.

Unter dem Blickwinkel des Art. 3 Abs. 1 GG geht es um die Wahrung *horizontaler Gleichheit in der Zeit*, nämlich dass es für den Steuerschuldner wirtschaftlich indifferent sein soll, wann der Steuerbetrag festgesetzt, fällig und entrichtet wird. Dies entspricht wertungsmäßig dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Postulat nach horizontal gleicher Belastung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Selbst wenn man für den Bereich der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis nur das *Willkürverbot* anwendet, bedarf es wenigstens eines Maßes, das geeignet ist, die horizontale Gleichheit in der Zeit zu verwirklichen.

Bereits hieran mangelt es derzeit. Der Gesetzgeber hat den einheitlich für alle Zinsarten geltenden Zinssatz ohne weitere Begründung auf 0,5 % pro Monat festgelegt und sich bei dessen Einführung 1961 auf die Verwaltungsvereinfachung berufen.<sup>106</sup> Bei der Einführung der AO 1977 bezog sich die Regierungs-

begründung darauf und blieb zur Rechtfertigung des konkreten Zinssatzes sprachlos:

„Die Vorschrift entspricht § 5 StSäumG. Nach Absatz 1 beträgt der Zins 0,5 v. H. für jeden vollen Monat des Zinslaufs.“<sup>107</sup>

Zu dieser Zeit lag der Geldmarktzins für übliche Geldanlagen in Form von Monatsgeldern bei etwa 4,5 bis 5 %.<sup>108</sup> Die Zinssätze für Spareinlagen mit dreimonatiger Kündigungsfrist lagen zu dieser Zeit bei durchschnittlich etwa 3,3 bis 3,5 %. Der Durchschnittzinssatz bei Kontokorrentkrediten zwischen 100.000 € und 500.000 € bewegte sich zwischen 7,5 und 8 %. Im Bericht der Bundesregierung über die Möglichkeit einer Einführung der Vollverzinsung im deutschen Steuerrecht aus dem Jahr 1978<sup>109</sup> ließ der Gesetzgeber immerhin erkennen, dass er sich weitergehende Gedanken über die Höhe des Zinssatzes gemacht hat: Er stellte die *Höhe des Zinssatzes als offenes Problem* dar und führte an, es sei noch zu prüfen, ob ein einheitlicher Zinssatz für Soll- und Habenzinsen oder ob ein fester bzw. ein den Marktbedingungen entsprechender Zinssatz festzulegen sei.

Dieser Mühe unterzog sich der Gesetzgeber bei der Einführung der Vollverzinsung in § 233a AO mit dem Steuerreformgesetz 1990 allerdings nicht. In der Gesetzesbegründung führte er lediglich aus, dass aus Gründen der Praktikabilität am festen Zinssatz des § 238 Abs. 1 AO von 0,5 % pro Monat festgehalten werde<sup>110</sup>. Es ist damit zu konstatieren, dass der Gesetzgeber den fixen typisierenden Zinssatz *lediglich auf das Argument der Praktikabilität* gestützt hat. Die Höhe des Zinssatzes selbst hat der Gesetzgeber dagegen nicht begründet.

Das Fehlen eines vom Gesetzgeber zu liefernden Maßstabs für die konkrete Zinsbemessung kommt einem „Offenbarungseid“ gleich. Ein orientierungsloses Gesetz ist schlicht willkürlich und kann nicht bloß mit Praktikabilitätsüberlegungen gerechtfertigt werden. Zwar trifft es zu, dass kein einzig „richtiger“ Zinssatz, sondern nur eine Bandbreite von sinnhaften Zinssätzen existiert. Jedoch darf der Gesetzgeber nicht einfach begründungslos einen bestimmten Zinssatz ansetzen, ohne zuvor zu klären, ob dieser dem Belastungsgrund für die Verzinsung wenigstens näherungsweise entspricht.

Als Belastungsgrund haben wir uns auf die *Abschöpfung eines Liquiditätsvorteils des Steuerschuldners* zu beschränken, der die

102 BFH (Fn. 100), Rz. 35 f.

103 BFH v. 25.4.2018 – IX B 21/18, BStBl. II 2018, 415, Rz. 18.

104 BFH v. 3.9.2018 – VIII B 15/18, FR 2019, 143; dazu *Borggräfe/Staud*, FR 2019, 120; ebenso FG Münster v. 31.8.2018 – 9 V 2360/18, EFG 2018, 1821 m. Anm. *Linkermann*, für Zeiträume ab 2014 (Beschwerde unter VIII B 128/18 anhängig).

105 So die Gesetzesbegründung der Fraktionen der CDU/CSU und FDP zum Entwurf des Steuerreformgesetzes 1990 v. 19.4.1988, BT-Drucks. 11/2157, 194 (zur Einführung der sog. Vollverzinsung in § 233a AO).

106 Siehe die Reg.Begr. zum Steueränderungsgesetz 1961 v. 4.3.1961, BT-Drucks. 3/2573, 33 ff.; auch in der steuerrechtlichen Kommentar-Literatur aus dieser Zeit sind – soweit ersichtlich – keine Ausführungen zur Begründung der Zinssatzhöhe auffindbar.

107 Reg.Begr. zum Entwurf einer Abgabenordnung v. 19.3.1971, BT-Drucks. 6/1982, 172.

108 Zu diesen und den nachfolgenden Zahlen s. *Seer/Klemke* (Fn. 99), 39, m.w.N.

109 BT-Drucks. 8/1410, 13.

110 Gesetzesbegründung (Fn. 105), BT-Drucks. 11/2157, 194.

Steuer noch nicht sofort zu zahlen braucht. Um den Liquiditätsvorteil zu bemessen, ist der „Sofortzahler“ mit dem Steuerschuldner zu vergleichen, der denselben nominalen Steuerbetrag aufgrund späterer Festsetzung (Fall des § 233a AO), Stundung (Fall des § 234 AO) oder Aussetzung der Vollziehung (Fall des § 237 AO) erst später zu entrichten braucht. Der dem „Spätzahler“ aufzuerlegende Zins muss typischerweise möglichst so bemessen sein, dass es für den Steuerschuldner (entscheidungs-)neutral ist, die Steuer sofort oder später zu bezahlen.

Hier stellt sich nun die Frage, von welchem Regeltypus der Gesetzgeber als Maßstab ausgehen muss. Dazu ist zwischen den Zinstatbeständen zu differenzieren: Für die sog. *Vollverzinsung* i.S.d. § 233a AO kommen sowohl Steuerpflichtige in Betracht, die über hinreichend liquides Eigenkapital verfügen, um die Steuer zu zahlen, als auch Steuerpflichtige, die für die Steuerzahlung Schulden aufnehmen bzw. erhöhen müssen. Beide Fallgruppen sind gewichtig, keine Fallgruppe kann einfach zugunsten der jeweils anderen vernachlässigt werden<sup>111</sup>.

### 3. Besonderheiten bei Stundungs- und Aussetzungszinsen (§§ 234, 237 AO)

Anders ist dies für die *Stundungszinsen* zu beurteilen. Eine Stundung setzt eine vorübergehende Liquiditätsschwäche des Steuerschuldners voraus, welche die sofortige Einziehung der Forderung vorübergehend (kurzfristig) unbillig erscheinen lässt<sup>112</sup>. Hier reduziert sich der Vergleichsmaßstab auf den Regelfall der kurzfristigen, ungesicherten Fremdfinanzierung. Nur für diese Verzinsungsart bleibt ein Zinssatz i.H.v. 0,5 % p.m. vor dem Hintergrund dessen, dass die Bonität des Steuerschuldners im Falle der Stundung regelmäßig eingeschränkt ist, im Rahmen einer vertretbaren typisierenden Zinsbandbreite.

Diesen Maßstab will *Nevada Melan* auch auf *Aussetzungszinsen* anwenden<sup>113</sup>. Sein zentrales Argument besteht darin, dass der solvente Steuerpflichtige im Falle eines Rechtsbehelfs die Steuer sofort zahlen würde, um sich die Aussicht auf einen lukrativen (marktfrem-hohen) Erstattungszins zu erhalten. Ebenso würde der Steuerpflichtige mit guter Bonität die sofortige Steuerzahlung mit einem unterhalb des Erstattungszinses liegenden Kreditzins finanzieren. Es blieben daher regelmäßig Aussetzungsanträge i.S.d. § 361 Abs. 2 AO nur von Steuerpflichtigen mit schlechter Bonität.

Damit unterstellt *Melan* im Einspruchs- und Klageverfahren auf Seiten der Rechtsbehelfsführer einen *homo oeconomicus*, der Zinsarbitrage betreibt. Dafür besteht allerdings keinerlei Evidenz. Die Argumentation *Melans* beweist vielmehr nur die zur Zinsarbitrage einladende *Sachfremdheit* des gewählten Zinssatzes<sup>114</sup>. Es muss auch dem solventen Steuerpflichtigen gestattet sein, eine aus seiner Sicht unrechtmäßig festgesetzte Steuer zunächst nicht zu zahlen, ohne später bei einer Niederlage mit einem verkappten Strafzins konfrontiert zu werden. Wird die Zinshöhe zum wichtigen Entscheidungsparameter für einen Rechtsbehelf, gefährdet dies – worauf *Klaus-Dieter Driën* hingewiesen hat<sup>115</sup> – das verfassungsrechtliche Prinzip effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG).

Überhaupt führt das Argument, dass ja auch Erstattungsansprüche zugunsten des Steuerpflichtigen mit 6 % p.a. verzinst würden, in die Irre<sup>116</sup>. Die Verzinsung eines Erstattungs-

anspruchs rechtfertigt sich nicht spiegelbildlich durch einen *Liquiditätsnachteil* eines Steuerpflichtigen, der zunächst einen zu hohen Steuerbetrag entrichtet. Dieser Liquiditätsnachteil wird mit 6 % regelmäßig *überkompensiert* und wandelt sich dadurch zu einem insoweit durch den *Entlastungsgrund* nicht gerechtfertigten Sondervorteil. Auch diese Ungleichbehandlung zwischen einem „Sofortzahler“ und einem „Spätzahler“ verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG mangels einer realitätsgerechten Ausrichtung an einem Regeltypus.

### 4. Sachgerechte Maßstäbe einer Vollverzinsung

Zumindest für die Vollverzinsung (§ 233a AO) bleibt die große Gruppe solventer Steuerpflichtiger relevant. Sie darf im Regelungssystem nicht einfach ausgeblendet werden. Für sie wäre als Regel-Maßstab die Perspektive einer *kurzfristigen alternativen Geldanlage* einzunehmen. Vor diesem Hintergrund verfehlt der statische Zinssatz i.H.v. 0,5 % p.m. evident den Belastungsgrund. Die auf dem Geldmarkt aktuell zu erzielenden Zinsen für kurzfristige Kapitalanlagen liegen im Schnitt nur noch bei etwa 0,1 % p.a.<sup>117</sup> Auch Tagesgeldzinsen erreichen kaum mehr<sup>118</sup>.

Aber auch die Gruppe der Steuerschuldner, die sich die Steuermittel durch eine *kurzfristige Fremdfinanzierung* am Kapitalmarkt beschaffen müssen, werden durch den fixen Zinssatz von 0,5 % nicht mehr realitätsgerecht erfasst. Es stellt eine *unzulässige Typisierung* dar, als Leitbild für eine kurzfristige, ungesicherte Fremdfinanzierung einfach auf den *privaten Konsumentenkredit* oder ungesicherte Dispositionskredite von Privatschuldnern abzustellen. Bei dieser Anknüpfung wird ein *atypischer Fall* zum Leitbild der Verzinsung. Denn das Gros der Zinsfestsetzungen stammt mit ca. 3 Milliarden € aus Außenprüfungen<sup>119</sup>. Deshalb kann nur eine *kurzfristige, ungesicherte Fremdfinanzierung durch einen Unternehmer* typisierend zum *Leitbild des Massenverfahrens* gemacht werden. Die Zinsstatistik der Deutschen Bundesbank für kurzfristige Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften weist in den letzten Jahren einen Zinssatz von deutlich unterhalb 3 % aus<sup>120</sup>. Vergleicht man die Entwicklung nach Ausbruch der Finanzkrise in einem 10-Jahreszeitraum (2009-2018), lässt sich feststellen, dass bis 2008 (Ausbruch der Finanzkrise) der durchschnittliche Effektivzins zwischen 4,5 und 6,5 % schwankte, seitdem aber nachhaltig unter 3 % liegt. Dies bedeutet, dass selbst bei einem fremdfinanzierten Unternehmen die Vollverzinsung mittler-

111 Seer/Klemke (Fn. 99), 55 ff.

112 Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 315.

113 Melan, FR 2018, 577 (580).

114 Seer/Klemke (Fn. 99), 11 f. (Thesen 3. u. 7.), 40, 61 f., 71 f.

115 Driën, FR 2014, 218 (220).

116 Überzeugend BFH (Fn. 103), Rz. 30.

117 Geldmarksätze am Frankfurter Bankplatz/Dreimonatsgeld/Monatsdurchschnitt, abrufbar unter <http://www.bundesbank.de> (zuletzt abgerufen am 24.7.2019).

118 Zinsentwicklung von Tagesgeld für Neukunden und 1 Monat Anlagedauer, abrufbar unter: <http://www.tagesgeld.info> (zuletzt abgerufen am 24.7.2019).

119 Fn. 97.

120 Statistik der kurzfristigen Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften, Zinsstatistik der Deutschen Bundesbank (zuletzt nur noch ca. 2,2 % im Zeitraum 1.7.-31.12.2018; abgerufen am 24.7.2019).

weile eine *verkappte Steuererhöhung* enthält. Da die Vollverzinsung i.H.v. 0,5 % p.m. damit auch bei typisierender Betrachtung den Belastungsgrund für die wesentlichen Gruppen von Steuerpflichtigen deutlich verfehlt und stattdessen einen atypischen Fall zur Regel werden lässt, verstößt sie gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Michael Dust hat in seiner jüngst erschienenen Bochumer Dissertation zum Zinssatz im Steuerschuldverhältnis allerdings darauf hingewiesen, dass die effektive Zinsbelastung bei der sog. Vollverzinsung nicht etwa bei 6 % p.a., sondern durch das Zusammenwirken der Karenzzeit von 15 Monaten (§ 233a Abs. 2 AO) und dem Zinseszinsverbot nach § 233 Satz 2 AO darunter liegt<sup>121</sup>. Nach seiner Berechnung erreicht der *effektive Zinssatz* eine maximale Höhe von 4,34 % und wird in den meisten Außenprüfungsfällen bei ca. 4 % liegen. Berücksichtigt man aber, dass die Zinsen i.S.d. §§ 233a AO gem. § 4 Abs. 5b, § 12 Nr. 3 EStG, § 10 Nr. 2 KStG weder als Betriebs- noch als Sonderausgaben abzugsfähig sind, liegt die mit einer betrieblichen Fremdfinanzierung zu vergleichende Bruttobelastung deutlich höher.

Darüber hinaus verstößt der fixe Zinssatz gegen das *Übermaßverbot*. Denn hierbei ist zu beachten, dass die Verzinsung im Steuerrecht nicht wie die Auferlegung von Steuern generell den Zweck staatlicher Einnahmenerzielung verfolgt, sondern denjenigen, Liquiditätsvorteile auszugleichen. Dies führt dazu, dass für die Beurteilung der Zumutbarkeit im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung eine weitaus konkretere Grenzziehung zwischen Verfassungsmäßigkeit und Verfassungswidrigkeit möglich ist. Wenn der Zinssatz *marktfertig*, weil zu hohe „Zinsvorteile“ *abschöpft*, steht er zu seinem Gesetzeszweck gerade in keinem angemessenen Verhältnis. Damit greift auch das im Zusammenhang mit der Besteuerung oft angeführte Argument der „Durchsetzungsschwäche der Freiheitsrechte“<sup>122</sup> bei der Besteuerung im Falle des Zinssatzes als *steuerlicher Nebenleistung* nicht<sup>123</sup>. Unter diesem Blickwinkel ist die marktferne Verzinsung vielmehr eine übermäßige Belastung; sie führt zu einer *verkappten Steuererhöhung* und beeinträchtigt damit sowohl die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG als auch die aus Art. 12 Abs. 1 GG hergeleitete Unternehmerfreiheit sowie Art. 2 Abs. 1 GG als allgemeine Grenze staatlicher Belastungen.

Dagegen spricht auch nicht die Überlegung, an *unternehmensinterne Renditen* anzuknüpfen<sup>124</sup>. Die Zinstatbestände der §§ 233 ff. AO unterscheiden bisher nicht zwischen unternehmerischen und nichtunternehmerischen Steuerschuldern. Anders als im Zusammenhang mit § 6a EStG (s. oben VIII.) besteht kein Anhaltspunkt dafür, dass bei der Bemessung des Zinssatzes des § 238 AO jemals an einen Vergleich mit einer unternehmensinternen Rendite gedacht worden ist. Sie wäre auch de lege ferenda nicht sinnvoll und praktikabel, weil es keine unternehmenstypische Rendite gibt und in einem Massenverfahren keine individuelle Rendite ermittelt werden kann. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass das für latente Steuerschulden benötigte Kapital kurzfristig benötigt wird und für unternehmerische Investitionen nicht zur Verfügung steht<sup>125</sup>. Die unternehmensinterne Rendite scheidet als tauglicher Benchmark mithin aus.

Schließlich trägt das noch im Kammerbeschluss des BVerfG angeführte Argument der Verwaltungsvereinfachung und Praktikabilität im Zeitalter digitaler Datenverarbeitung nicht mehr<sup>126</sup>. Es blendet die technologische Fortentwicklung seit

den 1960er (!) Jahren, in denen der Zinssatz erstmals festgelegt wurde, schlicht aus. Die bisherige Rechtsprechung lässt außer Acht, dass außerhalb des Steuerrechts im Massenvollzug variable Zinssätze seit längerer Zeit ohne praktische Schwierigkeiten umsetzbar sind. Ein gutes Beispiel dafür bildet der variable Basiszinssatz i.S.d. § 247 BGB, der über das Zivilrecht hinaus Bedeutung zeitigt und gerade in der täglichen Gerichtspraxis, die ebenfalls mit einer Vielzahl an Verfahren und Personalmangel konfrontiert ist, ohne erkennbare praktische Probleme umgesetzt wird.

Naheliegender ist es, den steuerrechtlichen Zinssatz an den *Basiszinssatz des § 247 BGB* zu koppeln<sup>127</sup>. Dies ist keineswegs eine neue Idee, sondern bereits im Bericht der Bundesregierung über die Vollverzinsung<sup>128</sup> vom Gesetzgeber im Jahr 1978 selbst ins Spiel gebracht, aber mit dem bekannten Praktikabilitätsargument verworfen worden. Seit dem 1.4.2014 orientiert sich die Verzinsung kommunaler Abgabenforderungen nach Art. 13 Abs. 1 Nr. 5 lit. b)dd) KAG Bayern am Basiszins (Basiszinssatz zzgl. 2 %) <sup>129</sup>. Gemäß § 247 Abs. 1 S. 3 BGB ist Bezugsgröße für den Basiszinssatz der Zinssatz für die jüngste Hauptrefinanzierungsoperation der EZB vor dem ersten Kalendertag des betreffenden Halbjahrs. Damit orientiert er sich am einflussreichsten Faktor des europäischen Geldmarkts und ist daher eine geeignete Ausgangsgröße für einen marktgerechten Zinssatz<sup>130</sup>. Der Basiszinssatz verändert sich zum 1. Januar und 1. Juli eines jeden Jahres um die Prozentpunkte, um welche die Bezugsgröße seit der letzten Veränderung des Basiszinssatzes gestiegen oder gefallen ist (§ 247 Abs. 1 S. 2 BGB)<sup>131</sup> und wird von der Deutschen Bundesbank zu diesem Anlass im Bundesanzeiger bekannt gemacht (§ 247 Abs. 2 BGB), ist somit also auch nachvollziehbar und transparent. Insgesamt ist es damit sachgerecht, den Basiszinssatz aus § 247 BGB, der auch sonst im öffentlichen Recht Anwendung findet und am Marktzinsniveau ausgerichtet ist, auch zur Verzinsung von Steueransprüchen in der Abgabenordnung zu verwenden.

Der Basiszinssatz nach § 247 BGB als Nachfolger des Diskontsatzes der Deutschen Bundesbank, der als deren traditionell niedrigster Kreditzins den Satz verkörperte, zu dem eine Zentralbank Wechsel diskontiert, d.h. ankauft, erreicht seine tat-

121 Dust, Der Zinssatz im Steuerschuldverhältnis, Diss., 2019, 245 ff.

122 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (115), m.w.N.; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 182.

123 Ebenso Drüen, FR 2014, 218 (225 f.).

124 So etwa FG Münster v. 17.8.2017 – 10 K 2472/16 E, EFG 2017, 1640; FG Baden-Württemberg v. 16.1.2018 – 2 V 3389/16, EFG 2018, 1000.

125 Heurung/Schmidt/Roth, StuB 2019, 238 (242).

126 So nun auch BFH (Fn. 103), Rz. 20; zuvor bereits auch BFH v. 1.7.2014 – IX R 31/13, BStBl. II 2014, 925 Rz. 16.

127 So auch bereits Loose, StuW 2004, 377 (383); ders., DStJG 31 (2008), 203 (213); Jonas, Ubg 2011, 960 (961); Ortheil, BB 2012, 1513 (1517).

128 BT-Drucks. 8/1410, 13; ähnlich auch bereits 1967 der Wissenschaftliche Beirat: Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen- und Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen vom 11.2.1967, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9, 44.

129 Darauf weist ausdrücklich BFH (Fn. 103), Rz. 20, hin.

130 Einschränkung allerdings Dust (Fn. 121), 388 ff., der direkt auf statistische Zinszeitreihen der Deutschen Bundesbank zugreifen will.

131 Er befindet sich ab 1.1.2013 erstmals im negativen Bereich und beträgt seit 1.7.2016 -0,88 %.

sächliche Nähe zum Marktzins erst durch *Aufschläge*<sup>132</sup>. Es stellt sich somit die Frage nach einem sachgerechten Aufschlag auf den Basiszinssatz bei der Verzinsung von Steueransprüchen. Ziel dessen ist, dass die Zinsen zwar möglichst nahe am üblichen Marktzins liegen, aber doch so bemessen sind, dass Steuerpflichtige nicht bewusst Überzahlungen leisten, um den Staat zur Finanzanlage zu nutzen<sup>133</sup>. Umgekehrt ist auch dem Staat jeder Anreiz einer Zinsarbitrage zu nehmen.

Der Aufschlag bildet das Herzstück für die Bemessung des letztlich zugrunde zulegenden Zinssatzes. Es ergeben sich für die zwei ausschlaggebende Fallgruppen nicht unerhebliche Unterschiede: Zum einen der kapitalinnehabende Steuerpflichtige, der durch eine verzögerte Veranlagung in den Genuss alternativer Anlagen kommt. Zum anderen der fremdkapitalabhängige Steuerpflichtige, der durch die verzögerte Veranlagung Zinsen für die Kreditaufnahme einspart. Weiter ist innerhalb dieser zwei Gruppen zwischen Privatpersonen und nichtfinanziellen Kapitalgesellschaften zu unterscheiden. Auch bei den Erstattungsziinsen ist die grundsätzliche Unterscheidung zwischen Eigenkapitalanleger und Fremdkapitalaufnehmer entscheidend: Der solvente Erstattungsgläubiger begehrt einen Ausgleich für die zeitverzögerte Nutzungsmöglichkeit seiner Erstattungsbeträge. Der fremdkapitalabhängige Erstattungsgläubiger hingegen muss im Zweifel Kredite zum Ausgleich der noch nicht gezahlten Erstattungsbeträge aufnehmen oder kann bereits laufende Kreditschulden erst später tilgen und trägt insofern die Zinslast. Darüber hinaus sind Mischfälle denkbar.

Entgegen gewichtiger Stimmen in der Literatur<sup>134</sup> ist festzuhalten, dass einheitliche Aufschlagsgößen erhebliche steuerpolitische und verfassungsrechtliche Risiken bergen. So kann die Ausrichtung des Zinssatzes an der kurzfristigen Fremdkapitalaufnahme zur „Steuerüberzahlung“ als lukrative Kapitalanlage reizen, wobei mit dem deutschen Staat zudem ein Rückzahlungsschuldner mit nahezu nicht vorhandenem Ausfallrisiko bereitsteht. Die alleinige Orientierung am Marktzins für Eigenkapitalanleger hingegen könnte aufgrund der dann niedrigen Zinssätze zur Hinauszögerung der Veranlagung führen, um den Fiskus als günstigen Kreditgeber auszunutzen. Selbige missbräuchliche Gestaltungsmöglichkeiten ergäben sich in umgekehrter Richtung selbstverständlich auch für den Staat, der sogar in der Regel noch weit umfangreichere Einflussmöglichkeiten auf den Veranlagungszeitpunkt hat. Die besseren Gründe sprechen damit für einen differenzierenden Aufschlag: Für *Erstattungsziinsen* sollte sich der Aufschlag am marktüblichen Anlagezins orientieren<sup>135</sup>. Für *Nachzahlungsziinsen* hingegen sollte sich der Aufschlag nach den Effektivzinsen für Kreditaufnahmen richten.

Um dabei den eigenkapitalinnehabenden Steuerpflichtigen in Nachzahlungsfällen nicht dadurch zu schädigen, dass er letztlich wiederum wesentlich höhere als die für sein Kapital tatsächlich erhaltenen Zinsen zahlen muss, bietet sich an, ihm die Möglichkeit einzuräumen, jederzeit *freiwillige Zahlungen* auf sein Steuerkonto zu leisten und dadurch Nachzahlungsziinsen zu vermeiden<sup>136</sup>. So kann der Steuerschuldner auch Maßnahmen der Finanzbehörden, die lediglich auf zusätzliche Steuereinnahmen gerichtet sind, wirksam entgegenwirken. Schließlich würden damit auch die angesprochenen *Mischfälle* angemessen erfasst: Soweit der Steuerpflichtige finanzielle Mittel vorhält, kann er Vorauszahlungen leisten und damit der Vollverzinsung entgegen. Für die offenbleibende Steuerschuld ent-

steht ihm durch eine hinausgezögerte Veranlagung kein Vorteil gegenüber dem solventen Steuerpflichtigen.

Zur Auswahl der Aufschläge sind handfeste Erwägungen notwendig. Für *Nachzahlungsziinsen* ließe sich an den mittleren Abstand zwischen Basiszinssatz und kurzfristigen, ungesicherten Ausleihungen an Unternehmen als typisches Leitbild der Fremdfinanzierung anknüpfen. Zwischen dem Basiszinssatz und dem durchschnittlichen Effektivzinssatz für Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften betrug der mittlere Abstand in einem 10-Jahres-Zeitraum ca. 3,2 %<sup>137</sup>. Für den *Erstattungsziinssatz* bietet sich eine andere Perspektive an: Sie sollen letztlich einen Ersatz für entgangene Liquiditätsvorteile des Steuerpflichtigen darstellen, der das zuviel gezahlte Geld auf dem Geldmarkt nicht nutzen können. Daher ist auf den mittleren Abstand zwischen Basiszinssatz und dem Effektivzinssatz für Spareinlagen privater Haushalte bzw. nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften mit einer Laufzeit bis zu einem Jahr abzustellen. In dem untersuchten 10-Jahres-Zeitraum betrug die durchschnittliche Differenz zwischen diesen Größen etwa 0,9 %<sup>138</sup>. Bezüglich Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften betrug die mittlere Differenz etwa 0,7 %<sup>139</sup>. Da im Hinblick auf Spareinlagen die Abweichung zwischen den mittleren Abständen bei Unternehmern und Privaten im Hinblick auf den gesamten betrachteten Zeitraum nur sehr geringfügig war, bietet sich auch hier aufgrund der besseren Praktikabilität ein einheitlicher Zuschlag an. Insofern erscheint es sachgerecht, für Erstattungsziinsen einen Aufschlag von 0,8 Prozentpunkten vorzunehmen.

Es wäre schließlich ein wesentlicher Schritt der Steuervereinfachung, insgesamt dem nachvollziehbaren Konzept der *Ist-Verzinsung* zu folgen. Die modernen EDV-Systeme ermöglichen eine vollständige Erfassung der Kassendaten, ohne dass dies einen erhöhten Verwaltungsaufwand mit sich bringen würde. Die Beibehaltung einer Soll-Verzinsung mit ihren dargestellten Schwachstellen unter Berufung auf Praktikabilitäts-erwägungen ist ebenfalls nicht mehr zeitgemäß<sup>140</sup>. Die Ist-Ver-

132 Grundmann in MünchKomm/BGB, 8. Aufl. 2019, § 247 Rz. 1.

133 BT-Drucks. 8/1410, 12.

134 Haubrichs, Die Problematik der Vollverzinsung, Saarbrücken 1973, 16; Kruse, FR 1988, 1 (9); zuletzt Borggräfe/Staud, FR 2018, 857 (869); krit. auch Dust (Fn. 121), 382.

135 Ein Problem verbleibt bei Erstattungsgläubigern, die Fremdkapital aufnehmen müssen. Bei diesen entsteht der Liquiditätsnachteil zum Fremdkapitalzins. Sie können sich allerdings regelmäßig durch eine Anpassung der Vorauszahlungen gegen niedrig verzinsten Erstattungen schützen.

136 Siehe auch Dust (Fn. 121), 384 ff.

137 Seer/Klemke (Fn. 99), Tabelle 3, 133; dies zeigt sich auch bei einer bis Ende 2018 fortgeschriebenen Datenauswertung durch Vergleich des Basiszinssatzes mit dem durchschnittlichen Effektivzinssatz für Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften bis 1 Mio. €.

138 Seer/Klemke (Fn. 99), Tabelle 4, 135; dies zeigt sich auch bei einer bis Ende 2018 fortgeschriebenen Datenauswertung durch Vergleich des Basiszinssatzes mit dem durchschnittlichen Effektivzinssatz für Einlagen privater Haushalte mit vereinbarter Laufzeit bis zu 1 Jahr.

139 Seer/Klemke (Fn. 99), Tabelle 5, 137; dies zeigt sich auch bei einer bis Ende 2018 fortgeschriebenen Datenauswertung durch Vergleich des Basiszinssatzes mit dem durchschnittlichen Effektivzinssatz für Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften mit vereinbarter Laufzeit bis zu 1 Jahr.

140 So auch Tartler, Abgabenordnung, in Leitgedanken des Rechts, Festschrift P. Kirchhof, 2013, Bd. II, § 155 Rz. 17; Drüen, FR 2014, 218 (219); Dust (Fn. 121), 370 f.

zinsung erübrigt auch Billigkeitserlasse in Fällen freiwilliger Zahlung durch Steuerpflichtige<sup>141</sup>, da bei ihr nur noch die tatsächlichen Kassenvorgänge maßgebend sind. De lege ferenda sollte zur Klarstellung dem Steuerpflichtigen eine explizite gesetzliche Möglichkeit freiwilliger Vorauszahlung mit einem damit verbundenen Anspruch auf Annahme durch die Finanzbehörden eingeräumt werden. Auch das Problem der „aufgedrängten Aussetzung“<sup>142</sup> der Vollziehung verlöre mit einem marktgerechten Zinssatz und der Möglichkeit der freiwilligen Vorauszahlung an Relevanz.

## X. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Das Zusammenspiel zwischen schleichender Inflation und Nullzinspolitik der EZB zwingt den Steuergesetzgeber zum Handeln. Er darf sich nicht einfach auf das Nominalwertprinzip zurückziehen. Soll die reale wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Maßgröße der Ertragsbesteuerung sein, sind Maßnahmen gegen die inflationsbedingte Scheingewinnbesteuerung zu ergreifen.
2. Der kalten Steuerprogression ist systematisch im Steuertarif zu begegnen. Die der Verwirklichung des Fiskalzwecks dienenden Freibeträge und Pauschalen sind stetig anzupassen.
3. Die Abgeltungsteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen ist kein Instrument zur Vermeidung einer inflationsbedingten Scheingewinnbesteuerung. Sie wirkt vielmehr unter Verletzung des objektiven Nettoprinzips als eine Nennwert-Bruttosteuer wie eine verkappte Vermögensteuer. Das Gegenmodell besteht in der Rückkehr zur synthetischen Einkommensteuer unter Wahrung des objektiven Nettoprinzips und Abzug der Inflationsrate in Gestalt eines Geldentwertungs Freibetrages.
4. Dagegen sind die Immobilieneinkünfte bereits heute deutlich stärker inflationsgeschützt. Da Veräußerungen von Eigenheimen vollständig unerfasst bleiben und Veräußerungsgewinne im Übrigen nur bei einer Haltedauer bis zu 10 Jahren besteuert werden, besteht nur im letztgenannten Bereich das Bedürfnis nach einer Eliminierung der Scheingewinnbesteuerung. Hier würde es ausreichen, eine Reinvestitionsklausel einzuführen.
5. Bei den Gewinneinkünften besteht das Bedürfnis, einen an das steuerliche Eigenkapital geknüpften Inflationsfreibetrag einzuführen, um Scheingewinne unbesteuert zu lassen. Einen weitergehenden Abzug eines auf das Eigenkapital bezogenen sog. Schutzzinses ließe sich zur Herstellung von Finanzierungsneutralität rechtfertigen.
6. Im Bereich der Alterseinkünfte ist der eingeleitete Paradigmenwechsel zur nachgelagerten Besteuerung folgerichtig und zur Herstellung von Inflationsneutralität geboten. Dessen Bereich ließe sich ausbauen. Auf Sicht führt die typisierte Besteuerung privater Renten durch eine Ertragsanteilsbesteuerung, die einen Zinsfuß von 3 % unterstellt, zu einer Übermaßbesteuerung. Es bedarf insoweit dessen Absenkung auf ein realistisches Kapitalmarktniveau.
7. Dasselbe gilt für die auf der Passivseite der Steuerbilanz vorgenommene Abzinsungen längerfristiger Verbindlichkeiten und Rückstellungen, insbesondere der Rückstellung nach § 6a EStG.
8. Die Vollverzinsung von 0,5 % p.m. enthält wegen ihrer Kapitalmarktferne einen verkappten Strafzins und verstößt gegen das verfassungsrechtliche Übermaßverbot. Demgegenüber werden die Empfänger von Erstattungszinsen derzeit gleichheitswidrig privilegiert.
9. Die Vollverzinsung sollte zukünftig als Ist-Verzinsung ausgestaltet sein und sich am Basiszins i.S.d. § 247 BGB korrigiert um einen Aufschlag, orientieren. Dieser Aufschlagsatz müsste sich bei Erstattungen am marktüblichen Zins für kurzfristige Anlagen, bei Nachzahlungen dagegen am marktüblichen Zins für kurzfristige Ausleihungsausrichten. Zum Schutz des Steuerpflichtigen muss eine jederzeitige freiwillige Zahlung möglich sein.

---

141 Dazu die Selbstbindung der Finanzverwaltung im Anwendungserlass zur AO v. 31.1.2014, BStBl. I 2014, 290, zu § 233a AO Nr. 70.1 (zuletzt geändert durch BMF v. 31.1.2019, BStBl. I 2019, 71); BFH v. 31.5.2017 – I R 92/15, BStBl. II 2019, 14 Rz. 13 f.

142 Dazu Seer, Ubg., 2008, 249 (250 ff.); ausf. Goetze, Die aufgedrängte Aussetzung der Vollziehung im Rahmen der §§ 361 AO, 69 FGO, Diss., 2019.

Dr. Lisa Riedel, Bonn\*

# Umwandlungsbesteuerung – Rechtliche Grundlagen und Grundprinzipien sowie deren Umsetzung bei der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Rechtliche Grundlagen und Grundprinzipien der Umwandlungsbesteuerung
  1. Verfassungsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze als Ausgangspunkt
    - a) Leistungsfähigkeitsprinzip und Individualsteuerprinzip
    - b) Veräußerungstatbestände und Entstrickungsprinzip
  2. Ertragssteuerliche Behandlung der Umwandlung nach dem UmwStG
    - a) Ausgangspunkt: Gewinnrealisierung durch Veräußerung oder Entstrickung
    - b) Ausnahme Buchwertfortführung nach den Tatbeständen im UmwStG
  3. Zwischenergebnis
- III. Umsetzung umwandlungssteuerrechtlicher Grundprinzipien bei Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften
  1. Umstrukturierungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften
    - a) Ertragsteuerliche Qualifizierung der relevanten Umstrukturierungen und Voraussetzungen der Buchwertfortführung
    - b) Behaltensfristen beim Wechsel des Besteuerungsregimes
  2. Umstrukturierungen bei Personengesellschaften
    - a) Gewinnrealisierung unter Berücksichtigung des Betriebsverständnisses bei Mitunternehmerschaften in § 24 UmwStG, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 5 EStG
    - b) Voraussetzungen der Buchwertfortführung bei § 24 UmwStG, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG
    - c) Zu den Behaltensfristen nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG sowie dem Ausschluss von Körperschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 5f EStG und § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG
  3. Zwischenergebnis
- IV. Ergebnis

*Das Umwandlungssteuerrecht regelt die Voraussetzungen und Rechtsfolgen, nach denen im Zuge einer Umstrukturierung stille Reserven von einem Rechtsträger auf einen anderen übergehen dürfen. Die betreffenden Vorschriften finden sich nicht nur im UmwStG, sondern insbesondere auch im EStG, z.B. in § 6 Abs. 5 EStG. Der folgende Beitrag soll die rechtlichen Grundlagen und Grundprinzipien der Umwandlungsbesteuerung, deren Imple-*

*mentierung in das UmwStG de lege lata sowie die Umsetzung im Bereich der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften untersuchen.*

*Reorganization tax law regulates the requirements and legal consequences under which hidden reserves may be transferred from one legal entity to another in restructuring a business. The relevant provisions are set out in the German Reorganization Tax Act (Umwandlungssteuergesetz) and, for example, in Sec. 6 (5) of the German Income Tax Act (Einkommensteuergesetz). The following article will examine the legal basis and fundamental principles of the taxation of reorganizations and its implementation (i) into the Reorganization Tax Act as the law stands and (ii) in restructuring corporations and partnerships.*

## I. Einführung

Das Umwandlungssteuerrecht ist eine spezielle Materie des Ertragssteuerrechts. Es regelt ganz allgemein die Voraussetzungen und Rechtsfolgen, nach denen im Zuge einer Umstrukturierung stille Reserven von einem Rechtsträger auf einen anderen übergehen dürfen. Die betreffenden Vorschriften finden sich nicht nur im UmwStG, sondern insbesondere auch im EStG, z.B. in § 6 Abs. 5 EStG. Dass Umstrukturierungen steuerneutral, d.h. zu Buchwerten möglich sein sollten, hat sich als allgemeine Ansicht durchgesetzt und wird – soweit ersichtlich – nicht in Frage gestellt. Gleichwohl lohnt es sich, die Grundlagen der Umwandlungsbesteuerung näher zu beleuchten. Der folgende Beitrag soll die rechtlichen Grundlagen und Grundprinzipien der Umwandlungsbesteuerung, deren Implementierung in das UmwStG de lege lata sowie die Umsetzung im Bereich der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften untersuchen.

\* Dr. iur. Lisa Riedel, M.Sc., ist Rechtsanwältin und Steuerberaterin im Bonner Büro von Flick Gocke Schaumburg. Der vorliegende Beitrag beruht im Wesentlichen auf der Dissertation der Verfasserin mit dem Titel „Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft – Eine Analyse der § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und der Realteilung anhand der Prinzipien der Umwandlungs- und Mitunternehmerbesteuerung“, Band 51 der Reihe Rechtsordnung und Steuerwesen, Otto Schmidt 2018; s. auch bereits die Ausführungen in Riedel, Zur (fehlenden) Systematik bei der Umwandlungsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Unterschiede zwischen § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und der Realteilung, Ubg 2018, 148 ff.

## II. Rechtliche Grundlagen und Grundprinzipien der Umwandlungsbesteuerung

### 1. Verfassungsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze als Ausgangspunkt

#### a) Leistungsfähigkeitsprinzip und Individualsteuerprinzip

Für das Umwandlungssteuerrecht als Spezialmaterie des Ertragssteuerrechts gelten notwendigerweise die allgemeinen Besteuerungsprinzipien, insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht den aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatz der Steuergerechtigkeit und zwar in der Form, dass die Steuerlast auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden muss.<sup>1</sup> Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt sich auch das sog. Individualsteuerprinzip.<sup>2</sup> Dieses besagt, dass Besteuerungssubjekt und Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit die einzelne Person ist. Die Besteuerung ist demnach an die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Person geknüpft.<sup>3</sup> Leistungsfähigkeit kann folglich grundsätzlich nicht auf eine andere Person übertragen werden.<sup>4</sup> Einfachgesetzliche Grundlage der subjektbezogenen Betrachtung sind die Vorschriften § 1 EStG und § 1 KStG, wonach die persönliche Steuerpflicht an das Steuersubjekt, also die natürliche Person oder die Körperschaft geknüpft ist.<sup>5</sup> Das Einkommen ist dem Steuersubjekt zuzuordnen, welches einen Steuertatbestand gem. § 38 AO verwirklicht.<sup>6</sup>

Hieraus ergibt sich Folgendes: Stille Reserven, die als nicht realisierte Gewinne latente Steuerlasten darstellen, können ebenso wie bereits realisierte Einkünfte<sup>7</sup> grundsätzlich nicht auf andere Steuersubjekte übertragen werden.<sup>8</sup> Anderenfalls wäre eine Verschiebung der persönlichen Leistungsfähigkeit, etwa in Form von Progressionsverschiebungen, auf andere Steuersubjekte möglich.<sup>9</sup> Eine Übertragung stiller Reserven auf einen anderen Steuerpflichtigen hätte zur Folge, dass den anderen Steuerpflichtigen bei späterer Realisierung der stillen Reserven als Veräußerungsgewinn eine andere Steuerbelastung trifft als ohne die Übertragung, etwa weil ein anderer persönlicher Steuersatz oder eine unterschiedlich hohe Steuerbefreiung anwendbar ist.<sup>10</sup> Stille Reserven sind deshalb grundsätzlich dann steuerwirksam zu realisieren, wenn sie die steuerpflichtige Sphäre eines Steuersubjekts verlassen, insbesondere wenn die betreffenden Wirtschaftsgüter von einem Steuersubjekt auf ein anderes übertragen werden.<sup>11</sup>

Korrespondierend zu diesen Grundsätzen folgt aus dem Individualsteuerprinzip für die Aufwandsseite das Kostenträgerprinzip.<sup>12</sup> Die persönliche Zurechnung von Verlusten bestimmt sich im Ausgangspunkt nach denselben Grundsätzen wie die der positiven Einkünfte.<sup>13</sup> Das bedeutet konkret: Grundsätzlich darf nur derjenige, der Erwerbsaufwendungen bzw. einen Verlust erlitten hat und hiermit wirtschaftlich belastet ist, eine entsprechende Verrechnung mit seinen Erwerbseinnahmen vornehmen.<sup>14</sup> Eine Übertragung von Verlusten auf andere Steuersubjekte ist grundsätzlich ausgeschlossen.<sup>15</sup> Gleiches gilt für künftiges Verlustverrechnungspotential, sog. stille Lasten.<sup>16</sup>

- 1 Vgl. z.B. BVerfG v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = FR 2017, 577 m. Anm. Suchanek; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 3 Rz. 40 ff.; Schmitt, StuW 2018, 147.
- 2 \$Synonyme sind: Grundsatz der Individualbesteuerung, Steuersubjektprinzip, Subjektsteuerprinzip.
- 3 Vgl. J. Becker, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1970, 118 ff.; Biergans, FR 1982, 525, 526; Hey, GS Traskalik, 2005, 219, 222; dies., Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, 2010, 1, 5; Kirchhof, StuW 1985, 319, 323; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 97; Luckey, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, 1977, S. 177, S. 119; ders., StuW 1979, 129, 136; Littmann, FR 1958, 506, 509; Müller-Franken, StuW 2004, 109, 117; Niemann, StJb. 1971/72, 232; Ratschow, DStJG 35 (2011), 35; Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Einf. Rz. 1; Tipke, StuW 1978, 193, 201; Vogt, Rechtsnachfolge im Steuerrecht, 2007, S. 96; BVerfG v. 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; v. 29.5.1990, 1 BvL 20, 26, 84, 4/86, BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 = FR 1990, 449; v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 = FR 1999, 139; BFH v. 7.11.1958 – IV 160/56 U, BStBl. III 1958, 25; v. 13.3.1996 – VI R 103/95, FR 1996, 522 = BStBl. II 1996, 375; v. 5.5.1999 – XI R 1/97, BStBl. II 1999, 653 = FR 1999, 1066 m. Anm. Hallerbach; 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782 = FR 1999, 1173 m. Anm. Fischer; v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262; v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = FR 2008, 457 m. Anm. Kanzler.
- 4 Vgl. Baldauf, Das innere System der einkommensteuerrechtlichen Gewinnrealisierung unter besonderer Berücksichtigung der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG, 2009, S. 52.
- 5 Vgl. Beisse, DStJG 4 (1981), 13, 14; Hey, GS Traskalik, 2005, 219, 222; dies., Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, 2010, 1, 5; Hölzle, Besteuerung stiller Reserven bei der Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, 2005, S. 12; Kredig, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 68; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 97; Littmann, FR 1958, 506, 509; Luckey, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, 1977, S. 177, S. 119; ders., StuW 1979, 129, 136; Vogt, Rechtsnachfolge im Steuerrecht, 2007, S. 98.
- 6 § 38 AO i.V.m. dem jeweiligen Tatbestand nach dem konkreten materiellen Steuergesetz. Welche Person die festgesetzte Steuerschuld letztendlich übernimmt, ist für die Verwirklichung des Tatbestands und die Entstehung der Steuerschuld unerheblich, vgl. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts Band 1, 1991, S. 121.
- 7 Zur Unzulässigkeit der interpersonellen Verlagerung bereits realisierter Einkünfte vgl. BFH v. 28.3.1973 – I R 100/71, BStBl. II 1973, 544; v. 26.5.1981 – IV R 47/78, BStBl. II 1981, 795 = FR 1981, 592; v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53 = FR 1983, 542; v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558 = FR 1987, 312; Biergans, FS Schmidt, 1993, 75, 100.
- 8 Biergans, FR 1982, 525; ders., FS Schmidt, 1993, 75, 87; Herlinghaus, GS Knobbe-Keuk, 2011, 67, 71; Hey, GS Trzaskalik, 2005, 219, 222; dies. in Tipke/Lang, § 17 Rz. 202; Hölzle, Besteuerung stiller Reserven bei der Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, 2005, S. 12; Luckey, StuW 1979, 129, 136; Mutscher, FS Frotscher, 2013, 479, 480; Rödder, DB 1992, 953, 954; ders., DStJG 25 (2002), 253, 254; Schmitt, Zur interpersonellen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, 1992, S. 34 ff.; Schmitt/Franz, Ubg 2012, 395; Schön, FS Widmann, 2000, 531, 533; Teschke/Sundheimer/Tholen, Ubg 2014, 409, 410; Trzaskalik, DStJG 4 (1981), 145, 159, 161; Vogt, Rechtsnachfolge im Steuerrecht, 2007, S. 124; Wasmer, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, 1985, S. 48 ff.; BFH v. 25.5.1962 – I U 155/59 U, BStBl. III 1962, 351; a.A. Knobbe-Keuk, DStR 1985, 494; dies., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 268 ff., die von einer Betriebsbezogenheit stiller Reserven ausgeht; vgl. zu diesem Ansatz auch Herlinghaus, GS Knobbe-Keuk, 67, 70.
- 9 Teschke/Sundheimer/Tholen, Ubg 2014, 409, 410.
- 10 Vgl. Mutscher, FS Frotscher, 2013 479, 480.
- 11 Beisse, DStJG 4 (1981), 13, 14 f., 28 f.; Dürr, FR 1974, 25, 26; Herlinghaus, GS Knobbe-Keuk, 2011, 67, 70; Herzig, DB 1986, 1401, 1406; Luckey, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, 1977, S. 119; ders., StuW 1979, 129, 136; Märkle, BB 1986, 1823, 1826; Mutscher, FS Frotscher, 2013 479, 480; Reiß, StuW 1986, 232, 241; Rödder, DStJG 25 (2002), 253, 254; Rödd-

## b) Veräußerungstatbestände und Entstrickungsprinzip

Eine Besteuerung erfolgt im Rahmen der Gewinneinkünfte grundsätzlich immer dann, wenn ein Gewinn realisiert wird. Dies ist nach dem handels- und steuerbilanziellen Realisationsprinzip (§ 5 Abs. 1 EStG, § 252 Abs. 1 Nr. 4, Halbs. 2 HGB) dann der Fall, wenn die Leistung am Markt verwertet wird, d.h. mit der Erbringung der (Dienst-)Leistung (Leistungserbringungsprinzip) oder Veräußerung des Wirtschaftsguts (Veräußerungsprinzip).<sup>17</sup> Auch der Tausch eines Wirtschaftsguts führt gemessen an diesen Grundsätzen zur Gewinnrealisierung nach dem Veräußerungsprinzip.<sup>18</sup>

Ergänzend zur Gewinnrealisierung durch Veräußerung greift im Ertragssteuerrecht ggf. die Ersatzgewinnrealisierung durch Entnahme oder Entstrickung des Wirtschaftsguts. Entstrickung bedeutet allgemein das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus der Steuerverhaftung. Das Wirtschaftsgut wird also in eine Sphäre verbracht, in der es nicht mehr der Ertragsbesteuerung unterliegt, z.B. die nicht steuerbare Privatsphäre oder das Ausland.<sup>19</sup> Spätestens in diesem Zeitpunkt unterliegen bis dato nicht durch Veräußerung realisierte stille Reserven als ultima ratio der Entnahme- oder Entstrickungsgewinnbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Sätze 2 ff. EStG.<sup>20</sup>

## 2. Ertragssteuerliche Behandlung der Umwandlung nach dem UmwStG

### a) Ausgangspunkt: Gewinnrealisierung durch Veräußerung oder Entstrickung

Streitig ist seit langem, welche steuerliche Rechtsnatur Unternehmensumwandlungen haben und ob eine Umstrukturierung eine Gewinnrealisierung<sup>21</sup> auslöst.<sup>22</sup>

Als wohl herrschend hat sich hierzu die Ansicht durchgesetzt, dass alle Umwandlungen dem Grunde nach Veräußerungen seitens des übertragenden Rechtsträgers und Anschaffungen beim übernehmenden Rechtsträger darstellen.<sup>23</sup> Von der Grundidee der Umwandlung als eine gewinnrealisierende Veräußerung scheint auch der Gesetzgeber im Rahmen des UmwStG 2006 ausgegangen zu sein, da die Tatbestände dergestalt ausformuliert sind, dass vorrangig von einem Ansatz der Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert ausgegangen wird und die Buchwertübertragung unter weiteren Voraussetzungen eine Ausnahme hierzu bilden kann.<sup>24</sup> Die Vorschriften des UmwStG sind in diesem Lichte als *leges speciales* gegenüber § 16 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 6 EStG anzusehen.<sup>25</sup> Erklären lässt sich die herrschende Ansicht – ganz vereinfacht dargestellt<sup>26</sup> – mit den folgenden Überlegungen: Der übertragende Rechtsträger tauscht seine Wirtschaftsgüter gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten (sog. tauschähnlicher Vorgang).<sup>27</sup> Entsprechendes gilt für (teilweise) unentgeltliche Übertragungen aus dem Betriebsvermögen (z.B. verdeckte Sacheinlagen) auf einen anderen Rechtsträger. Hier erhält die übertragende Person keine oder zumindest keine wertadäquate Gegenleistung für das übertragene Wirtschaftsgut. Hat diese Un- bzw. Teilentgeltlichkeit ihre Ursache nicht in den konkreten Umständen der schuldrechtlichen Beziehung, sondern im Gesellschaftsverhältnis,<sup>28</sup> stellt die Übertragung des Wirtschaftsguts in aller Regel eine Entnahme zu betriebsfremden Zwecken dar.<sup>29</sup>

der in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Einf. Rz. 2; Schmidtman, GmbHR 2015, 265, 267; Tipke, StuW 1978, 193, 201; Wassermeyer, BB 1984, 1, 2.

- 12 Vgl. BFH v. 8.1.1958 – I 131/57 U, BStBl. II 1958, 97; BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787; v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, 612; Hey, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, 2010, 1, 8; Ruppe, DStJG 10 (1987), 45, 78; Schnorr, StuW 2003, 222; Seitz, FR 2006, 201.
- 13 Ruppe, DStJG 10 (1987), 45, 90.
- 14 BFH v. 8.1.1958 – I 131/57 U, BStBl. II 1958, 97; v. 8.4.1964, VI 205/61 S, BStBl. III 1964, 306; v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = FR 2008, 457 m. Anm. Kanzler; Hey, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, 2010, 1, 8; Ruppe, DStJG 10 (1987), 45, 79.
- 15 Grundlegend BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = FR 2008, 457 m. Anm. Kanzler.
- 16 Biergans, FR 1982, 525, 526; Riedel, FR 2014, 6, 10; FG Niedersachsen v. 28.10.2003, – 1 K 595/00, DStRE 2005, 376.
- 17 Gewinnrealisierung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 4 a.E. HGB; Anschaffungskostenprinzip steuerlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG; grundlegend zur handelsrechtlichen Gewinnrealisierung Leffson, 1982, S. 185; zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die steuerliche Gewinnrealisierung Henrichs in Tipke/Lang, § 9 Rz. 40 ff.
- 18 BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S BStBl. III 1959, 30; v. 20.3.1980 – IV R 22/77, BStBl. II 1980, 439; Beisse, DStJG 4 (1981), 13, 23; „unechtes Veräußerungsgeschäft“ nach Albach, StJb. 1970/71 289, 302; nach Von Wallis, FR 1956, 221 erfolgsneutraler Tausch; zum handelsrechtlichen Wahrecht der Buchwertfortführung s. MünchKommBilR/Tiedchen, § 252 Rz. 76.
- 19 Siehe dazu ausführlich Schmidt/Heinicke, § 4 Rz. 118 ff.
- 20 Vgl. Henrichs in Tipke/Lang, § 9 Rz. 406; Reiß, StuW 1995, 199, 207. Diesen sog. Ersatzrealisationstatbeständen liegt allgemein der Gedanke eines Entstrickungsprinzips zugrunde, vgl. dazu ausführlich Knobbe-Keuk, DStR 1985, 494, 495; Marchal, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, S. 49; Stoll, DStJG 4 (1981), 207, 222; BFH v. 10.2.1972 – I R 205/66, BStBl. II 1972, 455. In den Bereich der sog. Ersatzgewinnrealisierung fällt auch die Besteuerung der Betriebsaufgabe, der Teilbetriebsaufgabe und der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils, deren Folgen in § 16 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 EStG geregelt sind. Als Veräußerung gilt hiernach auch die Aufgabe einer dort aufgezählten Sachgesamtheit. Bei einer solchen gewinnrealisierenden Aufgabe handelt es sich um eine sog. Totalentnahme, bei der sämtliche Wirtschaftsgüter der konkreten betrieblichen Einheit in einem Akt in die Privatsphäre überführt werden, BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; v. 18.5.1983 – I R 5/82, BStBl. II 1983, 771 = FR 1983, 517; Blümich/Schallmoser, § 16 Rz. 4.
- 21 Gewinnrealisierung durch Veräußerung oder Entstrickung, s. II.1.b.
- 22 Vgl. dazu insbesondere die Diskussion zur Aufwärtsverschmelzung als schädliche Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nach BFH v. 24.1.2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 45 = FR 2018, 752 m. Anm. Glahe, dazu exemplarisch die Ausführungen von Dreßler/Schwechel, Ubg 2018, 439.
- 23 Vgl. BFH v. 30.4.1975 – I R 41/73, BStBl. II 1975, 706; BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; v. 25.11.1980 – VIII R 32/77, BStBl. II 1981, 419 = FR 1981, 244; v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233 = FR 1984, 97; v. 23.1.1986 – IV R 335/84, BStBl. II 1986, 623 = FR 1986, 357; v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374 = FR 1988, 79; v. 11.9.1991 – XI R 15/90, BStBl. II 1992, 404 = FR 1992, 407; v. 25.9.1991 – I R 184/87, BStBl. II 1992, 406; v. 7.7.1998 – VIII R 5/96, BStBl. II 1999, 209 = FR 1999, 204; v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230 = FR 1999, 300; Tz. 00.02 UmwStE; BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462; v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BFHE 257, 324; Beisse, DStJG 4 (1981), 13, 27; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rz. 5; RHL/Rasche, § 24 Rz. 1; Salditt, StuW 1972, 353, 354; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, § 24 Rz. 1; Tz. 00.02 UmwStE; a.A. Büchele, DB 1997, 2337; kritisch auch Hageböke, Ubg 2011, 689.
- 24 Ebenso Graw, FS 100 Jahre BFH, 1433, 1437; vgl. auch BFH v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686 = FR 2004, 272; v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 348. = FR 2002, 1356 m. Anm. Kempermann Zu den Vorschriften des UmwStG im Überblick s. unter B.II.2.b)aa), weiterhin zu den einzelnen Tatbeständen ausführlich unter C.
- 25 Bäuml in: Kraft/Edelmann/Bron, § 20 Rz. 80; Schmidt/Kulosa, § 6 Rz. 735, 745.

## b) Ausnahme Buchwertfortführung nach den Tatbeständen im UmwStG

### aa) Rechtfertigung der Buchwertfortführung

Eine steuerneutrale Umwandlung zu Buchwerten hat zum einen zur Folge, dass – gemessen an den eben aufgezeigten Argumenten zur Qualifikation der Umwandlung – die steuerlichen Gewinnrealisierungsgrundsätze beim übertragenden Rechtsträger zugunsten einer Buchwertübertragung durchbrochen werden. Zum anderen führt eine Buchwertübertragung notwendigerweise dazu, dass stille Reserven interpersonell übertragen werden, also gegen das Subjektsteuerprinzip verstoßen wird.<sup>30</sup> Aus diesem Grund stellt sich die Frage, wie eine Buchwertfortführung speziell bei Umstrukturierungen gerechtfertigt werden kann.

Vielfach wird hierbei nur auf die wirtschaftliche Notwendigkeit eines Besteuerungsverzichts hingewiesen, z.B. dass ökonomisch sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch belastende Steuerfolgen gehemmt werden dürfen.<sup>31</sup> Diese Argumentation greift m.E. allerdings zu kurz.<sup>32</sup> Dogmatischer Anknüpfungspunkt und Rechtfertigung für eine steuerneutrale Umwandlung dürfte vielmehr das Markteinkommensprinzip sein.<sup>33</sup> Dies ergibt sich aus folgenden Erwägungen: Zwar lösen Umwandlungen, die gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten durchgeführt werden, aufgrund ihres tauschähnlichen Charakters einen Gewinn aus.<sup>34</sup> Umwandlungen unterscheiden sich von „üblichen“ Veräußerungsgeschäften allerdings dahingehend, dass Anlass der Gewinnrealisierung die Änderung der eigenen betrieblichen Organisationsstruktur ist, der Vorgang also grundsätzlich der nachhaltigen Fortführung eines bzw. des eigenen Unternehmens dienen soll und nicht unmittelbar der Generierung von Einkommen.<sup>35</sup> Die Umstrukturierung selbst führt damit nicht zu einer Steigerung der eigenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern hat den Zweck, die künftige Leistungserbringung im Rahmen der üblichen Geschäftstätigkeit am Markt sicherzustellen. Dahingehend dürfte auch die frühere Rechtsprechung des BFH zur Einbringung zu verstehen sein.<sup>36</sup> Hier argumentierte der BFH, dass die Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine bloße Vorbereitungshandlung zur Generierung künftiger Gewinne darstelle, die selbst noch keine Gewinnrealisierung auslöse.<sup>37</sup> Dementsprechend nannte der Gesetzgeber in den Materialien zum UmwStG 1969 als Gesetzesziel, den Unternehmen durch eine steuerneutrale Umwandlung die Steigerung ihrer künftigen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu ermöglichen.<sup>38</sup> Festhalten lässt sich demnach: Vor dem Hintergrund des Grundgedankens des Ertragssteuerrechts, den Leistungsaustausch am Markt abzuschöpfen und zu besteuern, kann das Veräußerungsprinzip trotz Erfüllung eines Gewinnrealisationstatbestands bei Umstrukturierungen teleologisch reduziert werden.<sup>39</sup> Diese teleologische Reduktion wird teilweise auch als Kontinuitätsprinzip umschrieben.<sup>40</sup> Denn abgebildet wird bei einer Buchwertübertragung der Fall, dass Wirtschaftsgüter ohne Lösung des objektiven betrieblichen Zusammenhangs – also ohne betriebliche Entstrickung – zur weiteren Generierung von Einkünften bei einem anderen Rechtsträger eingesetzt werden.

## bb) Abbildung des Markteinkommensprinzips bei der Buchwertfortführung im UmwStG

### (1) Grundzüge der Normen des UmwStG

Das UmwStG besteht aus folgenden Tatbeständen, die jeweils eine Umstrukturierung zu Buchwerten<sup>41</sup> ermöglichen: § 3 Abs. 2 UmwStG sowie § 9 UmwStG (Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf ein Personenunternehmen sowie Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen); § 11 Abs. 2 UmwStG (Verschmelzung oder Vermögensübertragung von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft); § 15 Abs. 2 UmwStG (Aufspaltung, Abspaltung und

26 Ausführlich zu den einzelnen gewinnrealisierenden Vorgängen und Tatbeständen bei verschiedenen Umwandlungsarten jeweils unter C.

27 *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 283; *Bäumel* in: *Kraft/Edelmann/Bron*, § 20 Rz. 80; *Schmidt/Kulosa*, § 6 Rz. 735, 745.

28 Ständige Rechtsprechung, s. z.B. BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, BStBl. II 2012, 341 = FR 2009, 1005; v. 14.7.2009 – IX R 6/09, BFH/NV 2010, 397; v. 13.5.2013 – VI R 24/12, BStBl. II 2014, 495; R. 40 KStR; *Blümich/Ehmcke*, § 6 EStG Rz. 1420.

29 I. E. gl. A. *Wassermeyer*, DStJG 7 (1984), 169, 185; vgl. auch *Daragan*, DStR 2000, 573, 575 und *Schmidt/Hageböke*, DStR 2003, 1813, 1816.

30 Vgl. dazu oben II.1.a).

31 Vgl. z.B. *Graw*, FR 2015, 260, 267; *Krause*, BB 1973, 471, 472; *Lang*, StuW 1978, 225; *Rödter* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Einf. Rz. 2; *Teschke/Sundheimer/Tholen*, Ubg 2014, 409, 413; BFH v. 21.6.1961 – I 32/61 U, BStBl. III 1961, 500; v. 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640; v. 10.2.1972, IV 317/65, BStBl. 1972, 419; BT-Drucks. 12/6885, 14.

32 Ebenso *Graw*, FS 100 Jahre BFH, 1433, 1437.

33 *Albach*, StBjB. 1970/71, 289, 298; *Beisse*, DStJG 4 (1981), 13, 40; *Crezelius*, FR 2009, 881, 890; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, § 9 Rz. 422; *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 288; *Lang*, DStJG 4 (1981), 45, 94; *ders.*, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 348; *Schmidt/Loschelder*, § 6b Rz. 1; *Niehus*, FR 2010, 1, 4; *Salditt*, StuW 1972, 354, 356; *Stoll*, DStJG 4 (1981), 207, 212; BT-Drucks. IV/2400, 62; *Tiedchen* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 659; *Graw*, FS 100 Jahre BFH, 1433, 1437.

34 Siehe oben, II.2.a).

35 *Albach*, StBjB. 1970/71, 289, 298; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 1993, S. 820; *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 279; *Niehus*, FR 2010, 1, 4; *Rödter*, DStJG 25 (2002), 253, 255; RHL/*Rödter*, Einf. Rz. 1; *Crezelius*, FR 2009, 881, 890 spricht von einer „Leistungsfähigkeitssteigerung besonderer Qualität“.

36 BFH v. 13.7.1965 – I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640; v. 29.3.1972 – I R 43/69, BStBl. II 1972, 537; vgl. dazu *Beisse*, DStJG 4 (1981), 13, 19.

37 Der Gewinn i.S.d. § 16 EStG wurde nach der Rechtsprechung erst dann realisiert, wenn die Züge einer Einbringung erhaltenen Anteile an der aufzunehmenden Kapitalgesellschaft veräußert wurden. Der Gewinn ermittelte sich aus der Differenz zwischen Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens und dem Erlös aus der Anteilsveräußerung. Damit wurden die Ebenen der Einbringung und der Anteilsveräußerung miteinander verbunden, kritisch dazu bereits *Krause*, BB 1973, 471, 472.

38 BT-Drucks. V/3186, 8; *Marx/Spieker*, SteuerStud Beilage 3/2015, 2, 6.

39 *Baldauf*, Das innere System der einkommensteuerrechtlichen Gewinnrealisierung unter besonderer Berücksichtigung der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG, 2009, S. 17; *Herzig*, FS Widmann, 393, 396; *Jakob/Gies*, BB 1987, 1710, 1714; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, S. 915; *Offerhaus*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 499; *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 346.

40 *Wendt* spricht im Zusammenhang mit der Buchwertfortführung bei der Realteilung bzw. beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Sachwerte regelmäßig davon, dass hier ein sog. Kontinuitätsgrundsatz eingreife, der Vorrang vor dem Subjektsteuerprinzip habe, *Wendt*, FR 2016, 536, 538; *ders.*, FS *Lang*, 2010, 699.

41 Zum Wahlrecht s. unter II.2.dd).

Vermögensübertragung von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft); § 20 Abs. 2 UmwStG (Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft); § 21 UmwStG (Anteilstausch) und § 24 Abs. 2 UmwStG (Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft). Ergänzend hierzu bewirken §§ 13 Abs. 2, 20 Abs. 3 Satz 1 und 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auf Gesellschafterebene eine Steuerneutralität hinsichtlich der Anteile.<sup>42</sup>

Ungeachtet der zivilrechtlichen Unterschiede zwischen den einzelnen Umstrukturierungen sind die tatbestandlichen Voraussetzungen nach dem UmwStG sind sehr ähnlich.<sup>43</sup> Sie lassen sich im Wesentlichen auf drei gemeinsame Voraussetzungen herunterbrechen, nämlich: die übergehenden Wirtschaftsgüter müssen beim übernehmenden Rechtsträger Betriebsvermögen werden und es muss sichergestellt sein, dass sie später der Besteuerung mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegen; das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter darf nicht ausgeschlossen oder beschränkt werden;<sup>44</sup> zudem darf eine Gegenleistung – mit Ausnahme der Umstrukturierungen nach dem Einbringungsteil des UmwStG – nicht gewährt werden oder muss in Gesellschaftsrechten bestehen.<sup>45</sup> Der sachliche Anwendungsbereich des UmwStG erfordert überdies Übertragungen in Form von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen.<sup>46</sup> Sind sämtliche Voraussetzungen erfüllt, besteht ein Wahlrecht, die betreffenden Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert, Buchwert oder einem dazwischenliegenden Wert (Zwischenwert) zu übertragen.<sup>47</sup>

## (2) Abbildung des Markteinkommensprinzips im UmwStG

Der Grund für die Buchwertfortführung in Umstrukturierungsfällen ist eine teleologische Reduktion der ertragssteuerlichen Gewinnrealisierungsvorschriften anhand des Markteinkommensprinzips.<sup>48</sup> Fraglich ist, ob dies auch in den Vorschriften des Umstrukturierungssteuerrechts zum Ausdruck kommt. Tatbestand und Rechtsfolgen der Vorschriften des UmwStG sollten erkennen lassen, dass eine Umstrukturierung an sich nicht der Generierung von Markteinkommen dient, sondern nur der Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit in einem anderen Betrieb und bei einem anderen Steuersubjekt. Dem wird im Folgenden nachgegangen.

### i. Besteuerungsklauseln und Bedingung der fehlenden Entstrickung

Grundbedingung der Buchwertfortführung ist nach allen Tatbeständen des UmwStG, dass die Besteuerung der vom übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger übergehenden stillen Reserven sichergestellt ist.<sup>49</sup> Dies gilt gleich in mehrfacher Hinsicht: das Wirtschaftsgut muss beim übernehmenden Rechtsträger weiterhin Betriebsvermögen darstellen; zudem muss die künftige Besteuerung mit Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer beim übernehmenden Rechtsträger gesichert sein<sup>50</sup>, ferner darf das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns des übertragenen Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt werden<sup>51</sup> (Bedingung der fehlenden Entstrickung

oder umgekehrter Entstrickungsgrundsatz).<sup>52</sup> Eine Sicherstellung der Besteuerung der im übergehenden Vermögen enthaltenen stillen Reserven mit Körperschaftsteuer ist z.B. gegeben, wenn die übernehmende Gesellschaft eine nach § 5 KStG steuerbefreite Körperschaft ist, das Vermögen aber in den gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerpflichtigen Bereich übergeht.<sup>53</sup>

Bereits nach allgemeinen Grundsätzen der steuerlichen Gewinnrealisierung gilt, dass eine Abschlussbesteuerung der bisher noch nicht am Markt realisierten stillen Reserven immer dann geboten ist, wenn die Wirtschaftsgüter in eine Sphäre überführt oder übertragen werden, in der sie nicht mehr der Besteuerung unterliegen.<sup>54</sup> Für den Umwandlungsfall gilt letztendlich nichts anderes, wie sich anhand der Besteuerungsklauseln und der Bedingung der fehlenden Entstrickung zeigt. Der konkrete Bezug zum Markteinkommensgrundsatz dürfte sich unter diesen Aspekt vergleichsweise gering darstellen. Dennoch kann die verbleibende Steuerverstrickung als Indiz für die weitere betriebliche Nutzung des Wirtschaftsguts beim übernehmenden Rechtsträger angesehen werden. Denn der objektive betriebliche Nutzungs- und Veranlassungszusammenhang bleibt auch beim übernehmenden Rechtsträger bestehen.

Allerdings genügt die künftige betriebliche Verhaftung allein nach überwiegender Ansicht für eine steuerneutrale Umwandlung noch nicht.<sup>55</sup> Hinzutreten muss noch mindestens ein Umstand, der es – gemessen an der Idee des Markteinkommensprinzips – gebietet, trotz des Eingreifens eines steuerlichen Gewinnrealisierungstatbestands und trotz des Rechtsträgerwechsels von der Besteuerung am Umwandlungsstichtag abzusehen.<sup>56</sup>

42 Graw, FS 100 Jahre BFH, 1433, 1439.

43 Ebenso Graw, FS 100 Jahre BFH, 1433, 1439.

44 Hier im Folgenden zusammengefasst als Besteuerungsklausel und Bedingung der fehlenden Entstrickung, hierzu unter II. 2 b)bb) (2) (iii).

45 Siehe hierzu unter II.2.b)bb)(2)(iii).

46 Siehe hierzu unter II.2.b)bb)(2)(ii); zu § 6 Abs. 5 EStG und der Realteilung s. II.2.

47 Zur Rechtfertigung des Wahlrechts s. II.2.bb)dd).

48 II.2.b)aa).

49 §§ 3 Abs. 2 Nr. 2, 11 Abs. 2 Nr. 2, 13 Abs. 2 Nr. 1, 15 Abs. 1, Abs. 2, 20 Abs. 2 Nr. 3, 21 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG.

50 Unerheblich ist die gewerbsteuerliche Verstrickung, s. z.B. Tz. 03.17 UmwStE.

51 Siehe nochmals: §§ 3 Abs. 2 Nr. 2, 11 Abs. 2 Nr. 2, 13 Abs. 2 Nr. 1, 15 Abs. 1, Abs. 2, 20 Abs. 2 Nr. 3, 21 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG.

52 Knobbe-Keuk, DStR 1985, 494, 495; Marchal, Die steuerlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, S. 58.

53 Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 8. Aufl. 2018, § 3 UmwStG Rz. 81.

54 Siehe oben II.1.b).

55 Knobbe-Keuk, DStR 1985, 494, 495; Marchal, Die steuerlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, S. 58; Märkle, BB 1986, 1823, 1828; vgl. auch Schmidt, FR 1976, 462; Schwichtenberg, FR 1977, 17; BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748 (Einbringungsurteil).

56 Anders könnte man möglicherweise argumentieren, wenn man § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG in die Beurteilung einbezieht. Beide Vorschriften sehen eine Steuerneutralität bei Überführungen zwischen zwei Betriebsvermögen und Eigen- und Sonderbetriebsvermögen vor. In diesen Fällen besteht allerdings anders als in der Vielzahl der Fälle, die das Umwandlungssteuergesetz erfasst, die Besonderheit, dass gar kein Rechtsträgerwechsel hinsichtlich des betroffenen Wirtschaftsguts stattfindet und es somit nicht zielführend wäre, als weitere Bedingungen das Vorliegen einer qualifizierten Sachgesamtheit und/oder eine Gegenleistung besonderer Qualität zu verlangen.

## ii. Begünstigter Übertragungsgegenstand

Ein Blick auf den sachlichen Anwendungsbereich der Vorgänge nach dem UmwStG zeigt, dass nur die Übertragung sog. qualifizierter Sachgesamtheiten begünstigt ist. Die Normen erfordern, dass zum Umwandlungsstichtag ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen wird<sup>57</sup>, wobei unter den Mitunternehmeranteil nach h.M. auch der Teil eines Mitunternehmeranteils subsumiert wird.<sup>58</sup> Dabei müssen jeweils mindestens die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen dieser Sachgesamtheit auf den Übernehmer übertragen werden.<sup>59</sup> Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter ist demgegenüber vom UmwStG nicht begünstigt.<sup>60</sup> Es stellt sich also die Frage, was die Sachgesamtheit gegenüber einem Wirtschaftsgut auszeichnet und ob eine Differenzierung zwischen einzelnen Wirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten mit Blick auf den Markteinkommensgrundsatz zweckadäquat ist.

Ein Betrieb ist eine selbstständige wirtschaftliche Einheit, mit der am Markt Vermögensmehrungen erzielt werden.<sup>61</sup> Der Teilbetrieb, der ein Weniger zum Betrieb darstellt, ist ein mit gewisser Selbstständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist<sup>62</sup> Der Mitunternehmeranteil verkörpert die ertragsteuerliche Beteiligung einer Person an einer Mitunternehmerschaft und umfasst nach ganz h.M. den Anteil des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen und sein Sonderbetriebsvermögen.<sup>63</sup> Bereits diese Definitionen von Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil zeigen, dass sich die Sachgesamtheit von einzelnen Wirtschaftsgütern dadurch unterscheidet, dass sie einen gewissen Charakter von Selbstständigkeit und Abtrennbarkeit aufweist. In aller Regel umfasst die Sachgesamtheit Aktiva und Passiva in einer Art „Bündel“.<sup>64</sup> Die Sachgesamtheit stellt gegenüber einer bloßen Aneinanderreihung einzelner Wirtschaftsgüter ein „Mehr“ dar. Hieraus folgt, dass die betriebliche wirtschaftliche Einheit als solche im Mittelpunkt der Vorschriften des UmwStG steht.<sup>65</sup> Die lebensfähige, am Markt tätige Einheit ist daher jedenfalls besser geeignet, den Kontinuitätsgedanken des UmwStG abzubilden als das einzelne Wirtschaftsgut. An ein einzelnes Wirtschaftsgut an sich kann nämlich regelmäßig noch kein unternehmerisches Engagement geknüpft werden.<sup>66</sup>

## iii. Zulässige Gegenleistung

Die Tatbestände des UmwStG erfordern für eine Buchwertübertragung als weitere Bedingung, dass die Übertragung des Vermögens gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt oder eine Gegenleistung nicht gewährt wird.<sup>67</sup> In anderen Worten: die Vermögensübertragung muss unentgeltlich oder gegen eine bestimmte Art Gegenleistung, nämlich Gesellschaftsrechte, erfolgen. Im Einbringungsbereich ist die Gewährung sonstiger Gegenleistungen nach §§ 20 Abs. 2 Nr. 4, 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG in engen quantitativen Grenzen möglich.<sup>68</sup>

Fraglich ist, ob auch diese Anforderungen an die Gegenleistung Ausdruck des Markteinkommensprinzips sind. Wird keine Gegenleistung gewährt, erfolgt die Übertragung also unentgeltlich, handelt es sich in aller Regel nicht um eine marktübliche Transaktion. Die Unentgeltlichkeit kann also ein wesentlicher Indikator dafür angesehen werden, dass mit der Übertragung kein Markteinkommen generiert wird, sondern vielmehr die

Erwerbsgrundlage an sich auf den Übernehmer übertragen werden soll. Der Gedanke der betrieblichen Kontinuität findet sich in dem Merkmal, dass keine Gegenleistungen gewährt werden dürfen, also wieder. Ähnliche Erwägungen kommen

57 Nochmals §§ 3 Abs. 2 Nr. 2, 11 Abs. 2 Nr. 2, 13 Abs. 2 Nr. 1, 15 Abs. 1, Abs. 2, 20 Abs. 2 Nr. 3, 21 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG.

58 Siehe z.B. Tz. 20.11 UmwStE; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 8. Aufl. 2018, § 20 UmwStG Rz. 154.

59 Vgl. *Dietel*, DStR 2009, 1352, 1354; *Keller/Sundheimer*, DB 2015, 708, 709; *Schmidt/Kulosa*, § 6 Rz. 646; *Mielke*, DStR 2015, 673, 674; *Patt* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 20 UmwStG Rz. 41 ff.; *Vees*, DStR 2013, 743, 745.

60 Anders allerdings die Vorgänge im Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, speziell bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und der Realteilung, s. hierzu näher unter III.2.

61 *Trautmann* in *Kraft/Edelmann/Bron*, § 24 Rz. 23 zum Betriebsbegriff bei § 24 UmwStG, der sich nach dem gleichen Verständnis wie der Betrieb i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG bestimme; dahingehend auch *Patt* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 24 Rz. 89 und *SHS/Schmitt*, § 24 Rz. 58 mit Verweis auf § 15 Abs. 2 EStG; s. ferner *Frotscher* in *Frotscher*, § 4 Rz. 23.

62 Nationaler Teilbetriebsbegriff nach der Rechtsprechung, s. z.B. BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123 = FR 2000, 143 m. Anm. *Kempermann*; vgl. auch *Keller/Sundheimer*, DB 2015, 708, 709, die sich bei § 6 Abs. 3 EStG auf eine „funktionsfähige betriebliche Einheit“ beziehen, die z.B. bei einem „entkernten und ausgehöhlten“ Betrieb nicht mehr vorliege, vgl. auch *Dietel*, DStR 2009, 1352, 1354.

63 BFH v. 8.1.1975 – I R 142/72, BStBl. II 1975, 437; v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 = FR 1991, 424; v. 27.4.1993 – VIII R 27/92, BFH/NV 1994, 159; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714 = FR 1995, 703 m. Anm. *Schmidt*; v. 31.8.1995, VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 = FR 1995, 863; v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 = FR 1996, 500 m. Anm. *Kempermann*; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 = FR 1998, 155 m. Anm. *Thiele*; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, FR 1998, 319 = BStBl. II 1998, 104; v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26 = FR 2001, 29; v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 = FR 2000, 1210 m. Anm. *Kempermann*; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194 = FR 2001, 295; v. 1.4.2005, VIII B 157/03, BFH/NV 2005, 1540; v. 24.11.2005, VIII B 255/04, BFH/NV 2006, 717; v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726 = FR 2010, 701 m. Anm. *Wendt*; v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376; *Althans*, BB 1993, 1063; *Bodden*, FR 1997, 757; *Düll/Fuhrmann/Eberhard*, DStR 2001, 1773; *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 1999, S. 166 f.; *Kempermann*, GmbHR 2002, 200; *Märkle*, FR 1997, 135; *ders.*, DStZ 1997, 233; *ders.*, DStR 2000, 797; *HHR/Patt*, § 16 Anm. 292; *Patt/Rasche*, DStR 1996, 645; *Raupach*, FR 1976, 233, 235; *Regniet*, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990, S. 18 und 49; *Rogall/Stangl*, DStR 2005, 1073; *Korn/Strahl*, § 16 Rz. 120; *Schmidt/Wacker*, § 16 Rz. 407; *Wendt*, FR 2005, 468; a.A. *Schön*, BB 1988, 1866; *Tismer/Ossenkopp*, FR 1992, 39; Kritik bei *Prinz*, FR 2010, 736, 738 in Bezug auf die abweichende Rechtsprechung zu § 15a EStG.

64 Die Übernahme von Schulden ist wesentlicher tatbestandlicher Teil bei der Übertragung von Sachgesamtheiten, während die gleichzeitige Schuldübernahme bei der Übertragung von nur einzelnen Wirtschaftsgütern in aller Regel als Entgelt zu qualifizieren ist, vgl. BFH v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836; v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 = FR 1992, 368; v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 = FR 1990, 635; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 = FR 2002, 516 m. Anm. *Kempermann*; BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 15; *Schmidt/Kulosa*, § 6 Rz. 696; FG Münster v. 29.1.2015, – 12 K 3033/14 F, EFG 2015, 915, *Dietel*, DStR 2009, 1352, 1354.

65 Ebenso zu § 6 Abs. 3 EStG *Baldauf*, Das innere System der einkommensteuerrechtlichen Gewinnrealisierung unter besonderer Berücksichtigung der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG, 2009, S. 55; *Grünwald*, Das Verhältnis von Steuersubjekt und Steuerobjekt im Einkommensteuerrecht, 2015, S. 84; dahingehend wohl auch *Wendt*, FR 2005, 465, 472.

66 *Luckey*, StuW 1979, 129, 142, 147; a.A. für die Fälle des Ersatzwirtschaftsguts bei einem Steuersubjekt *Marchal*, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, S. 67.

67 §§ 3 Abs. 2 Nr. 3, 11 Abs. 2 Nr. 3, 15 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG.

68 Der gemeine Wert der Gegenleistungen, die neben den Gesellschaftsrechten gewährt werden, darf nicht mehr betragen als a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.

zum Tragen, wenn die Gegenleistung in Gesellschaftsrechten besteht. Die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten impliziert, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter gegen eine andere Form des unternehmerischen Engagements eingetauscht werden, nämlich eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Unternehmen.<sup>69</sup> Der Steuerpflichtige trennt sich nicht endgültig von den Wirtschaftsgütern, sondern ändert nur deren Struktur in dem Sinne, dass die unmittelbare Inhaberschaft an den Wirtschaftsgütern durch eine mittelbare Beteiligung ersetzt wird.<sup>70</sup>

Einen Fremdcharakter haben daher insoweit die Normen, welche die Gewährung sonstiger Gegenleistungen<sup>71</sup> erlauben, ohne dass sich diese für eine Buchwertfortführung schädlich auswirkt. In derartigen Fällen eines Mischentgelts, bestehend aus Gesellschaftsrechten und sonstiger Leistung, wäre es m.E. dogmatisch sachgerechter, die Buchwertfortführung hinsichtlich des Teils der Umwandlung nicht zu gewähren, der gegen sonstige Gegenleistung erfolgt.<sup>72</sup> Denn hier liegt ein Fall der gemischten Veranlassung vor:<sup>73</sup> Nur soweit der Vorgang unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt, wird auch das Markteinkommensprinzip verwirklicht. Hinsichtlich des anderen Teils, der gegen Gewährung einer sonstigen Gegenleistung z.B. Einräumung eines Darlehensanspruchs erfolgt, ist von einer typischen Veräußerungssituation bzw. einem Tausch auszugehen. Sollen in einem solchen Fall das Markteinkommensprinzip und das Veräußerungsprinzip zielgerichtet und gleichrangig nebeneinander angewandt werden, ist eine Aufteilung des Vorgangs sachgerecht.<sup>74</sup> Dem folgt der Gesetzgeber in §§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG allerdings nur insoweit, als dass die sonstigen im Zuge der Einbringung gewährten Gegenleistungen 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, übersteigen.

### cc) Zum Schicksal von Verlustpositionen bei Umstrukturierungen

Ein Blick auf die Normen des UmwStG zeigt, dass diese mit der Buchwertübertragung zwar die Möglichkeit vorsehen, stille Reserven auf einen anderen Rechtsträger zu übertragen, dies aber spiegelbildlich nicht für Verluste i.S.d. § 10d EStG und Verlustpositionen anderer Art gilt. Die Rechtsnachfolge des § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG gilt gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nämlich insoweit nicht. Konkret heißt es: „*Verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge, vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte, ein Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG und ein EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG gehen nicht über*“.<sup>75</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob hinsichtlich der übergehenden Wirtschaftsgüter die Voraussetzungen der Buchwertfortführung erfüllt sind.<sup>76</sup>

Fraglich ist, ob die derzeitigen Regelungen im UmwStG zur Verlustnutzung sachgerecht sind. Ausgangspunkt der Überlegungen ist dabei, dass das Individualsteuerprinzip, das bei einer steuerneutralen Umwandlung durchbrochen wird, hinsichtlich der Realisierung von Gewinnen und Verlusten gleichermaßen gilt.<sup>77</sup> Auch die Behandlung von Verlusten sollte sich daher nach den gleichen Grundsätzen richten und jeden-

falls im Ausgangspunkt die gleichen Rechtsfolgen zeitigen wie die Übertragung stiller Reserven.<sup>78</sup>

69 Vgl. *Graw*, FS 100 Jahre BFH, 2019, 1433, 1453; *Knobbe-Keuk*, FS 75 Jahre RFH/BFH, 1993, 303, 317.

70 *Graw*, FS 100 Jahre BFH, 2019, 1433, 1453; *Knobbe-Keuk*, FS 75 Jahre RFH/BFH, 1993, 303, 317.

71 §§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG: bis zu 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.

72 Siehe auch Tz. 24.07 UmwStE; zur reinen Trennungstheorie s. ferner bereits den Mitunternehmererlass: BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, Tz. 28, 66; ebenso BMF v. 13.1.1993, IV B – 3 S 2190 – 37/92, BStBl. I 1993, 80 Tz. 14 (vorweggenommene Erbfolge); BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 27 (Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen); BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 = FR 2002, 516 m. Anm. *Kempermann*; v. 4.4.2006, IV B 12/05, BFH/NV 2006, 1460; *Dötsch*, jurisPR-SteuerR 49/2012, Anm. 2; *Groh*, StuW 1984, 217, 225: „Trennungstheorie in Gestalt der Aufspaltungsmethode“; *Heuermann*, DB 2013, 1328; *Kloster/Kloster*, GmbHR 2000, 1129, 1132; *dies.*, GmbHR 2002, 717, 726; *Kruse*, JbFSt 1982/83, 165; *ders.*, StuW 1982, 345; *Van Lishaut*, DB 2000, 1784, 1786; *Märkle*, StbJb. 1987/88, 309, 312; *Mitschke*, FR 2013, 314, 315; *Niehus/Wilke*, FR 2005, 1012; *Schulze zur Wiesche*, FR 1984, 213, 221; zur Trennungstheorie bei gemischten Vorgängen im Privatvermögen vgl. *Felix*, FR 1987, 601; *Schmidt*, FS *Clemm*, 1996, 349, 354; BFH v. 17.7.1980 – IV R 15/76, BStBl. II 1981, 11 = FR 1981, 45; v. 29.6.2011 – IX R 63/10, BStBl. II 2011, 873. = FR 2012, 87 grundlegend der Vorlagebeschluss von BFH v. 19.3.2014 – X R 28/12, BStBl. II 2014, 629 = FR 2014, 752 m. Anm. *Strahl* sowie nachgehend BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, FR 2014, 752 m. Anm. *Strahl* = BStBl. II 2016, 81; allerdings Einstellung des Verfahrens vor dem GrS mit BFH v. 31.10.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 70.

73 Zur gemischten Veranlassung in diesem Zusammenhang vgl. *Groh*, StuW 1984, 217, 219, *Heuermann*, DB 2013, 1328, 1329; grundlegend *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1989, S. 106 ff.

74 Vgl. *Habich*, FR 1988, 16, 17.

75 Gleiches gilt entsprechend bei der Verschmelzung oder Vermögensübertragung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft gem. § 12 Abs. 3 UmwStG. Für die Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft gilt nach § 20 Abs. 9 UmwStG, dass ein Zinsvortrag und ein EBITDA-Vortrag des eingebrachten Betriebs nicht auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Für die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gilt dies gem. § 24 Abs. 6, 20 Abs. 9 UmwStG in gleicher Weise. Im Zuge einer Aufspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften gehen Verluste des übertragenden Rechtsträgers nach §§ 15 Abs. 1 Satz 1, 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG anteilig unter. Da bei einer Abspaltung der übertragende Rechtsträger neben dem übernehmenden Rechtsträger weiter existiert und eine Übertragung von Verlustverrechnungspositionen nach der Grundregel des § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ausgeschlossen ist, modifiziert der Gesetzgeber für die Abspaltung diese Grundannahme zusätzlich. Gemäß § 15 Abs. 3 UmwStG mindern sich bei einer Abspaltung verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge, nicht ausgeglichene negative Einkünfte, ein Zinsvortrag und ein EBITDA-Vortrag der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinsamen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht. Die Regelung bezieht sich nur auf die Abspaltung, bei der die übertragende Körperschaft nach der Umwandlung weiter existiert. Bei einer Aufspaltung hingegen erlischt die übertragende Körperschaft, so dass Verlustverrechnungspositionen nach der Grundregel des § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG bereits nicht übergehen, s. *Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 15 Rz. 264.

76 Demgegenüber war nach der Rechtslage vor SEStEG war der Übergang von Verlusten im UmwStG teilweise möglich, allerdings an spezielle Voraussetzungen geknüpft. Verluste gingen nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995/2002 auf den übernehmenden Rechtsträger über, wenn der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hatte, über den Stichtag hinaus in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wurde.

77 II.1.a).

78 Vgl. *Crezelius*, FR 2009, 881, 888; *Hölzle*, Besteuerung stiller Reserven bei der Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, 2005, S. 270; *Rödder*, DStJG 26 (2002), 252, 273.

Zur Problematik der (Nicht-)Übertragung von Verlusten auf andere Personen hat der Große Senat des BFH bereits im Jahr 2007 Stellung bezogen.<sup>79</sup> Streitig war, ob Verluste i.S.d. § 10d EStG vom Erblasser auf den Erben übergehen können. Nach Ansicht des GrS sind Verluste i.S.d. § 10d EStG im Erbfall nicht von der Rechtsnachfolge des § 45 AO erfasst, da die Rechtsnachfolge dann auf eine unzulässige Abziehbarkeit von Drittaufwand beim Erben hinausläufe, denn der Erbe habe die negativen Einkünfte des Erblassers nicht getragen. Der Verlustvortrag sei eine höchstpersönliche Rechtsposition des Erblassers, die unlösbar mit seiner Person verknüpft und daher nicht übertragbar sei. Dabei lasse sich aus der Existenz von § 6 Abs. 3 EStG nichts Gegenteiliges für die Übertragung von Verlustvorträgen i.S.d. § 10d EStG herleiten. Denn Kennzeichen von § 6 Abs. 3 EStG als Vorschrift der Buchwertfortführung bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen sei, dass die stillen Reserven streng einkunftsquellen- und objektbezogen mit der jeweiligen Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) auf den Nachfolger übergangen. Die stillen Reserven seien mit den Buchwerten an die Sachgesamtheit gebunden, was bei Verlustvorträgen nach § 10d EStG nicht der Fall sei.

Der GrS des BFH differenziert in dieser Entscheidung bezüglich einer möglichen Durchbrechung des Individualsteuerprinzips hinsichtlich solcher Positionen, die untrennbar nur mit dem Steuersubjekt verbunden sind und solcher, die zugleich an eine (betriebliche) Einkunftsquelle geknüpft und dieser zuordenbar sind. Setzt man die Ausführungen des GrS konsequent um, sollte auch bei den Verlusten differenziert werden zwischen denen, die nur an die Person des Steuerpflichtigen gebunden sein können, und solchen, die in engem Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle stehen. Letztere sollten analog zur Buchwertfortführung auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. Eine Rechtsnachfolge müsste demnach z.B. eingreifen hinsichtlich verrechenbarer Verluste nach §§ 2a, 15a EStG und etwaiger Zins- und EBITDA-Vorträge i.S.d. § 4h Abs. 1 Sätze 3 und 5 EStG. Diese sind technisch und verfahrensrechtlich mit ihrer Einkunftsquelle verknüpft.<sup>80</sup> Festhalten lässt sich also, dass die fehlende Rechtsnachfolge hinsichtlich der Verlustverrechnung im UmwStG – jedenfalls teilweise – nicht systematisch ist.

Gleichwohl verbleibt mittels einer Aufstockung der Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz und anschließender Verrechnung des Übertragungsgewinns mit vorhandenen Verlusten („step up“) die Möglichkeit, Verluste im wirtschaftlichen Ergebnis als Abschreibungspotential auf den übernehmenden Rechtsträger zu übertragen.<sup>81</sup> Eine vollständige faktische Rechtsnachfolge hinsichtlich Verlustposten lässt sich hiermit allerdings nur im Idealfall erreichen. Dieser setzt voraus, dass genügend stille Reserven im Betriebsvermögen zur Verlustverrechnung vorhanden sind.<sup>82</sup> Zudem weichen die Verluste i.S.d. § 10d EStG oftmals von den gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen nach § 10a GewStG ab, so dass sich eine vollständige Verrechnung des Übertragungsgewinns mit sämtlichen Verlustpositionen kaum nicht erreichen lässt.<sup>83</sup>

## dd) Zur Rechtfertigung des Wahlrechts im UmwStG

Ein Blick auf die Vorschriften des UmwStG zeigt, dass die Buchwertfortführung als umfangreiches Wahlrecht ausgestaltet ist. Möglich ist eine Übertragung des Betriebsvermögens zu Buch-, Zwischen- oder gemeinen Werten. Fraglich ist, wie die-

ses umfangreiche Wahlrecht gerechtfertigt werden kann, mithin, ob die umwandlungsbedingte Gewinnrealisierung zur Disposition der beteiligten Rechtsträger gestellt werden kann. Dies geht einher mit der Frage, ob es ein „Recht auf Gewinnrealisierung durch Veräußerung“ gibt, das auch dann eingreift, wenn der Gewinnrealisierungstatbestand mit Blick auf das Markteinkommensprinzip eigentlich eine teleologische Reduktion<sup>84</sup> gebietet.<sup>85</sup> Dies würde bedeuten, dass die Anwendung des Sinn und Zwecks einer Norm vom Willen der betroffenen Steuerpflichtigen abhängt.

*Althans*<sup>86</sup> hält ein Wahlrecht dann für erforderlich, wenn zwei Prinzipien nicht miteinander vereinbar sind und bei der Dominanz eines Prinzips eines der beiden ausgehöhlt würde. Bei Umwandlungen stehen sich das Veräußerungs- und das Kontinuitäts- bzw. Markteinkommensprinzip gegenüber. Ein Buchwertzwang würde dazu führen, dass man dem Steuerpflichtigen die Realisierung eines dem Grunde nach bei ihm entstandenen Veräußerungsgewinns versagen würde.<sup>87</sup> Der Steuerpflichtige dürfte dann die stillen Reserven, die in seiner Sphäre entstanden sind, gar nicht versteuern, sondern müsste sie zwingend auf ein anderes Steuersubjekt übertragen. Die vollständige Anwendung des Kontinuitätsgrundsatzes ohne Optionsmöglichkeit würde also das Steuersubjektprinzip und das Veräußerungsprinzip aushöhlen. Das Wahlrecht ist so gesehen eine Kompromisslösung, die der Eliminierung eines steuerlichen Prinzips bei Prinzipienkonkurrenz entgegenwirken soll. Den Gedanken einer Kompromisslösung zog bereits der BFH in seinem Einbringungsurteil<sup>88</sup> heran: Der Gesellschafter trete der Gesellschaft wegen des Veräußerungscharakters der Einbringung wie ein fremder Dritter gegenüber, allerdings mit dem wesentlichen Unterschied, dass der Vorgang zugleich gesellschaftsrechtlicher Natur sei, womit eine erfolgsneutrale Gestaltung möglich sei. Da die Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten grundsätzlich einen täuschähnlichen Vorgang darstelle, müssen die Beteiligten auch mit steuerlicher Wirkung das Recht haben, die Einbringung als erfolgswirksamen Vorgang zu gestalten, indem sie die stille Reserve des Wirtschaftsguts ganz oder teilweise aufdeckten. Anders ausgedrückt und bezogen auf die heutige Rechtslage bedeutet dies Folgendes: Das Umwandlungssteuerrecht enthält Regelungen, die *leges speciales* zur Gewinnrealisierung durch Veräußerung oder Entnahme sind.<sup>89</sup> Hieraus er-

79 BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = FR 2008, 457 m. Anm. Kanzler.

80 Vgl. *Crezelius*, FR 2009, 881, 888; *Dötsch*, DStR 2008, 641, 644; *Fischer/Lackus*, DStR 2014, 302; *Piltz*, ZEV 2008, 376, 379; *Rickert*, DStR 2010, 410, 411; *Röder*, ZEV 2008, 2005; *Wälzholz*, DStR 2008, 1769, 1772; *Witt*, BB 2008, 1199, 1204.

81 Vgl. *Rödder* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 12 Rz. 108.

82 Zutreffend *Hackemack*, Der Verlustabzug im Umwandlungssteuerrecht, 2010, S. 136 f.

83 *Ley/Bodden*, FR 2007, 265, 267; *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, 265, 267; *Rödder* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 12 Rz. 108.

84 Vgl. oben unter II.2.b)aa).

85 Ein Recht zur Gewinnrealisierung bejahend *Claus*, BB 1976, 503, 504.

86 *Althans*, BB 1993, 1060, 1061.

87 *Althans*, BB 1993, 1060, 1061.

88 BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748.

89 II.1.a).

gibt sich, dass die beteiligten Rechtsträger nach dem Umwandlungssteuerrecht zwar besser stehen dürfen als bei einer „gewöhnlichen“ Veräußerung bzw. einem Tausch, nicht aber wesentlich schlechter als der Veräußerer und der Erwerber eines fiktiven Unternehmensverkaufs.<sup>90</sup> Es muss daher zumindest die Möglichkeit bestehen, dass eine Umwandlung die gleichen Rechtsfolgen zeitigt wie ein entsprechender Verkauf der Wirtschaftsgüter. Stellt man der Buchwertübertragung eine (fiktive) Veräußerung von betrieblichen Sachgesamtheiten gegenüber, lässt sich so das Wahlrecht zum Ansatz des gemeinen Werts rechtfertigen, nicht jedoch der wahlweise Ansatz eines Zwischenwerts.

Zwischenwerte haben demgegenüber nicht den Charakter einer Kompromisslösung zwischen Veräußerungs- und Kontinuitäts- bzw. Markteinkommensprinzip. Der Ansatz eines Zwischenwertes wäre im Zuge einer fiktiven Veräußerung nämlich faktisch in aller Regel nicht möglich. Da übertragender und übernehmender Rechtsträger regelmäßig keine originär fremden Dritten sind, sondern einander nahestehende Personen, spielt der für verbundene Unternehmen geltende Fremdvergleichsgrundsatz an dieser Stelle eine wichtige Rolle. Ein Verkauf der betrieblichen Einheit bzw. des Wirtschaftsguts könnte gemessen an fremdüblichen Konditionen lediglich zum Marktpreis, also zum gemeinen Wert, erfolgen. Ein darunterliegender Kaufpreis, der sich zwischen gemeinem Wert und Buchwert bewegt (Zwischenwert), würde hinsichtlich seines unangemessenen Teils entsprechend den Grundsätzen über die verdeckte Gewinnausschüttung, die verdeckte Einlage oder § 1 AStG korrigiert.<sup>91</sup> Ein Ansatz von Zwischenwerten, sofern diese nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, ist also bei einer gedachten Veräußerung nicht möglich. *Althans* sieht daher zu Recht bei der Umstrukturierung lediglich einen aufzulösenden Konflikt zwischen Buchwert und gemeinem Wert, während die Ausdehnung eines Wahlrechts auf Zwischenwerte nicht verständlich sei.<sup>92</sup> Maßgebend für die Gewährung des Zwischenwertansatzes dürften daher weniger dogmatische, sondern eher praktische Erwägungen sein. So hat auch der BFH in seinem Einbringungsurteil<sup>93</sup> den Zwischenwertansatz damit begründet, dass dieser auf „vernünftige wirtschaftliche Überlegungen“ gestützt werden könne.<sup>94</sup> Die Möglichkeit, statt der Buchwerte auch die gemeinen Werte oder einen frei wählbaren Zwischenwert anzusetzen, hat letztendlich zur Folge, dass weder das Veräußerungs- noch das Kontinuitäts- bzw. Markteinkommensprinzip vorrangig und eindeutig zur Geltung kommt.<sup>95</sup>

### 3. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis für die weiteren Untersuchungen lassen sich folgende Grundsätze festhalten: Eine Umwandlung führt dem Grunde nach als tauschähnlicher Vorgang zu einer Gewinnrealisierung. Die Buchwertfortführung mit der Folge, dass stille Reserven von einem Rechtsträger auf einen anderen übergehen, lässt sich mit dem Markteinkommensprinzip rechtfertigen. Denn Grundgedanke des Ertragssteuerrechts ist, die durch den Steuerpflichtigen am Markt generierte Leistungsfähigkeit abzuschöpfen. Dient eine Umwandlung demgegenüber nur der Optimierung der eigenen Erwerbsgrundlagen und löst nur technisch eine Gewinnrealisierung aus, ist der temporäre Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt aufgrund des Markteinkommensprinzips gerechtfertigt. Dieser Rechtsgedanke findet sich grundsätzlich

auch in den Normen des UmwStG wieder und zwar dergestalt, dass nur betriebliche Sachgesamtheiten begünstigt sind und die Buchwertfortführung bis auf wenige Ausnahmen nur bei Unentgeltlichkeit oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten gewährt wird. Diesen Gedanken entspricht es jedoch nicht, dass Verlustvorträge und sonstige Verlustpositionen uneingeschränkt nicht auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen, selbst wenn diese eng mit der betrieblichen Einkunftsquelle, die übergeht, verhaftet sind. Umwandlungen nach dem UmwStG sind mit einem mehrfachen Wahlrecht ausgestaltet: die Übertragung des betrieblichen Vermögens kann zum Buchwert, gemeinen Wert oder einem dazwischenliegenden Wert (Zwischenwert) erfolgen. Die Gewinnrealisierung wird also umfassend zur Disposition des Steuerpflichtigen gestellt. Dogmatisch rechtfertigen lässt sich dieses Recht auf Gewinnrealisierung allerdings nur insoweit, als dass der Ansatz von gemeinen Werten oder Buchwerten gewährt wird. Der Zwischenansatz entspricht demgegenüber wohl reinen Praktikabilitätsabwägungen.

## III. Umsetzung umwandlungssteuerrechtlicher Grundprinzipien bei Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften

### 1. Umstrukturierungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften

#### a) Ertragsteuerliche Qualifizierung der relevanten Umstrukturierungen und Voraussetzungen der Buchwertfortführung

Im Mittelpunkt der folgenden Betrachtung stehen die Vorgänge der Einbringung nach § 20 UmwStG und des Anteilstauschs (§ 21 UmwStG), die Ausbringungen bzw. Spaltungen (§ 15 UmwStG) sowie die Verschmelzungen (§§ 3, 11 UmwStG) unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften als aufnehmendem Rechtsträger (Einbringungsfälle) sowie als übertragendem Rechtsträger (Verschmelzungen und Ausbringungen).

Ein Blick auf die benannten relevanten Vorschriften zeigt, dass der Gesetzgeber auch hier – im Einklang mit der Gesamtkonzeption des UmwStG – von dem Grundsatz ausgeht, dass Einbringungen, Ausbringungen sowie Verschmelzungen seitens des übertragenden Rechtsträgers Veräußerungen darstellen.<sup>96</sup>

<sup>90</sup> Riedel, DStR 2013, 1047, 1051.

<sup>91</sup> Zur verdeckten Gewinnausschüttung und zur verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 Sätze 2 und 3 KStG s. ausführlich *Gosch/Gosch*, § 8 Rz. 105 ff.; 395, 247; zur Korrektur nach § 1 AStG s. *Blümich/Pohl*, § 1 AStG Rz. 1 ff.

<sup>92</sup> So im Ergebnis auch *Althans*, BB 1993, 1060, 1061.

<sup>93</sup> BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748.

<sup>94</sup> Kritik an dieser Begründung auch bei *Althans*, BB 1993, 1060, 1062.

<sup>95</sup> Vgl. *Althans*, BB 1993, 1060, 1062 zum Wahlrecht und Zwischenwertansatz nach dem Mitunternehmererlass nach BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 Rz. 24. Er sieht hier das Spannungsfeld zwischen Subjektsteuerprinzip und Gleichstellungsthese.

<sup>96</sup> Siehe bereits Tz. 00.02 UmwStE; sowie oben unter II.2.a). Die Tatsache, dass die Vorschriften des UmwStG zum Teil auf dem UmwG und damit auf der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge aufbauen und zugleich eine steuerliche Rechtsnachfolge anordnen, steht der Annahme, dass es sich bei Einbringungen gegen Gesellschaftsrechte um tauschähnliche Geschäfte handelt, nicht entgegen. Dies ergibt sich u.A. daraus, dass das

Grundsätzlich gehen die betroffenen Wirtschaftsgüter einschließlich der nicht entgeltlich erworbenen oder selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter zu gemeinen Werten auf den übernehmenden Rechtsträger über.<sup>97</sup>

Die Rechtsnatur der Veräußerung lässt sich hinsichtlich der Einbringung von betrieblichen Sachgesamtheiten (§ 20 UmwStG) sowie Anteilen (§ 21 UmwStG) wie folgt begründen: Bei der offenen Sacheinlage erfüllt der Gesellschafter seine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Kapitalaufbringungs- oder Einlagepflicht durch Übertragung von Wirtschaftsgütern. Da er in diesem Zusammenhang Gesellschaftsrechte erhält, stellt die offene Einlage für ihn eine Art Tausch („tauschähnlicher Vorgang“) und damit ein entgeltliches Geschäft dar. Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gelten folglich gleiche Grundsätze. Es handelt es sich hierbei um eine Veräußerung i.S.d. § 16 Abs. 1 EStG.<sup>98</sup> Auf die Gewinnrealisierung kann unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 UmwStG (Einbringung) und § 21 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Sätze 2 ff. UmwStG (Anteiltausch) verzichtet werden.<sup>99</sup> Die Voraussetzungen der Buch- oder Zwischenwertübertragung entsprechen den im Umwandlungssteuergesetz geltenden und oben dargestellten Grundsatzbedingungen, nämlich<sup>100</sup>: Die eingebrachten Wirtschaftsgüter dürfen im Zuge der Einbringung nicht steuerlich entstrickt werden, es muss mit Ausnahme des Anteilstauschs eine betriebliche Sachgesamtheit übertragen werden und die Möglichkeiten der Gewährung sonstiger Gegenleistungen neben Gesellschaftsrechten sind quantitativ beschränkt. Zusätzlich dürfen bei einer Einbringung die Passivposten nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen, wobei das Eigenkapital hierbei nicht zu berücksichtigen ist.<sup>101</sup> Beim Anteilstausch gilt, dass dieser qualifiziert sein muss, d.h. dass die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft innehaben muss (§ 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG).

Bei der Ausbringung und Spaltung – dem Gegenstück zur Einbringung – sowie bei Auf- und Abspaltungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage findet ein Leistungsaustausch nicht nur zwischen übertragendem und übernehmendem Rechtsträger, sondern unter Einbeziehung der Gesellschafterebene statt.<sup>102</sup> Der übernehmende Gesellschafter erhält gegen Minderung seiner Gesellschaftsrechte Wirtschaftsgüter und seine Anteile gehen im Ergebnis auf die anderen, noch verbleibenden Gesellschafter über (Anwachsung) oder entfallen ersatzlos.<sup>103</sup> Die Voraussetzungen der Buch- oder Zwischenwertfortführung entsprechen auch bei § 15 UmwStG den allgemeinen Grundsätzen.<sup>104</sup> Zusätzlich muss bei der (Ab-)Spaltung mindestens ein Teilbetrieb auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übertragen werden und ein Teilbetrieb bei der übertragenden Gesellschaft verbleiben (sog. doppeltes Teilbetriebserfordernis).<sup>105</sup> Da nach der Abspaltung weiterhin mindestens zwei Rechtsträger existieren, sichert das doppelte Teilbetriebserfordernis letztendlich die betriebliche Kontinuität auf beiden Ebenen.<sup>106</sup>

Bei der Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften nach §§ 11 ff. UmwStG bleibt das übergehende Betriebsvermögen im Ausgangspunkt im gleichen Besteuerungsregime, nämlich der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterworfen.

Gleichwohl liegt eine steuerlich relevante Vermögensübertragung vor, da das Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft vollständig auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übergeht und den Anteilseignern als Gegenleistung Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Kapitalgesellschaft gewährt werden.<sup>107</sup> Dass der Leistungsaustausch nicht direkt zwischen übertragender und übernehmender Gesellschaft stattfindet, sondern die Gegenleistung den Gesellschaftern von der Übernehmerin zugewendet wird, ist für die Qualifizierung als Veräußerung nicht schädlich.<sup>108</sup> Die Voraussetzungen der Buch- oder Zwischenwertverschmelzung nach § 11 Abs. 2 UmwStG entsprechen den allgemeinen Grundsätzen.<sup>109</sup> Für einen Gesellschafter bedeutet die Verschmelzung zweier Kapital-

---

Steuerrecht auch im Umwandlungsfall weitestgehend unabhängig vom Zivilrecht steht. Darüber hinaus ist bei der Gesamtrechtsnachfolge im Umwandlungsfall zu beachten, dass die Umwandlung im Gegensatz zur Gesamtrechtsnachfolge im Erbfall aufgrund freiwilliger Disposition der beteiligten Rechtsträger erfolgt und nicht allein kraft Gesetzes eintritt, s. zum Ganzen *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 284; BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = FR 2008, 457 m. Anm. *Kanzler*; v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487 = FR 2000, 872 m. Anm. *Kanzler*.

97 §§ 11 Abs. 1, 13 Abs. 1, 15 Abs. 1, 20 Abs. 1, 21 Abs. 1 UmwStG.

98 *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 283; *Bäumli* in Kraft/Edelmann/Bron, § 20 Rz. 80; *Schmidt/Kulosa*, § 6 Rz. 735, 745.

99 Zur Einhaltung der Behaltensfrist nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG C.I.2.

100 Siehe II.2.b)bb)(2).

101 Eine Saldierung positiver und negativer Kapitalkonten soll bei der Einbringung mehrerer Mitunternehmeranteile nicht möglich sein, s. BFH v. 13.9.2018 – I R 19/16, BFHE 262, 526 = FR 2019, 278 m. Anm. *Weiss*.

102 An wen der Gesellschafter mit der Abgabe seiner Gesellschaftsrechte im Endergebnis die Leistung erbringt und von wem er die Gegenleistung erhält, ist für die Qualifizierung als Veräußerung nicht maßgebend. Aus steuerlicher Sicht muss, damit eine steuerpflichtige Veräußerung vorliegt, kein Leistungsaustausch im synallagmatischen Verhältnis stattfinden, vgl. *Hahn*, DStZ 1998, 561, 564; *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 287 f.; BFH v. 17.9.2003 – I R 97/92, BStBl. II 2004, 686; anders *Luckey*, Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, 1977, S. 58; *Hölzle*, Besteuerung stiller Reserven bei der Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, 2005, S. 77.

103 *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 283.

104 § 15 Abs. 1 UmwStG verweist insoweit auf § 11 Abs. 2 und § 13 Abs. 2 UmwStG, welche die allgemeinen Grundsatzkriterien für die Buchwertfortführung vorsehen: Bedingung der fehlenden Entstrickung, Vorliegen einer betrieblichen Sachgesamtheit als begünstigter Gegenstand und keine Gewährung von Gegenleistung oder Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten, s. II.2.b)bb)(2)(ii).

105 Vgl. dazu kürzlich BFH v. 25.9.2018 – I B 11/18, BFH/NV 2019, 56.

106 Zum Erfordernis des Vorliegens eines Teilbetriebs als Ausdruck der betrieblichen Kontinuität s. B.II.2.b)bb)(2).

107 Soweit nach § 11 Abs. 2 Nr. 3, Alt. 1 UmwStG keinerlei Gesellschaftsrechte gewährt werden, also das Vermögen unentgeltlich auf die andere Kapitalgesellschaft übertragen wird, könnte die Annahme einer Veräußerung allerdings fern liegen. Betroffen sind insbesondere Upstream-Verschmelzungen, bei denen die übertragende Kapitalgesellschaft auf ihre Muttergesellschaft verschmolzen wird. Hier wird argumentiert, dass die Muttergesellschaft als übernehmender Rechtsträger die Anteile an der Tochtergesellschaft (übertragender Rechtsträger) nicht aufwende, um das Betriebsvermögen der Tochter zu erwerben, vgl. *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 278; ohne jegliche Einschränkung im Anwendungsbereich von § 22 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 UmwStG; BFH v. 24.1.2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 65 = FR 2018, 752 m. Anm. *Glahe*.

108 Vgl. *Rödter* in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 11 Rz. 6a; *Kredig*, Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 111.

109 II.2.b)bb)(2).

gesellschaften, dass seine Gesellschaftsrechte an der übertragenden Gesellschaft durch Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Kapitalgesellschaft ersetzt, also getauscht, werden. Dementsprechend normiert § 13 Abs. 1 UmwStG einen Tausch der Anteile zu gemeinen Werten. Sodann ermöglicht § 13 Abs. 2 UmwStG eine steuerneutrale Ersetzung der bisherigen durch die neuen Anteile, sofern diese zumindest nicht steuertrick werden.<sup>110</sup>

## b) Behaltensfristen beim Wechsel des Besteuerungsregimes

Sofern durch eine Umstrukturierung ein steuersystematischer Wechsel stattfindet, wird die Steuerneutralität bei Beteiligung von Kapitalgesellschaften – jedenfalls in zeitlicher Hinsicht – vielfach an zusätzliche Bedingungen geknüpft.

Exemplarisch zu nennen<sup>111</sup> ist für die Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften die siebenjährige Behaltensfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG und die hiermit verbundene Sanktionierung einer späteren Veräußerung der erhaltenen Anteile mittels der Einbringungsgewinnbesteuerung.<sup>112</sup> Der Grund für die Sanktionierung einer Veräußerung von Anteilen innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung liegt in dem im Zuge der Einbringung erfolgenden Übergang von der transparenten zur intransparenten Besteuerung. Die Behaltensfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG soll insbesondere missbräuchlichen Gestaltungen entgegenwirken, die auf einen Sprung von der ursprünglichen vollen Veräußerungsgewinnbesteuerung beim Einbringenden in das Teileinkünfteverfahren oder die Begünstigung nach § 8b KStG abzielen.<sup>113</sup> Einen ähnlichen Zweck verfolgt die Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 UmwStG.<sup>114</sup> Nach § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG wird die Steuerneutralität einer Spaltung von Kapitalgesellschaften rückwirkend versagt, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft veräußert werden, die mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen.<sup>115</sup> Der Hintergrund dieser Regelung ist folgender: Hält eine Person Anteile an einer Kapitalgesellschaft, bietet sich nach der Abspaltung eines Teilbetriebs auf eine andere Kapitalgesellschaft die Möglichkeit, die Anteile an einer dieser Gesellschaften nach § 17 EStG zum Teileinkünfteverfahren oder nach § 8b Abs. 2, 3 KStG im Ergebnis zu 95 % steuerfrei zu veräußern, während der alternative Weg der Veräußerung der abgespaltenen oder zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter bei der Körperschaft voll steuerpflichtig gewesen wäre.<sup>116</sup>

Aus steuersystematischer Sicht ist an diesen beiden Regelungen Folgendes zu kritisieren: Der Gesetzgeber blendet bei § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG aus, dass es bei der Buchwertübertragung von einer natürlichen Person auf eine Körperschaft zu einer Verdoppelung stiller Reserven kommt, also die stillen Reserven nicht nur in den übertragenen Wirtschaftsgütern vorhanden sind, womit sie später auf Kapitalgesellschaftsebene versteuert werden müssen, sondern ebenso in den Kapitalgesellschaftsanteilen.<sup>117</sup> Genau diese Doppelbelastung soll mit dem Teileinkünfteverfahren und der Besteuerung nach § 8b KStG gerade abgemildert werden.<sup>118</sup> Hieran ändert sich grundsätzlich nichts, wenn die stillen Reserven in der Kapitalgesellschaftsbeteiligung daher rühren, dass der Anteilseigner vor der

Veräußerung des Anteils seine Wirtschaftsgüter in die Gesellschaft eingebracht hat.<sup>119</sup> Der vom Gesetzgeber bei §§ 22 Abs. 1, 15 Abs. 2 UmwStG unterstellte „Missbrauch“ des Steu-

110 Die genauen Bedingungen der Buchwertfortführung nach § 13 Abs. 2 UmwStG lauten: „Abweichend von Absatz 1 sind auf Antrag die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen, wenn 1. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird oder 2. die Mitgliedstaaten der Europäischen Union bei einer Verschmelzung Artikel 8 der Richtlinie 2009/133/EG anzuwenden haben; in diesem Fall ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung der Anteile an der übertragenden Körperschaft zu besteuern wäre.“ § 15 Abs. 1a Satz 2 des Einkommensteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden. Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft treten steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Gehören die Anteile an der übertragenden Körperschaft nicht zu einem Betriebsvermögen, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungskosten.“

111 Beim Wechsel vom Trennungs- zum Transparenzprinzip dürfte § 18 Abs. 3 UmwStG eine besondere Rolle spielen. Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder natürlichen Person nach steuerneutraler Übertragung von einer Kapitalgesellschaft innerhalb von fünf Jahren aufgegeben oder veräußert, unterliegt auch ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer, auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war. Dies gilt entsprechend, soweit ein Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird. Verhindert werden soll mit § 18 UmwStG also, dass eine Körperschaft durch vorbereitende Umwandlung in eine Personengesellschaft über § 7 Satz 2 GewStG im Ergebnis gewerbesteuerfrei liquidiert oder veräußert wird, *Fischer in Schneider/Ruff/Sistermann*, S. 368; *Möllmann/Carstens* in FGS/BDI, S. 302, 306; *Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, § 18 UmwStG Rz. 31; *Trossen in Rödder/Herlinghaus/Van Lishaut, UmwStG*, 3. Aufl. 2013, § 18 Rz. 39.

112 § 22 Abs. 1 UmwStG lautet: „Soweit in den Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert der Einbringende die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn des Einbringenden i.S.d. § 16 EStG zu versteuern. Dabei ist der Einbringungsgewinn I gemäß § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG der Betrag, um den der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, übersteigt, vermindert um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Kalenderjahr.“ Entsprechendes gilt im Fall eines Anteilstauschs, sofern unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb von sieben Jahren durch die übernehmende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar veräußert werden und soweit beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen wäre.

113 Zu § 22 Abs. 1 UmwStG vgl. BT-Drucks. 16/2710, 46 f.; *Dennisen/Frankus*, FR 2016, 303, 307; *Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 22 UmwStG Rz. 1; *Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, § 22 UmwStG Rz. 9; *Pinkernell*, FR 2011, 568; *Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG*, 2. Aufl. 2013, *Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz* § 22 Rz. 7.

114 Vgl. BT-Drucks. 16/2710, 46 f.; *Dennisen/Frankus*, FR 2016, 303, 307; *Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 22 UmwStG Rz. 1; *Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, § 22 UmwStG Rz. 9; *Pinkernell*, FR 2011, 568; *RHL/Stangl*, § 22 Rz. 7.

115 Dabei sollen § 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG jeweils einen unabhängig voneinander bestehenden Regelungsbereich haben, s. FG Hamburg v. 18.9.2018, – 6 K 77/16, EFG 2019, 140, Rev. unter I R 39/18 anhängig.

116 Siehe mit weiteren Beispielen *Schießl in Widmann/Mayer*, § 15 UmwStG Rz. 286 ff.

117 *Paus*, FR 2002, 1217, 1219.

118 *Gosch/Gosch*, § 8b Rz. 150; *Schmidt/Heinicke*, § 3 „Halb/Teileinkünfteverfahren“; *Blümich/Rengers*, § 8b Rz. 200.

119 Vgl. *Grünwald*, Das Verhältnis von Steuersubjekt und Steuerobjekt im Einkommensteuerrecht, 2015, S. 184; *Paus*, FR 2002, 1219.

erpflichtigen ist daher letztendlich in der Besteuerungssystematik angelegt.<sup>120</sup>

## 2. Umstrukturierungen bei Personengesellschaften

Im Mittelpunkt der folgenden Ausführungen sollen die Vorschriften sein, die das Umwandlungssteuerrecht bei Mitunternehmensformen prägen: § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG sowie § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG (Realteilung).<sup>121</sup> Während § 24 UmwStG die Einbringung aus einem (bisherigen Einzel-) Betrieb in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmensform, also Formen der Unternehmenskonzentration, regelt, beinhaltet die Realteilung das genaue Gegenteil hiervon, nämlich die Ausbringung von Wirtschaftsgütern aus der Mitunternehmensform auf den Mitunternehmer. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG stellt eine Sonderform im Umstrukturierungssteuerrecht der Mitunternehmensform dar, als dass die Norm unter anderem sowohl Fälle der Ein- als auch Ausbringung regelt.

### a) Gewinnrealisierung unter Berücksichtigung des Betriebsverständnisses bei Mitunternehmensformen in § 24 UmwStG, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 5 EStG

Ob und ggf. in welchem Umfang eine Umstrukturierung unter Beteiligung von Mitunternehmensformen eine Gewinnrealisierung auslöst, hängt eng mit dem grundlegenden Verständnis der Besteuerung der Mitunternehmensform zusammen. Denn nur dann, wenn die Übertragung eines Wirtschaftsguts zumindest dazu führt, dass das Wirtschaftsgut den Betrieb der Mitunternehmensform oder des Mitunternehmers verlässt, kann im Ausgangspunkt eine Gewinnrealisierung durch Entnahme oder Veräußerung erfolgen. Dabei ist zugleich immer im Blick zu behalten, dass die Besteuerung von Personengesellschaften und Mitunternehmensformen bereits im Ausgangspunkt komplex ist. Denn sie ist geprägt von einem Nebeneinander zwischen Einheit der Personengesellschaft (Personengesellschaft als Subjekt der Einkünftequalifizierung und -ermittlung) und Vielheit der Gesellschafter (Gesellschafter als Steuersubjekt/Transparenzprinzip).<sup>122</sup> Wirft man einen ersten Blick auf den Wortlaut und die Regelungstechnik der Vorschriften § 24 UmwStG, § 6 Abs. 5 EStG und § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG, so lässt sich hieraus keine eindeutige Position des Gesetzgebers hinsichtlich des Betriebs einer Mitunternehmensform und einer möglichen Gewinnrealisierung bei Umstrukturierungsvorgängen ableiten.

Wohl am einfachsten dürften dogmatische Schlussfolgerungen aus § 24 UmwStG zu ziehen sein. § 24 UmwStG entspricht der allgemeinen Regelungstechnik des UmwStG.<sup>123</sup> Die Norm bestimmt, dass bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft grundsätzlich ein Ansatz zum gemeinen Wert erfolgt. Dieser Wertansatz gilt für den einbringenden Gesellschafter gem. § 24 Abs. 3 UmwStG als Veräußerungspreis. Dass der Mitunternehmer (künftig) zugleich an der Gesellschaft beteiligt ist, spielt hier keine Rolle.<sup>124</sup> In Ausnahme hierzu kann die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter mit dem Buch- oder Zwischenwert ansetzen, soweit das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird

und mögliche sonstige Gegenleistungen die Schwellenwerte von § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG nicht übersteigen. Angesprochen wird von § 24 UmwStG die erste Stufe der Gewinnermittlung der Mitunternehmensform, bei der die Gesamthand grundsätzlich (noch) als von ihren Gesellschaftern unabhängiges Subjekt der Einkünftequalifikation- und -ermittlung angesehen wird. Es spricht also viel dafür, dass der Gesetzgeber im Einklang mit der Systematik des UmwStG von der Trennung der Betriebe von Gesellschaft und Gesellschaftern ausgeht und folglich annimmt, dass eine Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen eines Gesellschafters gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten – konkret: der Einräumung oder Erhöhung der Mitunternehmerstellung – als tauschähnlicher Vorgang eine Gewinnrealisierung auslöst.

Der Realteilungsstatbestand § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG formuliert offen, dass im Zuge einer Realteilung Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das *jeweilige Betriebsvermögen* des einzelnen Mitunternehmers *übertragen* werden.<sup>125</sup> Aus dem Umstand, dass die Mitunternehmer ein eigenes Betriebsvermögen innehaben und die betreffenden Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft hierhin übertragen werden sollen<sup>126</sup>, ist jedenfalls der Schluss naheliegend, dass der Gesetzgeber im Grundsatz von einer möglichen Gewinnrealisierung<sup>127</sup> auf Gesellschaftsebene im Fall der Ausbringung und damit von der steuerlichen Trennung von Gesellschaft und Gesellschaftern ausgeht.<sup>128</sup>

Sehr schwierig zu fassen ist das konzeptionelle Verständnis des Gesetzgebers von der Mitunternehmensform im Rahmen von § 6 Abs. 5 EStG. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG erfasst Über-

120 Grünwald, Das Verhältnis von Steuersubjekt und Steuerobjekt im Einkommensteuerrecht, 2015, S. 184; Paus, FR 2002, 1219.

121 Siehe auch hierzu die näheren Ausführungen bei Riedel, Ubg 2018, 148 ff.

122 Zur Besteuerung von Mitunternehmensformen s. ausführlich Henrichs in Tipke/Lang, 23. Aufl. 2018, § 10.

123 § 24 UmwStG ist sehr eng angelehnt an § 20 UmwStG (Einbringung von Sachgesamtheiten in Kapitalgesellschaften). Da die Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft denklogisch mit einem Übergang zum Trennungsprinzip verbunden ist, spricht auch aus diesem Grund viel für die Annahme, dass § 24 UmwStG im Allgemeinen das Verständnis von einer Rechtsträgertrennung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern zugrunde liegt.

124 Vgl. allerdings die Einschränkung nach § 24 Abs. 3 Sätze 2 ff. UmwStG hinsichtlich der Gewährung der Begünstigungen nach § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG. Die Vorstellung von getrennten Rechtsträgern gilt also nicht uneingeschränkt.

125 Hervorhebung von der Verfasserin.

126 Siehe auch nun auch die geänderte Rechtsansicht des BMF v. 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6 Tz. 5, wonach das Sonderbetriebsvermögen grundsätzlich nicht Gegenstand der Realteilung ist, es sei denn, dieses wird anlässlich der Realteilung von einem Mitunternehmer auf den anderen Mitunternehmer übertragen. Sonstige Zuordnungsänderungen von Sonder- zu Eigenbetriebsvermögen bestimmen sich nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG mit der Folge, dass die Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nicht gilt, s. hierzu auch Riedel, GmbHR 2019, 221, 222.

127 Allerdings ist die Rechtsfolge der Buchwertfortführung bei § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwingend und anders als nach dem UmwStG keine Ausnahme zur Gewinnrealisierung. Es lässt sich daher auch die Ansicht vertreten, dass aufgrund der zwingenden Buchwertfortführung die Realteilung steuerrechtlich ein Nullum ist.

128 Siehe allerdings BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37 = FR 2016, 567 m. Anm. Kanzler; v. 16.3.2017 – IV R 31/14, FR 2019, 32 = DStR 2017, 1381; v. 30.3.2017 – IV R 11/15, FR 2019, 29 = DStR 2017, 1376, wonach die Realteilung sowohl durch Verwirklichung des Aufgabestands auf Gesellschaftsebene als auch durch Aufgabe des Mitunternehmeranteils möglich ist.

tragungen von Wirtschaftsgütern, so dass jedenfalls ein Rechts-träger- und ein Steuersubjektwechsel stattfindet. Dabei werden Übertragungen zwischen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen sowie einzelnen Sonderbetriebsvermögen innerhalb derselben Mitunternehmerschaft ebenso steuerneutral behandelt wie Übertragungen aus einem eigenen Betriebsvermögen des Gesellschafters oder dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist. Die Buchwertfortführung gilt für unentgeltliche Vorgänge wie solche gegen Gewährung und Minderung von Gesellschaftsrechten gleichermaßen. Im Ergebnis trennt der Gesetzgeber in den einzelnen Fallgruppen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zwar tatbestandlich zwischen Sonder-, Eigen- und Gesamthandsvermögen, nicht aber hinsichtlich der Rechtsfolge, die jeweils die zwingende Buchwertfortführung ist.<sup>129</sup> Betrachtet man sämtliche, in § 6 Abs. 5 Satz 2 und 3 EStG geregelten Fälle der Buchwertfortführung in Gänze, lässt sich der Norm sogar eine Art kombinierter Betriebsbegriff bei Mitunternehmerschaften entnehmen, der das Gesamthandsvermögen, das eigene Sonderbetriebsvermögen, das hiervon unabhängige eigene Betriebsvermögen des Gesellschafters und auch das Sonderbetriebsvermögen der übrigen Gesellschafter umfasst.<sup>130</sup> Das Verständnis von der Mitunternehmerschaft bleibt so letztendlich offen. Sachgerechter ist hierbei m.E. folgende Herangehensweise: Steuersubjekt ist der einzelne Mitunternehmer, der neben seinem Personengesellschaftsanteil über ein eigenes Betriebsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen verfügt. Dies bedeutet, dass bei Übertragungen hieraus grundsätzlich eine Entnahme oder Veräußerung gegeben sein sollte, auch wenn Ziel-Betriebsvermögen das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft ist, an der er beteiligt ist. Dogmatisch gesehen handelt es sich bei der unentgeltlichen Übertragung oder einer Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten um Vorgänge, die materiell dem Umwandlungssteuerrecht zuzuordnen sind.<sup>131</sup> Festhalten lässt sich daher als Annahme für die weitere Analyse, dass jede Umstrukturierung in Form der Ein- oder Ausbringung – auch innerhalb bestehender Mitunternehmerstrukturen – zur Gewinnrealisierung führt und die Buchwertfortführung die Ausnahme hierzu ist.

## b) Voraussetzungen der Buchwertfortführung bei § 24 UmwStG, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG

Grundvoraussetzung für die Buchwertfortführung ist bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EStG – wie auch nach den Vorschriften des UmwStG –, dass die Besteuerung der stillen Reserven nach der Übertragung sichergestellt ist und das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Entsprechendes gilt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG für die Realteilung sowie nach § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft.<sup>132</sup>

Die Vorschriften unterscheiden sich jedoch hinsichtlich des begünstigten Übertragungsgegenstandes. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG begünstigt die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter. Demgegenüber verlangt § 24 Abs. 2 UmwStG das Vorliegen eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (sog. betriebliche Sachgesamtheit). Die Realteilung nach § 16 Abs. 3

Satz 2 EStG ermöglicht eine Steuerneutralität sowohl für betriebliche Sachgesamtheiten als auch für einzelne Wirtschaftsgüter. Anders als im UmwStG ist bei der Mitunternehmerschaft kein einheitliches Konzept erkennbar, welche Qualität von Übertragungsgegenstand nötig ist, damit eine Umstrukturierung zu Buchwerten erfolgen kann. Insbesondere im Hinblick auf den Zweck der Buchwertübertragung, der Verwirklichung des Markteinkommensprinzips, ist die Ausdehnung auf einzelne Wirtschaftsgüter nicht verständlich.<sup>133</sup>

Fraglich ist, inwieweit der Gedanke des Markteinkommensprinzips bei der erforderlichen Gegenleistung bei Mitunternehmerschaften zum Ausdruck kommt. Zunächst einmal beinhalten sämtliche Vorschriften den Grundsatz, dass die Umstrukturierung unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten zu erfolgen hat. § 24 UmwStG sieht neben dem Umstand, dass der Einbringende Mitunternehmer wird<sup>134</sup>, – ebenso wie §§ 20, 21 UmwStG – vor, dass die Gewährung sonstiger Gegenleistungen bis zu einer quantitativen Begrenzung für die Buch- oder Zwischenwertübertragung unschädlich ist. Ob diese Differenzierung im Hinblick auf den Sinn und Zweck des UmwStG sachrichtig ist, mag bezweifelt werden.<sup>135</sup> § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ordnet die Buchwertfortführung im Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts an, *soweit* es unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten übertragen wird; für die Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Gesellschafter derselben Mitunternehmerschaft hingegen nur, *soweit* diese unentgeltlich erfolgt.<sup>136</sup> Ausweislich des Wortlautes greift

129 Niehus/Wilke, FR 2012, 1093, 1099; Reiß, BB 2000, 1965, 1969; ders., BB 2001, 1225, 1228.

130 Bodden, FR 1997, 757, 759; Märkle, StbJb. 1995/96, 75, 81.

131 Siehe oben II.2.b)bb)(2)iii.

132 Zur Einordnung der Bedingung der fehlenden Entstrickung s. oben II.2.b)bb)(2)i.

133 Vgl. II.2.b)bb)(2)ii.

134 Dies erfordert, dass der Einbringende durch die Umstrukturierung vermögensmäßig an der Personengesellschaft beteiligt oder eine bereits bestehende Mitunternehmerstellung erweitert wird, BFH v. 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl. II 2005, 554 = FR 2005, 839; v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265 = FR 2008, 275; Etinger/Schmitz, DStR 2009, 1248, 1251; Blümich/Nitzschke, § 24 UmwStG Rz. 34; Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 2. Aufl. 2013, § 24 UmwStG Rz. 60; Widmann in Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rz. 108. Das eingebrachte Betriebsvermögen muss einem Kapitalkonto des Einbringenden gutgeschrieben werden, das gesellschaftsrechtlich als Eigenkapital einzuordnen ist und damit eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung des Einbringenden abbildet, vgl. dazu BFH v. 15.6.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521; v. 26.6.2007 – IV R 29/06, BStBl. II 2008, 103 = FR 2008, 270; BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713; Rosenberg/Placke, DB 2013, 2821; Schmitt/Keuthen, DStR 2013, 1565, 1571. Die Gutschrift auf dem festen Kapitalkonto II erfüllt die Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 UmwStG. Für das Kapitalkonto II, auf dem neben Entnahmen auch Verluste gebucht werden, ist die Qualifikation als Eigenkapital allerdings umstritten, bejahend Tz. 24.07 UmwStE, verneinend BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, FR 2016, 513 = BFH/NV 2016, 453; zur Qualifikation der Erhöhung des Kapitalkontos II als sonstige, möglicherweise schädliche Gegenleistung Mutscher in Frotscher/Maas, § 24 UmwStG Rz. 75; die Buchwertfortführung bei einer gleichzeitigen Gutschrift sowohl auf dem Kapitalkonto I als auch dem Kapitalkonto II bejahend BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344 = FR 2002, 1055 m. Anm. Kempermann; v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rz. 108.

135 II.2.b)bb)(2)iii.

136 Hervorhebung von der Verfasserin.

die Buchwertübertragung also anteilig, wenn neben Gesellschaftsrechten eine sonstige Gegenleistung gewährt wird (Mischentgelt) oder das Wirtschaftsgut zu einem unangemessenen Preis veräußert wird (Teilentgelt).<sup>137</sup> Nach der insbesondere von der Finanzverwaltung vertretenen reinen Trennungstheorie wird das Geschäft dann in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen bzw. nicht begünstigten Teil aufgeteilt.<sup>138</sup> Diese Form der Aufspaltung dürfte dem Veranlassungsprinzip des § 4 Abs. 4 EStG hinreichend Rechnung tragen.<sup>139</sup> Der IV. Senat des BFH<sup>140</sup> vertritt für die teilentgeltliche Übertragung bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG demgegenüber die sog. modifizierte Trennungstheorie.<sup>141</sup> Hiernach wird der Buchwert nicht entsprechend der Entgeltlichkeitsquote aufgeteilt, sondern vollständig dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zugeordnet.<sup>142</sup> Eine endgültige Klärung der Rechtsfrage, welche Gewinnermittlungsmethode an dieser Stelle richtig ist, steht noch aus.<sup>143</sup> § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG enthalten keine Regelung für den Fall, dass der Gesellschafter im Zuge einer Realteilung neben den Wirtschaftsgütern eine sonstige Zahlung enthält. Die Finanzverwaltung vertritt für die Gewährung eines Spitzenausgleichs auch bei der Realteilung die reine Trennungstheorie, wonach entsprechend dem Verhältnis des Spitzenausgleichs zum gemeinen Wert des übernommenen Betriebsvermögens ein gespaltenes Geschäft, bestehend aus einer steuerneutralen Realteilung und einer Veräußerung, vorliegen soll.<sup>144</sup> Dieses Vorgehen dürfte den Veranlassungsgrundsätzen entsprechen.<sup>145</sup> Demgegenüber folgt der BFH auch hier vom Grundsatz her den Gedanken der modifizierten Trennungstheorie oder der Einheitstheorie.<sup>146</sup> Ein durch die Realteilung veranlasseter Gewinn des Gesellschafters ermittelt sich demnach aus der erhaltenen Gegenleistung bestehend aus den Buchwerten der empfangenen Wirtschaftsgüter und der Spitzenausgleichsleistung abzgl. seines Kapitalkontos.<sup>147</sup>

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und die Realteilung zeichnen sich von § 24 UmwStG sowie den übrigen Tatbeständen des UmwStG dadurch ab, dass sie nicht das umfassende Wahlrecht – Buchwert, Zwischenwert, gemeiner Wert – vorsehen. Vielmehr ist die Buchwertfortführung nach der Gesetzestechnik zwingende Rechtsfolge. Letztendlich besteht aber hier ein faktisches Wahlrecht, stille Reserven mittels Ansatzes von Verkehrswerten zu realisieren. Da Veräußerungsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern anerkannt werden, ist z.B. eine (fremdübliche) Veräußerung des Wirtschaftsguts mit anschließender Umwandlung des Veräußerungserlöses in eine Einlage möglich.<sup>148</sup> Eine Veräußerung zwischen Buchwert und gemeinem Wert löst demgegenüber in aller Regel die Rechtsfolgen einer teilentgeltlichen Übertragung mit der Folge der Anwendung der strengen Trennungstheorie aus, so dass insoweit kein faktischer Zwischenwertansatz möglich ist. Dies mag jedoch im Hinblick darauf, dass ein Wahlrecht im Umwandlungsfall grundsätzlich nur den Konflikt zwischen Veräußerungs- und Kontinuitätsprinzip lösen sollte, sachgerecht sein.<sup>149</sup>

### c) Zu den Behaltensfristen nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG sowie dem Ausschluss von Körperschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG und § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG

Im Unterschied zu den Vorschriften des UmwStG, die gewisse Behaltensfristen insbesondere beim umwandlungsbedingten

Wechsel des Besteuerungsregimes vorsehen, sind für die Umstrukturierung von Mitunternehmenschaften insbesondere die

137 Ob dem Grunde nach eine solche schädliche Gegenleistung vorliegt, bestimmt sich nach der sog. Bruttobetachtung, wonach jede im Zusammenhang mit der Übertragung stehende Leistung als Entgelt schädlich sein kann, z.B. auch die Übernahme einer mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Verbindlichkeit, s. z.B. BFH v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 = FR 2002, 516 m. Anm. *Kempermann*.

138 Der entgeltliche Teil bestimmt sich nach dem Verhältnis der Gegenleistung zum gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsguts. Der unentgeltliche Teil bestimmt sich nach dem Verhältnis der Gegenleistung zum gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsguts. Buchwert und erhaltene Gegenleistung werden entsprechend dieser Quote dem entgeltlichen und unentgeltlichen bzw. nicht begünstigten Teil des Geschäfts zugeordnet. Folge ist, dass bei teilentgeltlichen Geschäften stets ein Gewinn realisiert wird, sogar bei einem Buchwertverkauf; vgl. zum Ganzen Tz. 24.07 UmwStE (zu § 24 UmwStG); BMF v. 8.12.2011, 1279 Tz. 15 und v.12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164 (zu § 6 Abs. 5 EStG); ebenso bereits der Mitunternehmererlass: BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, Tz. 28, 66; ebenso BMF v. 13.1.1993, IV B – 3 S 2190 – 37/92, BStBl. I 1993, 80 Tz. 14 (vorweggenommene Erbfolge); BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Tz. 27 (Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen); BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 = FR 2002, 516 m. Anm. *Kempermann*; v. 4.4.2006, IV B 12/05, BFH/NV 2006, 1460; *Dötsch*, jurisPR-SteuerR 49/2012, Anm. 2; *Groh*, StuW 1984, 217, 225: „Trennungstheorie in Gestalt der Aufspaltungsmethode“; *Heuermann*, DB 2013, 1328; *Kloster/Kloster*, GmbHR 2000, 1129, 1132; *dies.*, GmbHR 2002, 717, 726; *Kruse*, JbFSt 1982/83, 165; *ders.*, StuW 1982, 345; *Van Lishaut*, DB 2000, 1784, 1786; *Märkle*, StbJb. 1987/88, 309, 312; *Mitschke*, FR 2013, 314, 315; *Niehus/Wilke*, FR 2005, 1012; *Schulze zur Wiesche*, FR 1984, 213, 221; zur Trennungstheorie bei gemischten Vorgängen im Privatvermögen vgl. *Felix*, FR 1987, 601; *Schmidt*, FS *Clemm*, 1996, 349, 354; BFH v. 17.7.1980 – IV R 15/76, BStBl. II 1981, 11 = FR 1981, 45; v. 29.6.2011 – IX R 63/10, BStBl. II 2011, 873. = FR 2012, 87 grundlegend der Vorlagebeschluss von BFH v. 19.3.2014 – X R 28/12, BStBl. II 2014, 629 = FR 2014, 752 m. Anm. *Strahl* sowie nachgehend BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, FR 2014, 752 m. Anm. *Strahl* = BStBl. II 2016, 81; allerdings Einstellung des Verfahrens vor dem GrS mit BFH v. 31.10.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 70.

139 *Heuermann*, DB 2013, 1328, 1329; BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, FR 2014, 752 m. Anm. *Strahl* = BStBl. II 2016, 81; s. auch oben unter II.2.b) bb)(2)iii.

140 BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; v. 2.8.2012 – IV R 41/11, DStR 2012, 2118; v. 19.9.2012 – IV R 11/12, DStR 2012, 2051; nach *Kempermann*, FR 2012, 1155: „Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung“.

141 A.A. *Dötsch*, jurisPR-SteuerR 49/2012, Anm. 2; *Mitschke*, FR 2013, 314, 315.

142 *Graw*, FR 2015, 260, 261; *Gossert/Liepert/Sahm*, DStZ 2013, 242, 243; *Heuermann*, DB 2013, 1328; *Wendt*, FR 2002, 53, 62; *ders.*, EStB 2002, 137, 138.

143 Einstellung des Verfahrens vor dem GrS mit BFH v. 31.10.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 70.

144 BMF v. 20.12.2016, BStBl. I 2017, 36.

145 II.2.b)bb)(2)iii.

146 Vgl. *Graw*, FR 2015, 260, 266; *Paus*, DStZ 2016, 290, 296; *Wendt*, FR 2016, 536, 539. Der BFH benennt die Methodik der Gewinnermittlung allerdings nicht ausdrücklich als modifizierte Trennungstheorie oder Einheitstheorie, sondern vertritt die These vom Forderungserwerb. Der Gesellschafter, der im Zuge der Realteilung neben den betreffenden Wirtschaftsgütern eine Ausgleichszahlung erhalte, veräußere einen Teil seiner gegen die Gesellschaft bestehenden Ausgleichsforderung an den anderen Gesellschafter, während der leistende Gesellschafter diese Forderung erwerbe.

147 BFH v. 5.7.1963 – VI 333/61 U, BStBl. III 1963, 492; v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 = FR 1990, 635; v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 = FR 1993, 463 m. Anm. *Schmidt*; v. 17.2.1994 – VIII R 12/93, BFH/NV 1995, 98; v. 17.9.2015 – III R 49/13, BFHE 252, 17; s. hierzu *Märkle*, BB-Beilage 10/1984, 1, 6; *Graw*, FR 2015, 260, 266.

148 Vgl. *Groh*, WPG 1991, 620, 621; *ders.*, DB 1996, 2356, 2359; *Reiß*, BB 2000, 1965; *ders.*, BB 2001, 1225, 1228; *ders.*, StbJb. 2001/2002, 281, 282.

149 Vgl. oben II.2.b)dd).

„allgemeinen Behaltensfristen“ in § 6 Abs. 5 Satz 4 und § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG zu nennen.

Wird das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb von drei Jahren nach der Übertragung i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG veräußert oder entnommen, so ist rückwirkend auf den Übertragungszeitpunkt der Teilwert anzusetzen, es sei denn die stillen Reserven wurden dem übertragenden Gesellschafter durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz zugeordnet. Sinn und Zweck dieser Regelung soll es sein, zu verhindern, dass eine Buchwertübertragung lediglich der Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme statt einer nachhaltigen Umstrukturierung dient.<sup>150</sup> Die Realisierung der stillen Reserven innerhalb der dreijährigen Frist soll hierbei indizieren, dass der Gesellschafter das Wirtschaftsgut ursprünglich mit dem Ziel der Verlagerung stiller Reserven eingebracht hat.<sup>151</sup> Dieser vom Gesetzgeber adressierte Fall einer zielgerichteten Verlagerung und Realisierung stiller Reserven dürfte jedoch regelmäßig nur eintreten, wenn die Gesellschafter nahestehende Personen mit gleichgerichteten Interessen sind, z.B. bei Familiengesellschaften.<sup>152</sup> § 24 UmwStG enthält eine derartige Sperrfrist für das eingebrachte Betriebsvermögen hingegen nicht, obwohl bei der Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten in das Gesamthandsvermögen eine vergleichbare Situation besteht.<sup>153</sup> § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG beinhaltet eine ähnliche Behaltensregelung wie § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, allerdings beschränkt auf bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern. Schädlich ist bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, die Veräußerung oder Entnahme von zum Buchwert übertragenem Grund und Boden, Gebäuden oder anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Beim Versuch der systematischen Einordnung der Umwandlungsvorschriften bei Mitunternehmenschaften fällt im Vergleich zu den Normen des UmwStG auf, dass diese einen Übergang stiller Reserven auf Körperschaftsteuersubjekte generell ausschließen, während die Verdoppelung stiller Reserven z.B. im Zuge einer Einbringung nach § 20 UmwStG ausdrücklich zulässig ist und eventuelle Missbrauchsfälle über die Einbringungsgewinnbesteuerung erfasst werden.<sup>154</sup> Demgegenüber ist bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG von vornherein der Teilwert anzusetzen – also die Buchwertfortführung unmöglich –, soweit hierdurch der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht.<sup>155</sup> Entsprechendes gilt nach § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG bei der Realteilung.<sup>156</sup> Sinn und Zweck dieser Ausnahmeregelungen ist es, die Beteiligung von Körperschaftsteuersubjekten an den betreffenden stillen Reserven zu verhindern und einer Veräußerung dieser Anteile unter Nutzung von § 8b KStG oder des Teileinkünfteverfahrens entgegen zu wirken.<sup>157</sup> Warum der Gesetzgeber hier nicht einen mit § 22 UmwStG vergleichbaren Weg gewählt hat und kapitalistisch strukturierte Gesellschaften gänzlich von der Steuerneutralität ausschließt, ist nicht ersichtlich. Im Gegensatz hierzu schließt § 24 UmwStG kapitalistisch strukturierte Mitunternehmenschaften nicht von einer steuerneutralen Einbringung aus.<sup>158</sup> Insgesamt wird deutlich, dass ein Übergang vom Transparenz- zum Trennungsprinzip in anderen, aber vergleichbaren Fällen zulässig ist.

### 3. Zwischenergebnis

Der Bereich der Umwandlungsbesteuerung unter Einbeziehung von Kapitalgesellschaften ist zum Großteil im UmwStG, insbesondere in § 20 ff. UmwStG (Einbringungen) und § 15f. UmwStG (Spaltungen) geregelt. Sowohl hinsichtlich der Frage der Gewinnrealisierung als auch hinsichtlich der Voraussetzungen der Buchwertfortführung stehen diese Umstrukturierungen im Wesentlichen Einklang mit den sonstigen Umwandlungsvorgängen nach dem UmwStG. Besonderheiten und Korrekturvorschriften kommen dann zum Tragen, wenn sich im Zuge der Umstrukturierung das Besteuerungsregime ändert. Exemplarisch zu nennen ist hier die Einbringungsgewinnbesteuerung nach § 22 Abs. 1 UmwStG, die eine (missbräuchliche) Anteilsveräußerung unter Nutzung von § 8b KStG oder des Teileinkünfteverfahrens innerhalb von sieben Jahren nach der Ein-

150 BT-Drucks. 14/6882, 32 f.

151 Vgl. *Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 721; *Schmidt/Kulosa*, § 6 Rz. 711; *Levedag*, GmbHR 2013, 969, 970; *HHR/Niehus/Wilke*, § 6 Anm. 1467b; 729; *Röhrig/Doege*, DStR 2006, 161. Nach Ansicht des BFH gilt die Sperrfrist nicht, wenn sichergestellt ist, dass der Einbringende bei Entnahme oder Veräußerung auch die eingebrachten stillen Reserven versteuern wird, s. BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BStBl. II 2015, 450 = FR 2013, 1132 m. Anm. *Kempermann*; v. 26.6.2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463 = FR 2015, 228 m. Anm. *Wendt*.

152 Vgl. *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125, 129; *Van Lishaut*, DB 2001, 1519, 1522.

153 Verständlich ist die Beschränkung der Sperrfrist in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auf einzelne Wirtschaftsgüter aber möglicherweise mit Blick darauf, dass eine gezielte Verlagerung stiller Reserven auf andere Rechtsträger bei einzelnen Wirtschaftsgütern viel näherliegt als bei der Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, die sich als qualifizierte betriebliche Sachgesamtheit durch eine gewisse Eigenständigkeit auszeichnen. Dies würde auch erklären, weshalb eine ähnliche Regelung bei der Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nur insoweit gilt, als dass einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden.

154 Dies führt zu Wertungswidersprüchen. So kann etwa ein Formwechsel einer Mitunternehmer-Personengesellschaft in eine GmbH, welcher nach §§ 25, 20 UmwStG ausdrücklich zu Buchwerten möglich ist, innerhalb einer doppelstöckigen Personengesellschaftsstruktur die rückwirkende Besteuerung nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG auslösen, s. hierzu kürzlich FG Niedersachsen v. 26.10.2018, – 3 K 173/16, EFG 2019, 421, Rev. unter IV R 36/18 anhängig; s. zum Urteil *Riedel*, GmbHR 2019, 558.

155 Soweit dies innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung geschieht, ist der Teilwert rückwirkend anzusetzen, § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG.

156 Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll die Buchwertfortführung selbst dann nach § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG ausgeschlossen sein, wenn an dem Vermögen der real zu teilenden Mitunternehmenschaft nur Körperschaften beteiligt gewesen sind, BMF v. 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6 Tz. 5.

157 BT-Drucks. 14/6882, 33; *Groh*, DB 2003, 1403, 1404; *Hoffmann*, GmbHR 2002, 125, 132; *Kulosa* in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 721; *ders.* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm. 565; *Niehus/Wilke* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 Anm. 1474a; *Paus*, FR 2002, 1217; *Rogall*, DStR 2005, 992, 994.

158 Jedoch sieht der Gesetzgeber auch hier eine ähnliche Gefahr, nämlich dass durch eine steuerneutrale Einbringung die Voraussetzungen für eine (sachwidrige) Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 8b KStG geschaffen und genutzt werden, BT-Drucks. 16/3369, 32. Daher gilt nach § 24 Abs. 5 UmwStG: Soweit Kapitalgesellschaftsanteile zu Buch- oder Zwischenwerten in die Personengesellschaft eingebracht werden und die Gesellschaft diese innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren veräußert oder einen Ersatzrealisationstatbestand verwirklicht, realisiert der Einbringende nach § 24 Abs. 5 UmwStG rückwirkend einen Einbringungsgewinn, soweit der Veräußerungsgewinn auf einen Mitunternehmer entfällt, für den § 8b Abs. 2 KStG Anwendung findet und beim Einbringen selbst zum Zeitpunkt der Einbringung nicht nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen wäre, s. hierzu *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rz. 224; *Rasche* in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 24 Rz. 128 und Rz. 278; *Schmitt* in Schmitt/Hört nagl/Stratz, 7. Aufl. 2016, § 24 UmwStG Rz. 274.

bringung des Vermögens in eine Kapitalgesellschaft sanktioniert. Ob dies jedoch mit Blick auf den Zweck von § 8b KStG und des Teileinkünfteverfahrens, die durch das Trennungsprinzip entstehende Doppelbelastung abzumildern, sachgerecht ist, ist zu bezweifeln.

Bei der Umstrukturierungsbesteuerung von Personengesellschaften ist es aufgrund des Nebeneinanders von Trennungs- und Transparenzprinzip wesentlich schwieriger, die Merkmale einer Konzeption herauszufiltern. Bereits die grundlegende Frage, ob und in welchem Umfang bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb einer Mitunternehmerschaft eine Gewinnrealisierung eintritt, ist anhand von § 24 UmwStG, § 6 Abs. 5 EStG und der Realteilung nicht eindeutig zu ermitteln. Richtigerweise sollte, wenn man von der Personengesellschaft als eigenständigem Rechtsträger ausgeht, jede Übertragung auch innerhalb einer Mitunternehmerschaft zu einer steuerlichen Gewinnrealisierung führen und die Buchwertfortführung die Ausnahme hierzu bilden. Während § 24 UmwStG gemäß der Systematik des UmwStG die Steuerneutralität an die Voraussetzungen fehlende Entstrickung, Gewährung von Gesellschaftsrechten und im Übrigen eingeschränkte Gegenleistungen knüpft, sind bei § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG zusätzlich Behaltensfristen für die übertragenen Wirtschaftsgüter zu beachten, soweit einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden. Sofern innerhalb von drei Jahren nach der Übertragung des einzelnen Wirtschaftsguts eine Veräußerung oder Entnahme stattfindet, ist rückwirkend der Teilwert anzusetzen. Bei der Realteilung gilt dies nur hinsichtlich Grund und Boden, Gebäuden und wesentlichen Betriebsgrundlagen. Mit den Behaltensfristen soll die zielgerichtete Verlagerung stiller Reserven mit anschließender Realisierung verhindert werden. Fraglich ist allerdings, ob diese für alle Umstrukturierungen geltende Regelung insofern zieladäquat ausgestaltet ist, als dass dieser Fall hauptsächlich bei Familiengesellschaften vorkommen dürfte. Auffällig und kritisch zu betrachten ist im Rahmen der Umstrukturierung von Personengesellschaften nach § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG und § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG überdies, dass das Gesetz an der Mitunternehmerschaft beteiligte Kapitalgesellschaften von der steuerneutralen Umstrukturierung ausschließt. Grund hierfür ist u.A., dass eine Verlagerung stiller Reserven in das Körperschaftsteuerregime verhindert werden soll. Mit Blick auf die Zulässigkeit im Rahmen von z.B. § 20 UmwStG ist diese Sperre allerdings kritisch zu sehen.

#### IV. Ergebnis

Umwandlungen führen dem Grunde nach aufgrund ihrer tauschähnlichen Natur zu einer steuerlichen Gewinnrealisierung. Auf die Besteuerung der stillen Reserven verzichtet das Gesetz jedoch vielfach mit der Folge, dass diese auf einen anderen Rechtsträger übergehen. Normativer Anknüpfungspunkt hierfür ist das Markteinkommensprinzip. Dient die Übertragung von Wirtschaftsgütern nicht der Generierung von Markteinkommen, sondern der Verbesserung der eigenen Erwerbsgrundlagen z.B. durch eine geänderte unternehmerische Struktur, kann auf die Besteuerung der stillen Reserven verzichtet werden. Dieser Ansatz kommt im UmwStG *de lege lata* insofern zum Ausdruck, als dass für die Buchwertübertragung im Wesentlichen drei Voraussetzungen für eine betriebliche Kontinuität gelten: die künftige Steuerverstrickung, Unentgeltlichkeit der Übertragung oder eine in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung sowie das Vorliegen einer betrieblichen Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) am Umwandlungsstichtag. Dabei erscheint es sachgerecht, die umwandlungsbedingte Gewinnrealisierung jedenfalls hinsichtlich des Ansatzes von Buch- oder gemeinen Werten zur Disposition der betroffenen Steuerpflichtigen zu stellen. Das UmwStG geht – wohl aus Praktikabilitätsabwägungen – mit dem Zwischenansatz darüber hinaus. Insgesamt gilt die betriebliche Rechtsnachfolge hier nicht hinsichtlich Verlustpositionen. Sachrichtig wäre allerdings zumindest ein Übergang von einkunftsquellenbezogenen Verlustpositionen (z.B. §§ 2a, 15a EStG). Die Besteuerungen von Umstrukturierungen unter Einbeziehung von Kapitalgesellschaften sind weitestgehend kohärent im UmwStG festgelegt. Behaltensfristen beschränken sich auf das notwendige Maß der Korrektur von Trennungs- und Transparenzprinzip beim umwandlungsbedingten Wechsel des Besteuerungsregimes. Anders stellt sich die Lage im Umstrukturierungssteuerrecht bei Mitunternehmerschaften dar. § 24 UmwStG fügt sich hinsichtlich Tatbestand und Rechtsfolgen zwar weitestgehend in die Systematik des UmwStG ein. §§ 6 Abs. 5, 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG haben demgegenüber abweichende Tatbestandsvoraussetzungen und insbesondere Behaltensfristen, die auch ihrem Sinn und Zweck nach die Regelungen nach dem UmwStG hinausgehen. Eine Anpassung von sachlichem Anwendungsbereich und Sperrfristen erscheint hier *de lege lata* geboten, um Widersprüche zu eliminieren.

Dr. Lothar M. Jansen / Johannes Fein, Zürich/Frankfurt (M.)\*

# Überzogene Vergütung von Vereinsvertretern – Was ist angemessen?

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Angemessenheitsprüfung auf Verwaltungskostenebene
- III. Angemessenheit der Einzelvergütung
  1. Unverhältnismäßigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO
    - a) Gegenwärtiger Meinungsstand zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO
    - b) § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO als Ausprägung eines Wirtschaftlichkeitsgebots
    - c) Existenz einer Business Judgement Rule (BJR) im Gemeinnützigkeitsrecht?
  2. Konkretisierung der Unverhältnismäßigkeitschwelle mittels vGA-Grundsätzen
    - a) Fremdvergleichsmaßstab
    - b) Interner Fremdvergleich
    - c) Externer Fremdvergleich
  3. Verhältnismäßigkeitsprinzip
- IV. Fazit

*Der Beitrag analysiert die steuer- und vereinsrechtlichen Vorgaben hinsichtlich der Vergütung von Vereinsvertretern. Der Beitrag widmet sich insbesondere der Frage nach dem adäquaten Maßstab im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO. Des Weiteren stellt der Artikel einige allgemeine Grundsätze für die praktische Anwendung des vorgeschlagenen Maßstabes vor.*

*The article analyzes the requirements regarding the compensation of association representatives according to tax and association law. In particular, the article is concerned with identifying an adequate benchmark in the context of art. 55 para. 1 no. 3 alt. 2 general tax code. Furthermore, the article presents some general principles for the practical application of the proposed benchmark.*

## I. Einleitung

Der eingetragene Verein ist die meist gewählte<sup>1</sup> Rechtsform im Non-Profit-Bereich.<sup>2</sup> Neben lokalen Vereinen existieren heutzutage regional, national oder international tätige Großvereine sowie Vereins- Dach- und Spitzenverbände. Viele Vereine sind unternehmerisch tätig: Hierzu gehören Vereine mit umfangreichen gemeinnützigen Zweckbetriebstätigkeiten, wie z.B. Krankenhäuser<sup>3</sup>, Altenwohnheime und andere Pflegeeinrichtungen, Kitas, Behindertenwerkstätten, Krankentransport- und Rettungsdienste, Kindergärten oder Schulen. Hinzu kommen Vereine mit umfangreichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, wie z.B. Profisportvereine.

Der erweiterte Tätigkeits- und Wirkungskreis verkompliziert die vereinsinternen Strukturen<sup>4</sup> und erfordert eine Professionalisierung und Monetarisierung der Geschäftsführung eines Vereins.<sup>5</sup> Dies wirft folgenreich die Frage nach einer „angemessenen“ Höhe von Vergütungen an Vereinsvertreter<sup>6</sup> auf. Nicht nur unverhältnismäßig hohe Vergütung von Vorständen deutscher Aktiengesellschaften<sup>7</sup>, sondern auch – und insbesondere – von Vorständen und Geschäftsführern bei Organisationen des Dritten Sektors stoßen bei Bekanntwerden schnell auf eine breite Öffentlichkeit, wie der Fall eines Vorstandes des ehemaligen Diakoniewerkes Bethel gGmbH, dessen Jahresbezüge rund 700.000 € und Pensionsansprüche etwa 5,6 Mio. EUR betragen haben sollen,<sup>8</sup> zeigte.<sup>9</sup> Aus Sicht der betroffenen Vereine

\* RA Dr. Lothar M. Jansen ist Dozent für Steuerrecht an der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften (ZHAW) und seit 2014 Of Counsel im Team „Non-Profit und Public Services“ bei WINHELLER Rechtsanwälte & Steuerberater, Frankfurt/M. RA/FAStR Johannes Fein leitet das Team „Non-Profit und Public Services“ bei WINHELLER Rechtsanwälte & Steuerberater, Frankfurt/M.

- 1 Gemäss einer repräsentativen Befragung des Dritten Sektors in Deutschland aus dem Jahr 2013 waren von insgesamt 616.154 Organisationen 580.299 als e.V. organisiert; vgl. ZiviZ (Zivilgesellschaft in Zahlen)-Survey 2012, Zivilgesellschaft verstehen, Hrsg. SV gemeinnützige Gesellschaft für Wissenschaftsstatistik mbH, Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, 2013.
- 2 Der Anglizismus Non-Profit – ursprünglich aus dem amerikanischen Recht – kennzeichnet alle Organisationen, die einem Gewinnausschüttungsverbot unterliegen; von Hopt/Walz, Non-Profit Organisationen in Recht, Wirtschaft- und Gesellschaft, 2005; von Hippel, Grundprobleme von Non-Profit Organisationen, 2007.
- 3 Krankenhausträger sind z.B. Institutionen wie Deutscher Caritasverband e.V., Diakonisches Werk, Deutsches Rotes Kreuz e.V., Arbeiterwohlfahrt, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband e.V.
- 4 Ausführlich zu den Vereinsstrukturen: Wagner in Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 1 Rz. 45 ff., Kapitel 2 Rz. 42, Rz. 684, Rz. 687, Rz. 690.
- 5 Wagner in Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 2 Rz. 1168.
- 6 Da bei vielen Vereinen und Verbänden der Vorstand seine Geschäftsführungsbefugnis an eine erste Geschäftsführungsebene von Verbandsgeschäftsführern oder Generalsekretären delegiert hat, muss diese Ebene – unabhängig davon, ob es sich im konkreten Fall tatsächlich um Vereinsorgane handelt oder nicht – im Rahmen der steuerrechtlichen Betrachtung mit einbezogen werden.
- 7 Hierzu: Habersack, NZG 2018, 127 ff.
- 8 Richter/Wünschel, correctiv.org v. 21.7.2017.
- 9 Weitere Fälle der neueren Vergangenheit sind: Duisburger Werkstatt für Menschen mit Behinderung (Wfbm) gGmbH, die ihrer Geschäftsführerin Jahresbezüge von 340.000 € zahlte; vgl. rp-online v. 27.7.2018, „Weiter Wirbel um Gehalt der Wfbm-Geschäftsführerin“. Der Verein Oberlinhaus in Potsdam, der über verschiedene Tochtergesellschaften neben Kindertagesstätten auch eine Klinik, eine Schule, ein Reha-Zentrum und Wohn-einrichtungen für Behinderte betreibt und in Potsdam als drittgrösster Arbeitgeber gilt. Der Verein erbringt gegenüber seinen Tochtergesellschaften entgeltliche Dienstleistungen. Nach CORRECTIV-Recherchen soll ein kommissarischer Vorstandsreferent des Vereins angeblich Jahres-honorare von 150.000 € verdient haben; vgl. Potsdamer Neueste Nach-

und Verbände geht es nicht nur darum einen solchen Reputationsschaden zu verhindern, sondern auch um die Vermeidung rechtlicher Konsequenzen: Bei Vergütungen, die sich nicht im Einklang mit den vereins- und gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen befinden, droht gemeinnützigen Vereinen der Entzug der Gemeinnützigkeit. Bei nicht gemeinnützigen Berufs- und Wirtschaftsverbänden kommen ggf. zivilrechtliche Schadensersatzpflichten in Betracht, wenn unverhältnismäßig hohe Vergütungen als Verstoß gegen die Treuepflicht der bewilligenden Organe und des Vorstands zu werten sind.<sup>10</sup> Auch ein strafrechtlicher Verstoß gegen den Untreuetatbestand des StGB kann im Einzelfall in Betracht kommen.<sup>11</sup>

Der Beitrag untersucht die vereins- und steuerrechtlichen Anforderungen an Vergütungen für Vereinsvertreter mit – aufgrund der klaren gesetzgeberischen Vorgabe – Schwerpunkt auf den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen. Dabei widmet sich der Aufsatz insbesondere der Frage nach dem richtigen Angemessenheitsmaßstab des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO für die Einzelvergütungen. Inwiefern einzelne Vergütungsbestandteile – insbesondere Tantiemen – mit der Regelung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1 AO nicht kompatibel sind, wird in dieser Abhandlung nicht weitergehend untersucht.

Nach einer kurzen Darlegung der Angemessenheitsprüfung auf Verwaltungskostenebene, wird zunächst der grundsätzlichen Frage nach dem richtigen Angemessenheitsmaßstab für die einzelnen Vergütungen nachgegangen. Anschließend legen die Verfasser einige allgemeine Grundsätze für die praktische Anwendung des gewählten Maßstabes fest. Zum Schluss folgt ein Fazit.

## II. Angemessenheitsprüfung auf Verwaltungskostenebene

Verwaltungsausgaben müssen in Relation zu den Gesamtkosten angemessen sein, damit sie nicht als Mittelfehlverwendung die Gemeinnützigkeit gefährden. Vergütungen, die an Vereinsvertreter für Geschäftsführungs- und Verwaltungsaufgaben gezahlt werden, sind in der Regel Teil dieser Verwaltungsausgaben, soweit sich die Tätigkeiten nicht (zeitanteilig<sup>12</sup>) spezifischen Projekten oder Maßnahmen der gemeinnützigen Zweckverwirklichung zuordnen lassen.<sup>13</sup>

Nach Rechtsprechung<sup>14</sup> und Finanzverwaltung<sup>15</sup> sind die Grenzen der Angemessenheit auf Gesamtkostenebene jedenfalls dann überschritten, wenn eine Körperschaft, die sich weitgehend aus Geldspenden<sup>16</sup> finanziert, diese „überwiegend“, d.h. zu mehr als der Hälfte, für Verwaltung und Spendenwerbung verwendet. Zur Bestimmung der Verwaltungskostenquote sollen Verwaltungskosten ins Verhältnis zu den gesamten vereinnahmten Mitteln (Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse, Gewinne aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb usw.) gesetzt werden. Für die Frage der Angemessenheit der Verwaltungsausgaben komme es auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalles an. Eine schädliche Mittelverwendung könne deshalb auch schon dann vorliegen, wenn der prozentuale Anteil der Verwaltungsausgaben einschließlich der Spendenwerbung deutlich geringer als 50 % ist.<sup>17</sup> Die Angemessenheitsprüfung auf Gesamtkostenebene wird in der Literatur und vom BFH zutreffend als Ausprägung eines allgemeinen Wirtschaftlichkeitsgebotes im Gemeinnützigkeitsrecht interpretiert.<sup>18</sup> Vor allem bei kleinen Vereinen mit niedrigen Einnahmen kann das Ver-

hältnis von Verwaltungskosten zu den Einnahmen schnell problematisch werden.

Bei Vereinen mit einem dominierenden Zweckbetrieb, z.B. einem Kita-Verein oder einem Behindertenwerkstatt-Verein, dürfte die Verwaltungskostenquote in der Regel kein Problem darstellen, wenn Geschäftsführungsvergütung überwiegend der unmittelbaren Zweckverwirklichung zuzurechnen ist. Bei Vereinen mit erheblichen Einnahmen im ideellen Bereich oder mit umfangreichem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wie z.B. Bundesligasportvereinen, dürfte die Verwaltungskostenquote angesichts der hohen Einnahmen regelmäßig ebenfalls keinen Streitpunkt darstellen.<sup>19</sup>

---

richten v. 20.10.2017. Der Treberhilfe Berlin e.V., dessen Geschäftsführer zeitweise ein Jahresgehalt von mindestens 365.000 € bezog; vgl. Tagespiegel online v. 14.12.2011, „Aufstieg und Fall von Harald Ehlerl“.

10 Vgl. BGH v. 14.12.1987 – II ZR 53/87, NJW-RR 1988, 745 Ziff. 1. Ausführlich zum Zivilrecht unter III.1.c.

11 Vgl. BGH v. 27.2.1975, 4 StR 571/74, NJW 1975, 1234; v. 3.12.2007 – II ZR 22/07, NJW-RR 2008, 842; OLG Köln v. 6.5.2013 – III-2 Ws 254/13, NZWiSt 2013, 396 betreffend satzungswidriger Vergütung eines Vereinsvorsitzenden mit Anmerkung von *Andreschewski*, die zutreffend darauf hinweist, dass neben einem Verstoß gegen die Vermögensbetreuungspflicht auch Vermögensnachteil vorliegen muss. Eine satzungswidrige aber angemessene Vergütung kann daher den objektiven Straftatbestand der Untreue ausschließen.

12 Gehälter und Lohnnebenkosten (Personalkosten) der Verwaltung sind entsprechend der für diese Tätigkeit aufgewendeten Arbeitszeit zuzuordnen; vgl. BMF v. 15.5.2000, IV C 6 - S 0170 - 35 - 00, DStR 2000, 968; BFH v. 23.9.1998 – I B 82/98, FR 1998, 1033 m. Anm. *Kempermann* = DStR 1998, 1674.

13 So ausdrücklich: AEAO Nr. 21 zu § 55 Abs. 1; *Hüttemann* in Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 5.42; *Geserich*, DStR 2001, 604, 605.

14 BFH v. 23.9.1998 – I B 82/98, FR 1998, 1033.

15 AEAO Nr. 18 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

16 Das gleiche gilt bei mitgliedsbeitrags- und zuschussfinanzierten Körperschaften.

17 AEAO Nr. 18 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Auf die im Einzelnen praktischen Anwendungsschwierigkeiten dieser Regelung soll hier nicht detailliert eingegangen werden: Praktische Schwierigkeiten ergeben sich zum einen daraus, dass die 50 %-Grenze lediglich den äusseren Rahmen vorgibt; *Hüttemann* in Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 5.41; *Geserich*, DStR 2001, 604, 606. Zum anderen daraus, dass der AEAO offenlässt, welche Kosten im Einzelnen als Verwaltungskosten geltend; vgl. *Gersch* in Klein/Gersch, 14. Aufl. 2018, AO § 55 Rz. 4–18; *Hüttemann* in Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 5.41; BFH v. 18.12.2002 – I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025; Ausführlich: *Geserich* in DStR 2001, 604 mit umfangreichen Beispielskatalog. Kritisch zur Differenzierung zwischen unmittelbaren und mittelbaren Kosten äussert sich *Hüttemann* in Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 5.33.

18 BFH v. 23.9.1998, I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, 324 = FR 1998, 1033 m. Anm. *Kempermann*; *Hüttemann* in Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 5.34, m.w.N.

19 Der Vorstand eines Bundesligaver eins ist zwar in der Regel satzungsmässig für die Wahrnehmung aller Vereinsaufgaben zuständig (vgl. z.B. § 8 der Satzung von Schalke 04 e.V. oder § 13 der Satzung vom 1. FSV Mainz 05 e.V.). Allerdings wird die Vorstandstätigkeit in der Regel zeitanteilig mehrheitlich auf die Führung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs entfallen und somit in erheblichem Umfang der Mittelbeschaffung gewidmet sein. Es handelt sich somit gerade nicht um „mittelbare“ Verwaltungskosten im Sinne der Angemessenheitsprüfung auf Gesamtkostenebene des Vereins.

### III. Angemessenheit der Einzelvergütung

#### 1. Unverhältnismäßigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO

##### a) Gegenwärtiger Meinungsstand zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO

Neben dem Ausgabeverhalten auf Gesamkostenebene darf auch eine einzelne Verwaltungsausgabe nicht unangemessen hoch sein. Die erforderliche Rechtsgrundlage für eine Angemessenheitsprüfung der Einzelvergütung enthält § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO. Diese verlangt in seiner 2. Alternative, dass keine Person durch „*unverhältnismäßig hohe Vergütungen*“ begünstigt wird.

Fraglich ist daher, wann eine Vergütung „unverhältnismäßig hoch“ in diesem Sinne ist.

Der Anwendungserlass – der sich an anderen Stellen recht regulierungsfreudig zeigt – ist an dieser Stelle wortkarg.<sup>20</sup> Die Steuerbegünstigung sei dann zu versagen, wenn eine einzelne Verwaltungsausgabe (z.B. das Gehalt des Geschäftsführers) nicht angemessen sei (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).

Auch die Gesetzeshistorie ist nicht aufschlussreich, da diese Formulierung seit Erlass der Gemeinnützigkeitsverordnung im Jahr 1953 so besteht und keine konkretisierenden Gesetzesmaterialien existieren.<sup>21</sup>

Die FG interpretieren die Regelung – wie die Angemessenheitsprüfung auf Gesamkostenebene – als Ausprägung eines Wirtschaftlichkeitsgebotes. Sie stellen ganz im Sinne eines solchen Gebotes darauf ab, dass die Leistung und Gegenleistung dem Fremdvergleich standhalten müssen.<sup>22</sup> Besonders plastisch hat dies das FG München formuliert, indem es feststellte, dass eine Körperschaft gegen das Angemessenheitserfordernis verstoße, „*wenn sie Dritten Leistungen erbringt, welche diese „fördern“, d.h. ihnen also mehr an wirtschaftlichen Vorteilen zuwendet, als es der Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung im allgemeinen Geschäftsverkehr in einer Marktwirtschaft entspricht.*“<sup>23</sup>

Nach einem Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern aus dem Jahr 2016 soll sich die Angemessenheit der Vergütung eines gGmbH-Geschäftsführers an den für die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) entwickelten Grundsätzen für Gesellschafter-Geschäftsführer orientieren.<sup>24</sup> Damit folgt das FG einer seit längerem in der Literatur vertretenen Auffassung.<sup>25</sup> Einige Literaturstimmen stehen jedoch einer vorbehaltlosen Übertragung der vGA-Grundsätze kritisch gegenüber.<sup>26</sup> Von Holt weist darauf hin, der Wortlaut indiziere, dass nicht jede Überschreitung einer Angemessenheitsgrenze, sondern nur „*unverhältnismäßig hohe Vergütungen*“ gemeinnützigkeitswidrig seien, weshalb eine Überschreitung der marktüblichen Vergütung bis „*zur Grenze der Unverhältnismäßigkeit*“ grundsätzlich unschädlich sei.<sup>27</sup>

Nach einer neueren Literaturauffassung ist die Regelung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO im Sinne eines prozeduralen Maßstabes zu interpretieren, welcher Missbrauch vermeiden möchte.<sup>28</sup> Soweit der Vorstand auf informierter Basis frei von Interessenkonflikten die Vergütung festsetzt, dürfe dieser nicht überprüft werden.<sup>29</sup> Vor diesem Hintergrund würde sich die Prüfung der Finanzämter und FG darauf beschränken, ob der

Vergütungsvereinbarung im konkreten Einzelfall kein Interessenkonflikt zugrunde liegt.

Noch weiter geht eine neue Auffassung, welche die Frage der Angemessenheit der Vergütung von Vereinsvertretern vollständig auf den Vorstand und dessen Einschätzungsspielraum im Rahmen der Business Judgement Rule (BJR) verlagern möchte, ohne die Angemessenheit zum steuerlichen Überprüfungsgegenstand zu machen.<sup>30</sup>

##### b) § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO als Ausprägung eines Wirtschaftlichkeitsgebots

Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO bedarf es eines Rückgriffs auf die traditionellen Auslegungsmethoden. Der Wortlaut einer Regelung ist bei der Ermittlung des „*Sinngehalts*“ der „*Ausgangspunkt*“.<sup>31</sup> Da vorliegend keine konkretisierenden Gesetzesmaterialien vorhanden sind, kommt außerdem der teleologisch-systematischen Methode besondere Bedeutung zu.<sup>32</sup> Dabei ist die äußere Stellung der Norm und der inneren Bedeutungszusammenhang zu berücksichtigen.<sup>33</sup>

Der Wortlaut des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO indiziert nach unserer Auffassung die Anwendbarkeit eines materiell-quantitativen Maßstabs auf Vergütungen. Angemessenheit ist eine Beziehung bzw. ein Verhältnis zwischen zwei Bezugsgrößen.<sup>34</sup>

20 In AEAO Nr. 24 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO befassen sich lediglich zwei Sätze mit der Unverhältnismäßigkeit.

21 Vgl. § 4 Abs. 3 Nr. 3 GemVO v. 24.12.1953, BGBl. I 1953, 1592.

22 BFH v. 28.10.2004, I B 95/04, BFH/NV 2005, 160 („*wirtschaftlich sinnvoll und angemessen oder überhöht*“); FG München v. 7.2.2011 – 7 K 1794/08, DStRE 2012, 305 sowie der bestätigende Beschluss des BFH v. 5.8.2011 – I B 25/11, BFH/NV 2011, 2009 („*angemessene Gegenleistung*“).

23 Vgl. FG München v. 7.2.2011 – 7 K 1794/08, DStRE 2012, 305 sowie der bestätigende Beschluss des BFH v. 5.8.2011 – I B 25/11, BFH/NV 2011, 2009.

24 FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, nPoR 2017, 265 Rz. 64; Revision anhängig unter Az. V R 5/17.

25 Ritter in Schüppen/Schaub, Münchener Anwalts Handbuch Aktienrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 50; König in König, 3. Aufl. 2014, § 55 AO Rz. 2; Schauhoff in Handbuch der Gemeinnützigkeit, 200, § 8 Rz. 22; Buchna in Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 2008, 117.

26 Kritisch gegenüber einer uneingeschränkten Übernahme der Grundsätze über die verdeckte Gewinnausschüttung äussern sich: Hüttemann in Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 5.69; Kampermann in Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 257 ff.; Herfurth, Rudolf/Dehesselles, Thomas, Stiftung&Sponsoring, 1/2000, S. 22.

27 von Holt in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Kommentar Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 1. Aufl. 2017, § 55 AO Rz. 47.

28 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Rz. 5.68; Hüttemann, Tagungsbericht zum 4. Vereinsrechtstag v. 22.2.2019, nPoR 2019, 185, 189; ZStV 2019, 115, 118.

29 Hüttemann, Tagungsbericht zum 4. Vereinsrechtstag v. 22.2.2019, nPoR 2019, 185, 189; ZStV 2019, 115, 118.

30 Schauhoff, Tagungsbericht zum 4. Vereinsrechtstag v. 22.2.2019, nPoR 2019, 185, 189; ZStV 2019, 115, 118.

31 Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 48 ff., m.w.N.

32 Nach einer Auffassung sollen Gesetzesmaterialien sowieso in der Regel lediglich in Zweifelskonstellationen entscheidende Bedeutung zukommen; vgl. Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 52, m.w.N.

33 Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 63 ff.

34 Kampermann in Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 243.

Eine Auslegung des Begriffes der „*Unverhältnismäßigkeit*“ im Sinne eines formell-prozeduralen Maßstabes drängt sich unseres Erachtens nicht auf. Auch wenn man sicherlich keine sprachliche Eindeutigkeit feststellen kann, tendiert der Wortlaut doch eher in Richtung eines quantitativen Maßstabes. In gesetzessystematischer Hinsicht ist zu berücksichtigen, dass das Regelungskonglomerat der §§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, Nr. 3 und Nr. 5 das Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft offensichtlich nicht nur gegen den satzungswidrigen Zugriff von Gesellschaftern und Mitgliedern gemeinnütziger Körperschaften schützen, sondern darüber hinaus sicherstellen soll, dass dieses möglichst in vollem Umfang – d.h. effizient – den gemeinnützigen Zwecken zugeführt wird. Für dieses Telos spricht auch der weite personelle Anwendungsbereich des § 55 Abs. Nr. 3 AO. Anders als das Verbot der Mitgliederbegünstigung<sup>35</sup> erstreckt sich diese Regelung nämlich auf alle Rechtsbeziehungen einer gemeinnützigen Körperschaft. Ob bei einem Vereinsvorstand aufgrund einer parallelen Vereinsmitgliedschaft § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO<sup>36</sup> oder wegen Fremddorganschaft § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO eröffnet ist, kann somit dahingestellt bleiben.<sup>37</sup> Jedenfalls schützt – insbesondere auch bei großen Vereinen und Verbänden, bei denen häufig ein Informations- und Machtgefälle zwischen den Organen und den einzelnen Mitgliedern besteht – die Regelung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO das Vereinsvermögen vor einer ineffizienten Verwendung durch überhöhte Vergütungen zugunsten von Entscheidungsträgern.<sup>38</sup>

Der § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO ist daher – entgegen der Überschrift des § 55 AO – nicht Ausfluss des Selbstlosigkeitsgrundsatzes<sup>39</sup> sondern verkörpert ein allgemeines Wirtschaftlichkeitsgebot für die gemeinnützigen Körperschaften.<sup>40</sup> Eine Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO als Ausprägung des Selbstlosigkeitsgrundsatzes<sup>41</sup> würde diesen Grundsatz zu einem Prinzip der effektiven und effizienten Ressourcenallokation uminterpretieren und dessen ursprünglichen altruistischen Bedeutungsgehalt nicht mehr gerecht werden. Als angemessen gilt demnach ein Ausgabeverhalten, welches wirtschaftlich (betriebswirtschaftlich) sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und wirkungsvoll zur Finanzierung des gemeinnützigen Zweckes verwendet wird.<sup>42</sup>

Nun könnte man einwenden, ein formell-prozeduraler Ansatz sei doch ebenfalls dazu geeignet, das Vermögen vor einer ineffizienten (Fehl-)Verwendung zu schützen. Der Unterschied zu einem materiell-quantitativen Maßstab bestünde dann lediglich darin, dass man den Entscheidungsträgern so einen größeren unternehmerischen Entscheidungsspielraum belasse. Bereits von *Arnim* hat auf einen solchen Zusammenhang zwischen inhaltlicher Richtigkeit von Entscheidungen und der Art und Weise ihres Zustandekommens hingewiesen.<sup>43</sup> Ist der Prozess, in dem Entscheidungen gefällt wurde, fehlerhaft, unausgewogen oder sonst unrichtig, so ist tendenziell auch die Entscheidung selber unrichtig.<sup>44</sup>

Aus unserer Sicht wird ein solcher Ansatz nur bedingt dem Regelungszweck des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO gerecht: Bei der Festlegung von Vergütungen besteht ein eigenes relevantes Interesse der beteiligten Organe und – wie noch anschließend unter III.1.c)aa) festgestellt wird – ein abstrakt-individueller Interessenkonflikt. Es ist daher zweifelhaft, ob mit einem formell-prozeduralen Ansatz ein der Vergütungsvereinbarung zugrun-

de liegender Interessenkonflikt in jedem Einzelfall einwandfrei festgestellt werden könnte. Für eine Interpretation des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO als Missbrauchsvermeidungsnorm mangelt es an der Zielgenauigkeit der Regelung: Die Unangemessenheit müsste durch bereichsspezifische Wertungen konkretisiert werden.<sup>45</sup> Lediglich die Vergütungshöhe als solche und deren Vergleich mit einem Marktpreis kann zuverlässig Auskunft darüber geben, ob mit den gemeinnützig gebundenen Mitteln ordnungsgemäß umgegangen wurde.

35 § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO.

36 Verdeckte Gewinnausschüttungen sind auch bei Vereinen möglich; vgl. FG Hamburg v. 19.6.2008 – 5 K 165/06, BeckRS 2008, 26028183; BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; v. 8.8.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 153. Nach verbreiteter Auffassung soll § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO auf die Vergütung von Organpersonen angewendet werden, falls diese neben ihrer Anstellung auch eine körperschaftliche Beziehung zu der juristischen Person aufweisen: *Kampermann* in *Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen*, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 226, 238. *von Holt* in *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Kommentar Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 1. Aufl. 2017, § 55 AO Rz. 21. Allerdings bleibt unklar, wie diese „*körperschaftliche*“ Beziehung im Einzelnen aussehen soll. So dürfte der personale Anwendungsbereich bei Vorständen kleiner Vereine, in welchen der Vereinsvorstand regelmäßig auch gleichzeitig einfaches Mitglied eröffnet sein. Ob diese Regelung darüber hinaus auch auf Organe von Verbänden oder Vereinen mit grosser Mitgliederstruktur – und ggf. sogar bei Fremddorganschaft – anwendbar ist, bleibt fraglich. Dafür: *von Holt* in *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Kommentar Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 1. Aufl. 2017, § 55 AO Rz. 21. Dagegen: *Kampermann* in *Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen*, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 226, 231.

37 So auch: *Kampermann* in *Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen*, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 240; *Gersch* in *Klein*, 14. Aufl. 2018, § 55 AO Rz. 22;

38 Zwar liegen die Zuständigkeiten für die Bestellung und Abberufung des Vereinsvorstandes einschließlich des Abschlusses, der Änderung und der Lösung des Anstellungsvertrages als Annexkompetenzen – und damit der Vergütungsvereinbarung – grundsätzlich bei der Mitgliederversammlung; BGH v. 21.1.1991 – II ZR 144/90, NJW 1991, 1727. Allerdings sind diese Zuständigkeiten dispositiv und können – wie in der Praxis häufig – dem Gesamtvorstand oder besonderen Organen übertragen werden, die wiederum mit dem Vereinsvorstand „*gemeinsame Sache*“ machen. Auch die Vereinsatzung begründet oft keinen hinreichenden Schutz vor einem satzungswidrigen Zugriff der Vereinsorgane auf das Vereinsvermögen, da in der Vereinsatzung lediglich das „*Ob*“ einer Vergütung, aber nicht die Vergütungshöhe normativ verankert sein muss.

39 So jedoch: BFH v. 28.10.2004 – I B 95/04, BFH/NV 2005, 160; *von Holt* in *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Kommentar Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 1. Aufl. 2017, § 55 AO Rz. 47.

40 Besonders plakativ formuliert *Hüttemann* in *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 4. Aufl. 2018, Rz. 5.34 in Anlehnung an das ökonomische Mini-Max-Prinzip, wenn er formuliert, dass „*ein* „*wirtschaftlich sinnvolles*“ Ausgabeverhalten [...] *dadurch gekennzeichnet (ist), dass entweder mit einem gegebenen Mitteleinsatz ein möglichst hohes Mass an Gemeinwohlförderung erreicht wird oder ein bestimmtes Ziel mit möglichst geringen Mitteln umgesetzt wird.*“

41 Für eine erweiterte Auslegung des Selbstlosigkeitsprinzips: *von Holt* in *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Kommentar Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 1. Aufl. 2017, § 55 AO Rz. 2 mit Bezugnahme auf *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 55 AO Rz. 1; *Beermann/Goschl/Jachmann/Unger*, § 55 AO Rz. 2 der jedoch von einem effizienten Ressourceneinsatz spricht.

42 Vgl. exemplarisch: *Geserich*, DStR 2004, 604, 606.

43 *Hans Herbert v. Arnim*, Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland, 1984, S. 192 bis 210.

44 *Hans Herbert v. Arnim*, Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland, 1984, S. 195.

45 *Gabel*, StuW 2011, 3, 12. Ausführlich zu spezialgesetzlichen Missbrauchsnormen auch: *Hey*, StuW 2008, 167 ff.

Ein materiell-quantitativer Maßstab entspricht auch der Ausprägung des Wirtschaftlichkeitsgebotes in anderen gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen. Die Angemessenheit der Verwaltungskosten auf Gesamtkostenebene wird – wie unter II festgestellt – ebenfalls mittels eines quantitativen Maßstabes gemessen. Dem unternehmerischen Ermessensspielraum kann durch einen großzügigen Schwellenwert<sup>46</sup> und die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips<sup>47</sup> Rechnung getragen werden.

Ein formell-prozeduraler Ansatz kann nach unserer Auffassung allenfalls dann gerechtfertigt sein, wenn sich ein materieller Vergleichsmaßstab nicht finden lässt. In Entscheidungssituationen, in welchen sich kein materieller Standard konkretisieren lässt, kommt dem Verfahren erhöhte Bedeutung zu.<sup>48</sup> So lassen sich möglicherweise in einigen (wenigen) Tätigkeitsbereichen nur schwer oder überhaupt keine Marktpreise feststellen. Dies betrifft insbesondere solche Vereine, deren Tätigkeit nicht den in Gehaltsstrukturuntersuchungen regelmäßig beobachteten Branchen zugeordnet werden können, wie z.B. Tierschutzvereine oder Bundesligavereine. Eine fehlende Marktpreisbildung oder Marktsegmentierung, die eine Verifikation der Angemessenheit des Marktpreises unmöglich macht, darf nach unserer Auffassung nicht zu Lasten der gemeinnützigen Körperschaft gehen. Entscheidend ist letztlich, wie man den für die Angemessenheitsprüfung relevanten Markt im Einzelfall definiert.<sup>49</sup> Lässt sich demgegenüber ein materieller Vergleichsmaßstab finden, ist nach unserer Auffassung für einen rein formell-prozeduralen Ansatz kein Raum mehr. Zu beachten ist dabei, dass den Finanzämter in aller Regel Vergleichszahlen vorliegen dürften.

### c) Existenz einer Business Judgement Rule (BJR) im Gemeinnützigkeitsrecht?

Wie bereits dargelegt, wird in der Literatur für einen erheblichen Ermessensspielraum der Vereinsvertreter bei der Festlegung der Vergütungshöhe bzw. für eine entsprechende Anwendung der zivilrechtlichen BJR im Rahmen der Angemessenheitsprüfung plädiert.<sup>50</sup> Dies wirft die vorgängige Frage auf, ob und inwieweit sich dem Zivilrecht überhaupt Angemessenheitsmaßstäbe für Vergütungen von Vereinsvertretern entnehmen lassen und wenn ja, ob diese in der steuerrechtlichen Prüfung Anwendung finden können.

### aa) Zivilrechtliche Angemessenheitsvorgaben

Das Vereinsrecht enthält keine gesetzlichen Vorgaben zur Vergütungshöhe. Allerdings können Vereinssatzungen auf freiwilliger Basis ein Angemessenheitserfordernis normieren. Bei gemeinnützigen Vereinen ist die Angemessenheit von Vergütungen aufgrund von § 4 der Mustersatzung zu § 60 AO zwingend satzungsmäßig normiert, aber auch nicht gemeinnützige Vereine schreiben sich vielfach ein Angemessenheitserfordernis für Vergütungen in die Satzung. Der BGH hat in einem Apotheker-Urteil aus dem Jahr 1987 judiziert, dass eine satzungsmäßige Angemessenheitsregelung zivilgerichtlich überprüfbar sei.<sup>51</sup>

Hat ein nicht-gemeinnütziger Verein oder Verband in seiner Satzung kein Angemessenheitserfordernis für Vergütungen normiert, stellt sich die Frage nach einer Unverhältnismäßigkeitsgrenze aus ungeschriebenem Recht. Der BGH musste diese

Frage in seinem Apotheker-Urteil aus dem Jahr 1987 nicht beantworten, da die Angemessenheit bereits satzungsmäßig normiert war.<sup>52</sup> Anders als das Recht der Aktiengesellschaften enthält das Vereinsrecht keine entsprechende Regelung zur Begrenzung der Vorstandsvergütungen. Nach allgemeiner Auffassung ist § 87 AktG zumindest auf GmbHs nicht anwendbar.<sup>53</sup>

Ob die Regelung des § 87 AktG entsprechend auf Vereine anwendbar ist, kann unseres Erachtens dahinstehen, da § 87 AktG eine bereichsspezifische Ausprägung der allgemeinen organchaftlichen Sorgfaltspflicht repräsentiert. Aus einer solchen kann sich im Einzelfall ergeben, dass Vergütungen für Vereinsvertreter nicht unverhältnismäßig hoch sein dürfen.<sup>54</sup>

Dagegen spricht zwar, dass die Vereinsversammlung gem. § 32 Abs. 1 BGB grundsätzlich über eine „Allzuständigkeit“<sup>55</sup> verfügt, kraft derer sie die Kompetenzen zur Bestellung des Vorstandes jederzeit an sich ziehen oder eine Angemessenheitsregelung in der Satzung kodifizieren kann. Die speziellen Regelungen des § 87 AktG sind hingegen notwendig gewesen, weil den Aufsichtsratsmitgliedern bei einer Aktiengesellschaft die Rolle des Agenten im Rahmen der konflikträchtigen Prinzipal-Agent-Beziehung zukommen.<sup>56</sup>

Auf der anderen Seite besteht ab einer bestimmten Vereinsgröße und/oder Struktur ein Informations- und Machtgefälle zwischen den Organen und den einzelnen Mitgliedern bzw. der Mitgliederversammlung, wodurch die Gefahr des satzungswidrigen Zugriffs durch die Organe auf das Vereinsvermögen wächst. So sehen die Satzungen solcher Vereine oftmals vor, dass die Mitgliederversammlung durch Vertreter- bzw. Delegiertenversammlungen ersetzt wird, wodurch der Einfluss der Mitglieder mediatisiert wird.<sup>57</sup> Hinzu kommt, dass die Vergütung oftmals nicht auf der Ebene des von der Mitgliederversammlung gewählten Vorstands gezahlt wird, sondern auf der vom Vorstand zu besetzenden Ebene des Geschäftsführers und daher der Kontrolle der Mitgliederversammlung entzogen ist. Die Vereinsorgane stehen dem Verein nicht – wie Geschäftspartner oder einfache Mitarbeiter in der Verwaltung – als neutrale Dritte gegenüber, sondern verfügen aufgrund ihrer organchaftlichen Stellung über erhebliche Zugriffsmöglichkeiten auf das Vereinsvermögen. Es besteht somit bei solchen Vereinen ein abstrakt-individueller Interessenkonflikt.

46 Siehe hierzu unter III.2.c)bb).

47 Siehe hierzu unter III.3.

48 *Hans Herbert v. Arnim*, Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland, 1984, S. 193.

49 Siehe hierzu unter III.2.c)cc).

50 Siehe Fn. 30.

51 BGH v. 14.12.1987 – II ZR 53/87, NJW-RR 1988, 745 Rz. 5.

52 BGH v. 14.12.1987 – II ZR 53/87, NJW-RR 1988, 745.

53 Vgl. exemplarisch: *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, 19. Aufl. 2016, Anh. zu § 6 Rz. 31; *Baeck/Götze/Arnold*, NZG 2009, 1121, 1122; OLG Frankfurt v. 22.12.2004 – 13 U 177/02, GmbHR 2005, 550. Für eine Anwendbarkeit auf den paritätischen Aufsichtsrat: *Gaull/Janz*, GmbHR 2009, 959, 960; *Gaull/Janz*, NZA 2009, 809, 813. Dagegen: *Seibert*, WM 2009, 1489, 1490.

54 *Fleischer*, DStR 2005, 1279, 127 mit Hinweis auf ausländische Ordnungen, die Vergütungsexzesse ebenfalls ohne Sondertatbestände mit allgemeinen Rechtsgrundsätzen bekämpfen.

55 *Leuschner* in MünchKomm/BGB, 8. Aufl. 2018, § 32 BGB Rz. 4.

56 Hierzu: *Habersack*, NZG 2018, 127.

57 *Larisch/von Hesberg*, CCZ 2017, 17, 20.

Jedenfalls bei Vorhandensein eines Aufsichtsrates, Ausschusses oder eines ähnlichen Organs für die Bestellung und den Abschluss der Anstellungsverträge von Vereinsvertretern, müssen für die Vergütungshöhe Angemessenheitsgrenzen aus der allgemeinen organschaftlichen Treuepflicht abgeleitet werden.<sup>58</sup>

## bb) Übertragbarkeit steuerrechtlicher Angemessenheitsmaßstäbe auf das Zivilrecht

Für die Bestimmung einer eigenständigen zivilrechtlichen Angemessenheit könnten die Maßstäbe des § 87 AktG dienen. Nach § 87 Abs. 1 S. 1 AktG hat der Aufsichtsrat bei der Festsetzung der Gesamtbezüge des einzelnen Vorstandsmitglieds dafür zu sorgen, dass diese in einem angemessenen Verhältnis zur Lage der Gesellschaft stehen und die übliche Vergütung nicht ohne besondere Gründe übersteigen. Die Interpretation dieser Regelung ähnelt in mehrfacher Hinsicht der finanzgerichtlichen Rechtsprechung zur vGA: Zum einen hat der BGH darauf hingewiesen, dass die Angemessenheit immer eine Bandbreite definiere.<sup>59</sup> Auch die zivilrechtliche Literatur schreibt von einem „Bewertungskorridor“<sup>60</sup> oder einer „Bandbreite zulässiger Vergütungen“<sup>61</sup>. Zum anderen soll der Marktüblichkeit einer Vergütung eine indizielle Bedeutung für ihre Angemessenheit zukommen.<sup>62</sup> Die mit dem Gesetz zur Angemessenheit von Vorstandsvergütungen (VorstAG) kodifizierten Maßstäbe der horizontalen und vertikalen Üblichkeit<sup>63</sup> ähneln in ihrer Struktur dem im Bereich des Steuerrechts vorzunehmenden internen und externen Fremdvergleich. Der BGH zeigt sich im Apotheker-Urteil für einen solchen Fremdvergleich offen, indem er feststellte, dass der Gesamtbetrag der bezogenen Vergütung „unter Berücksichtigung der mit dem Vorstandsamt verbundenen Arbeit und Verantwortung auch unter Heranziehung der bei vergleichbaren Rechenzentren üblichen Vergütungen erneut auf seine Angemessenheit [...] zu überprüfen sei“.<sup>64</sup>

Zwar wird zu Recht eingewendet, dass steuerrechtliche Leitlinien „nur behutsam“ auf das Zivilrecht übertragen werden können.<sup>65</sup> Mangels einer ausdifferenzierten Zivilrechtsprechung zur vertikalen und horizontalen Üblichkeit spricht unseres Erachtens jedoch nichts gegen eine Übernahme der steuerrechtlichen Lösung, sofern dem nicht eine eigenständige zivilrechtliche Teleologie entgegensteht.<sup>66</sup> Solange keine entsprechende zivilgerichtliche Rechtsprechung existiert, wird man daher unseres Erachtens – auch bei nicht-gemeinnützigen Vereinen<sup>67</sup> – die von der Rechtsprechung ausdifferenzierten Grundsätze zur steuerlichen Angemessenheit von Vergütungen bei der zivilrechtlichen Angemessenheitsprüfung heranzuziehen haben.<sup>68</sup>

## cc) Anwendbarkeit der BJR auf Vergütungsentscheidungen im Zivilrecht

Das bloße Überschreiten einer objektiven Wertgrenze begründet allerdings keinen zivilrechtlichen Treuepflichtverstoß. Es bedarf auch einer subjektiven Vorwerfbarkeit bzw. eines Verschuldens. Die herrschende zivilrechtliche Auffassung sieht in der Festlegung der Vergütungshöhe eine unternehmerische Entscheidung, weshalb die BJR des § 93 Abs. 1 S. 2 AktG anwendbar sei.<sup>69</sup> Ein Verstoß gegen die BJR indiziert eine Sorgfaltspflichtverletzung.<sup>70</sup> Maßgebender Zeitpunkt für die Beurteilung des Vorliegens einer Sorgfaltspflichtverletzung ist der Abschluss der Vergütungsvereinbarung.<sup>71</sup> Der BGH stellte fest, dass es sich bei einer Vergütungsentscheidung um eine „unter-

nehmerische Führungs- und Gestaltungsaufgabe (handelt), für die in der Regel ein weiter Beurteilungs- und Ermessensspielraum eröffnet (sei). Die Anerkennung eines solchen Handlungsspielraums findet ihre Rechtfertigung darin, dass unternehmerische Entscheidungen regelmäßig auf Grund einer zukunftsbezogenen Gesamtabwägung von Chancen und Risiken getroffen werden müssen, die wegen ihres Prognosecharakters die Gefahr erst nachträglich erkennbarer Fehlbeurteilungen enthält.“<sup>72</sup>

Die Vergütungsentscheidung muss auf Basis aus ex-ante Sicht ausreichender und angemessener Information im konkreten Einzelfall getroffen werden.<sup>73</sup> Daher kann auch keine routinemäßige Anforderung von Gehaltsgutachten verlangt werden.<sup>74</sup> Bei außergewöhnlich hohen Vergütungsvereinbarungen, bei

58 Andere Ansicht für die GmbH: *Tebben* in Michalski/Heidinger/Leible/J. Schmidt, GmbH-Gesetz, § 6 Rz. 157.

59 So für den GmbH-Geschäftsführer: BGH v. 14.5.1990 – II ZR 126/89, NJW 1990, 2625 ff.

60 So: *Fleischer* in Spindler/Stilz, Aktiengesetz, 4. Aufl. § 87 AktG Rz. 24.

61 So: *Weber* in Hölters, Aktiengesetz, 3. Aufl. 2017, § 87 AktG Rz. 17.

62 *Greven*, BB 2009, 2154, 2155; *Fleischer* NZG 2009, 801, 802. Kritisch gegenüber einem Kriterium der Marktüblichkeit – allerdings vor Inkrafttreten des VorstAG – äußert sich jedoch: *Fleischer*, DStR 2005, 1279, 1282.

63 BT-Drucks. 16/13433, 10.

64 BGH v. 14.12.1987 – II ZR 53/87, NJW-RR 1988, 745 Rz. 5.

65 *Fleischer*, DStR 2005, 1279, 1283, m.w.N.

66 Die Überlegung von *Segna* den Vereinszweck als zivilrechtlichen Maßstab für die Vergütungshöhe heranzuziehen ist reizvoll; vgl. *Segna* auf dem 4. Vereinsrechtstag, vom 22. Februar 2019, npoR 2019, 185, 189. Angesichts der Abstraktheit des Vereinszweckes und der Fülle verschiedener Vereinszwecke in der Vereinswirklichkeit lassen sich aus dem Vereinszweck als solchem – anders als aus der steuerrechtlichen Rechtsprechung – wohl kaum im Einzelfall anwendbare qualitative und quantitative Parameter ableiten, um die Angemessenheit zu verifizieren.

67 Eine Differenzierung zwischen For-Profit und Non-Profit Vereinen hat hingegen *Hüttemann* auf dem 4. Vereinsrechtstag, vom 22. Februar 2019, npoR 2019, 185, 189, angeregt. Interpretiert man das zivilrechtliche Angemessenheitskriterium aber als Ausprägung einer organschaftlichen Treuepflicht gegenüber dem Verein und seinen Mitgliedern, darf das Gewinnstreben der Körperschaft als solcher nicht zum Wegfall eines solchen Maßstabes führen. Aus einem Gewinnstreben der Körperschaft lässt sich kein geringeres Schutzbedürfnis der Mitglieder des Vereins herleiten.

68 *Kampermann* in Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 79, konstatiert dies nur für die gemeinnützigen Vereine.

69 *Fleischer* in Spindler/Stilz, Aktiengesetz, 4. Aufl. 2019, § 87 AktG Rz. 39; *Fleischer*, DStR 2005, 1318, 1319; *Weber* in Hölters, Aktiengesetz, 3. Aufl. 2017, § 87 AktG Rz. 16; BGH v. 21.12.2005, 3 StR 470/04, NJW 2006, 522, 523; LG Düsseldorf v. 22.7.2004 – XIV 5/03, NJW 2004, 3275, 3276; *Hüfner* in FS Hoffman-Becking, 2013, 589, 599 f.; *Reichert/Ullrich* in FS Uwe H. Schneider, 2011, 1017, 1021 f. Nach anderer Auffassung unterliegt die Festlegung der Vergütungshöhe nicht der Business Judgement Rule des § 93 Abs. 1 S. 2 AktG, sondern einem Beurteilungsspielraum; vgl. *Habersack* in MünchKomm/AktG, 5. Aufl. 2019, § 116 AktG Rz. 43; *Schwarck* in FS Raiser, 2005, 377, 391 f.; *Kropff* in FS Raiser, 2005, 225, 234. Allerdings soll der Charakter dieses Beurteilungsspielraums dem Charakter der Business Judgement Rule vergleichbar sein; vgl. *Spindler* in MünchKomm/AktG, 5. Aufl. 2019, § 87 AktG Rz. 40.

70 *Spindler* in MünchKomm/AktG, 5. Aufl. 2019, § 93 AktG Rz. 47.

71 *Koch* in Hüfner/Koch, Aktiengesetz, 13. Aufl. 2018, § 87 AktG Rz. 21; *Spindler* in MünchKomm/AktG, 5. Aufl. 2019, § 87 AktG Rz. 38; *Weber* in Hölters, Aktiengesetz, 3. Aufl. 2017, § 87 AktG Rz. 9.

72 BGH v. 21.12.2005, 3 StR 470/04, NJW 2006, 522, 523.

73 *Spindler* in MünchKomm/AktG, 5. Aufl. 2019, § 93 AktG Rz. 55 ff.

74 Für Sachverständigengutachten generell: *Spindler* in MünchKomm/AktG, 5. Aufl. 2019, § 93 AktG Rz. 59, m.w.N. Für Gehaltsgutachten im speziellen: *Spindler* in MünchKomm/AktG, 5. Aufl. 2019, § 87 AktG Rz. 134, m.w.N.

großen Gehaltssprüngen, in geringem zeitlichen Abstand durchgeführten Gehaltserhöhungen oder bei für Vereine untypischen Vergütungsbestandteilen, z.B. Tantiemen, sollte die Erstellung eines Gehaltsgutachtens allerdings erwogen werden. Je mehr sich die Vergütung von den in vergleichbaren Organisationen gezahlten Gehältern entfernt, desto grösser wird die Darlegungs- und Begründungslast.<sup>75</sup> Daher formuliert *Fleischer* zutreffend, „nicht bereits jede beliebige Unausgewogenheit der Vorstandsvergütung verletzt das Angemessenheitsgebot, sondern erst eine besonders handgreifliche Normabweichung“.<sup>76</sup> Als Begründung verweist *Fleischer* auf den Ausnahmecharakter des § 87 Abs. 1 AktG, welcher den Grundsatz der Privatautonomie durchbreche sowie die Bemessungsschwierigkeiten.<sup>77</sup>

## dd) Keine analoge Anwendbarkeit der zivilrechtlichen BJR im Steuerrecht

Eine entsprechende Anwendung der zivilrechtlichen BJR im Gemeinnützigkeitsrecht kommt unseres Erachtens jedoch nicht in Betracht: Die zivilrechtliche BJR ist nicht spezifisch auf gemeinnützige Organisationen zugeschnitten, sondern hat die Funktion ein – den unternehmerischen Handlungsspielraum unangemessen einschränkendes – zivilrechtliche Haftungsrisiko der an Vergütungsentscheidungen beteiligten Organe zu vermeiden. Die Feststellung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Angemessenheit hat jedoch eine andere Funktion: Der gemeinnützigkeitsrechtliche Angemessenheitsmaßstab ist ein objektiver Maßstab. Dies entspricht der Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO als Ausprägung eines Wirtschaftlichkeitsgebotes. Es handelt sich insoweit um keine Prognose, sondern um eine Tatsache. Ein zusätzlicher Verschuldensmaßstab ist dem Steuerrecht – außerhalb der steuerrechtlichen Haftungsvorschriften – fremd.<sup>78</sup> Vielmehr geht es darum, im Einzelfall unter Berücksichtigung der konkreten wertbestimmenden Faktoren für die betroffenen Vergütungen für Vereinsvertreter – analog der Bandbreitenrechtsprechung zur vGA<sup>79</sup> – eine Unverhältnismäßigkeitsschwelle zu ermitteln. Wo im konkreten Fall die Grenze zwischen (noch) angemessen und (schon) unangemessenen Gesamtbezügen verläuft, ist eine Sachverhaltsfrage, die vom jeweiligen Rechtsanwender (Behörde oder FG) festzustellen ist.<sup>80</sup> Unangemessen können daher nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.<sup>81</sup> Dem unternehmerischen Entscheidungsspielraum ist im Regelfall durch eine großzügige Bemessung der Angemessenheitsgrenze<sup>82</sup> und die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips<sup>83</sup>, nicht jedoch durch eine prozedurale Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO, Rechnung zu tragen.

## 2. Konkretisierung der Unverhältnismäßigkeitschwelle mittels vGA-Grundsätzen

Bei der Ermittlung dieser Unverhältnismäßigkeitschwelle stellen die über Jahrzehnte zur vGA entwickelten Grundsätze ein geeignetes und erforderliches „Hilfsmittel“ dar. Allerdings gilt zu beachten, dass das gemeinnützigkeitsrechtliche Verbot unverhältnismäßig hoher Vergütungen gegenüber den zur vGA entwickelten Grundsätzen vorrangig ist.<sup>84</sup> Es kann daher nur darum gehen, mit Hilfe der zur vGA entwickelten Grundsätze über den Fremdvergleich eine bestimmte Bandbreite zu ermitteln auf Basis derer anschließend eine Feinjustierung und eine eigenständige gemeinnützigkeitsrechtliche Bewertung statt-

zufinden hat. Insbesondere sind auch nicht alle Anforderungen aus den anhand der vGA entwickelten Grundsätzen eins zu eins übertragbar. So kann für die gemeinnützigkeitsrechtliche Feststellung der unverhältnismäßigen Höhe der Vergütung die formelle Anforderung einer zivilrechtlich wirksamen, klaren und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung, nicht zur zwingenden Voraussetzung gemacht werden.<sup>85</sup> Bei der Prüfung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO geht es nur darum festzustellen, ob die Vergütung im Einklang mit dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit steht oder unverhältnismäßig hoch ist.

### a) Fremdvergleichsmaßstab

Zur Feststellung einer vGA durch überhöhte Vergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers werden zwei Vergleichsmethoden angewendet: Entweder wird ein Vergleich mit denjenigen Entgelten, die gesellschaftsfremde Geschäftsführer oder Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens beziehen (sog. interner Fremdvergleich), oder mit den Entgelten, die – unter gleichen Bedingungen – an Fremdgeschäftsführer anderer Unternehmen gezahlt werden (externer Fremdvergleich), durchgeführt.<sup>86</sup> Beide Vergleiche beziehen sich auf die Gesamtausstattung des Geschäftsführers bestehend aus laufendem Gehalt sowie sämtlichen weiteren Gehaltsbestandteilen, wie z.B. Festgehalt, Weihnachts-/Urlaubsgeld, Tantiemen, Pensionsrückstellungen oder ein Dienstwagen.<sup>87</sup> Nicht zu berücksichtigen ist der Aufwendersersatz.<sup>88</sup>

### b) Interner Fremdvergleich

Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>89</sup> und der FG<sup>90</sup> sind bei dem Fremdvergleich von Vergütungen im Rahmen der

75 *Spindler* in MünchKomm/AktG, 5. Aufl. 2019, § 87 AktG Rz. 41, m.w.N.

76 *Fleischer* in Spindler/Stilz, Aktiengesetz, 4. Aufl. § 87 AktG Rz. 24.

77 *Fleischer* in Spindler/Stilz, Aktiengesetz, 4. Aufl. § 87 AktG Rz. 24; *Fleischer*, DStR 2005, 1318.

78 Auch die zur Feststellung einer vGA angewendete typisierte Denkfigur des «*ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters*» repräsentiert keinen subjektiven Verschuldensmaßstab, sondern ist Bestandteil des objektiven Fremdvergleichs; vgl. exemplarisch: *Gosch*, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., 2015, § 8 KStG Rz. 300-309.

79 BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, FR 2003, 1173, NZG 2003, 1174; v. 17.10.2001 – I R 103/00, FR 2002, 154, DStR 2001, 2149, 2153.

80 Vgl. exemplarisch: BFH v. 24.8.2011 – I R 5/10, BFH/NV 2012, 271; v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549 = FR 1995, 383.

81 BFH v. 24.8.2011 – I R 5/10, BFH/NV 2012, 271; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136 = FR 2003, 1233; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 241 = FR 2003, 1020 m. Anm. *Pezzler*.

82 Siehe hierzu unter III.2.c).cc).

83 Siehe hierzu unter III.3.

84 *Mecking* in Sandberg/Mecking, Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt, 2014, S. 43.

85 Allerdings ist eine zivilrechtliche im Voraus geschlossene Vereinbarung für die Anerkennung als Aufwands- und Rückspende erforderlich; vgl. *Rausch/Meirich*, DStR 2017, 2769 ff.

86 BFH v. 16.10.1991, I B 227/90, BFH/NV 1992, 341; v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549 = FR 1995, 383; *Gosch* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 8 KStG Rz. 806.

87 *Gosch* in *Gosch*, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8 KStG Rz. 803, m.w.N.

88 BGH v. 14.12.1987 – II ZR 53/87, NJW-RR 1988, 745, 746, Ziff. 1.

89 BMF v. 14.10.2002, IV A 2 – S 2742 – 62/02, NZG 2002, 1102, Ziff. 20.

90 Vgl. exemplarisch: FG Hessen v. 18.1.2000 – 4 K 3248/99, GmbHR 2000, 1163.

Feststellung einer vGA vorrangig *innerbetriebliche Vergleichswerte* heranzuziehen. Der Vorrang des internen Fremdvergleichs wird damit begründet, dass der Abschluss einer bestimmten Gehaltsvereinbarung mit Nicht-Gesellschaftern die betriebliche Veranlassung der Vereinbarung indiziert.<sup>91</sup>

Der interne Betriebsvergleich setzt die streitige Vergütung ins Verhältnis zu anderen innerhalb derselben Körperschaft tatsächlich vereinbarten Gehältern. Ein interner Betriebsvergleich kann nur durchgeführt werden, wenn betriebsintern eine oder mehrere vergleichbare Vergütungsverhältnisse existieren.<sup>92</sup> Als Vergleichspersonen werden vom BFH etwa die Gehälter von Nichtgesellschafter-Geschäftsführern oder anderen leitenden Angestellten des Betriebs genannt.<sup>93</sup>

Der interne Betriebsvergleich wird bei einem gemeinnützigen Verein zur Begründung der Angemessenheit der Vergütung eines Vereinsvertreters wohl nur äußerst selten erhalten können: Die im Rahmen des internen Betriebsvergleichs zu bildenden Vergleichspaare sind vGA-spezifisch und erbringen lediglich den Beweis, dass die Vereinbarung auf betrieblichen Gründen beruht. Die Marktangemessenheit des Entgelts wird damit nicht belastbar nachgewiesen, insbesondere vor dem Hintergrund der Gefahr, dass sich Vereinsvertreter überhöhte Vergütungen gegenseitig genehmigen. Der interne Betriebsvergleich kann daher nur angewendet werden, wenn die herangezogenen internen Vergleichszahlen des betroffenen Vereins „Marktpreise“ darstellen, was wiederum einen externen Betriebsvergleich voraussetzt. Außerdem müssen die Personen, die im Rahmen des internen Betriebsvergleichs als Vergleichsobjekte herangezogen werden, auch eine vergleichbare Tätigkeit ausüben.<sup>94</sup> Ein Vergleich der Organvergütung mit der Vergütung von Angestellten ist nicht möglich, wenn sich deren Aufgaben und Verantwortlichkeiten zu sehr von der Organ-tätigkeit unterscheiden. Häufig sind Organtätigkeiten nämlich mit einem höheren Haftungsrisiko verbunden und verlangen einen höheren Arbeitseinsatz. Hat ein Verein z.B. nur einen Geschäftsführer, was bei der engeren Personaldecke von Vereinen nicht so selten vorkommt<sup>95</sup>, wird ein Vergleich schwierig. Hinzu kommt, dass viele Ebenen in Vereinen oft mit Geringverdienern oder ehrenamtlichen Personen besetzt sind.<sup>96</sup>

### c) Externer Fremdvergleich

Beim externen Fremdvergleich wird ein Vergleich zur Vergütungssituation von Körperschaften gezogen, die dem eigentlichen Betrachtungsobjekt strukturell ähnlich sind. Das Vorgehen ist dabei mehrstufig: im ersten Schritt sind die für die Vergütungshöhe qualitativen und quantitativen wertbestimmenden Faktoren auszuwählen. Diese lassen sich systematisieren in organisations-, funktions- und personenbezogene Faktoren.<sup>97</sup> Im zweiten Schritt sind auf Basis dieser Faktoren bzw. auf Basis diese Faktoren quantifizierende Parameter (z.B. Umsatz oder Mitarbeiterzahl) die „richtigen“ Vergleichswerte auszuwählen. Wertbestimmende Faktoren, die sich nicht in den ausgewählten Parametern niederschlagen, müssen anschließend durch Zu- und Abschläge und im Rahmen einer Feinjustierung, d.h. Bestimmung der konkret angemessenen Vergütungshöhe, berücksichtigt werden.<sup>98</sup> Die Herausforderung besteht vor allem darin, eine ausreichend vergleichbare und repräsentative Datengrundlage aufzufinden und diese dann für den Einzelfall rechtlich einzuordnen und zu bewerten.

### aa) Wertbestimmende Faktoren

Organisationsbezogene Faktoren sind beispielsweise Umsatz und Mitarbeiterzahl, Budgetverantwortung, Anzahl der betreuten Vereinsmitglieder, Branche, Umsatzrendite oder Ertrag. Allein auf Basis der Rechtsform die Aussagekraft einer Vergütungsstudie anzuzweifeln oder einen Vergütungsabschlag vorzunehmen ist unseres Erachtens nicht gerechtfertigt. Das Aufgaben- und Pflichtenprogramm bei der Geschäftsführung großer Vereine mit dominierenden Zweckbetrieben oder umfangreichem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb unterscheidet sich nicht wesentlich von einem Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH oder AG.<sup>99</sup> Die Legalitäts-<sup>100</sup> und Sorgfaltspflichten<sup>101</sup> eines Vereinsvorstands steigen mit zunehmendem operativem Geschäft.<sup>102</sup>

In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Finanzämter bei gemeinnützigen Organisationen einen Abschlag von den gelieferten Fremdvergleichszahlen fordern.<sup>103</sup> Dies wird damit begründet, dass die Steuerbegünstigung bei gemeinnützigen Einrichtungen ein Wettbewerbsvorteil sei, weshalb der Staat auch moderate Ausgaben – auch bezüglich der Geschäftsführer

91 BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, FR 2004, 1280 m. Anm. Pezzer = DStR 2004, 1785; v. 22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 972; v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88.

92 FG Hessen v. 18.1.2000 – 4 K 3248/99, GmbHR 2000, 1163.

93 BFH v. 25.2.1958, I 337/56 U, BStBl. III 1958, 229.

94 BFH v. 17.5.1995 – I R 105/04, BStBl. II 1996, 423; *Kampermann* in Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 259.

95 So auch: *Kampermann* in Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 259.

96 *Kampermann* in Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 259, m.w.N.

97 BFH v. 25.2.1958, I 337/56 U, BStBl. III 1958, 229. Zu den Wertbildenden Faktoren: *Kampermann* in Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 266/267.

98 Wird z.B. aufgrund des Faktors „Größe der NPO“ der quantitative Parameter „Umsatz“ zur Ermittlung eines Bandbreitenwertes in einer Gehaltsstrukturuntersuchung von Kienbaum verwendet, kann zur anschließenden Feinjustierung innerhalb der Bandbreite die Qualifikation oder Berufserfahrung des Geschäftsführers herangezogen werden.

99 *Brouwer*, NZW 2017, 481; *Larisch/von Hesberg*, CCZ 2017, 17 ff.

100 *Leuschner* in MünchKomm/BGB, 8. Aufl. 2018, § 27 BGB Rz. 39 f.

101 *Leuschner* in MünchKomm/BGB, 8. Aufl. 2018, § 27 BGB Rz. 39 f.

102 Ab einer bestimmten Vereinsgröße soll sich nach *Leuschner* in MünchKomm/BGB, 8. Aufl. 2018, § 27 BGB Rz. 43–45, als Annex zu der Legalitätspflicht des Vorstandes auch die Verpflichtungen zur Einrichtung einer Compliance-Struktur ergeben. So müssen sich bspw. Berufs- und Wirtschaftsverbände mittlerweile immer intensiver mit Compliance-Themen im Bereich des Verbandskartell- oder Datenschutzrechtes befassen; vgl. *Brouwer* in Hauschka/Moosmayer/Löslers, Corporate Compliance, 3. Aufl. 2016, § 59; monografisch: *Schmittlein*, Verbands-Compliance, 2014; zu Compliance speziell in Wirtschaftsverbänden s. *Brouwer*, CCZ 2009, 161.

103 Kritisch zur Vergleichbarkeit der Geschäftsführergehälter bei steuerbegünstigten und bei steuerpflichtigen Einrichtungen äussert sich auch das FG Mecklenburg-Vorpommern, welches diese Fragestellung jedoch nicht beantwortete, da nach seiner Feststellung die Jahresgesamtbüße des Geschäftsführers der Klägerin selbst im Vergleich zu denjenigen für vergleichbare Tätigkeiten bei steuerpflichtigen Einrichtungen unangemessen hoch waren; vgl. FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, npoR 2017, 265 Rz. 69.

– verlangen könnte.<sup>104</sup> Diese Auffassung halten wir für nicht gerechtfertigt: Steuerbegünstigte Organisationen konkurrieren mit den gewerblichen Unternehmen auf dem Arbeitsmarkt regelmäßig um geeignete Mitarbeiter.<sup>105</sup> Ein Fremdgeschäftsführer hat keine eigene Förderintention und wird sich daher nicht mit einem geringeren Gehalt zufrieden geben.<sup>106</sup> Auch die Gehälter, die an Geschäftsführer gemeinnütziger Organisationen gezahlt werden, müssen daher wettbewerbsfähig sein. Die Annahme eines Marktes „Arbeitnehmer bei gemeinnützigen Organisationen“ läuft auf eine Fiktion hinaus, die nichts mit der wirtschaftlichen Realität zu tun hat. Aus unserer Sicht spricht auch ein gesetzessystematisches Argument gegen einen Abschlag: Mit den Zweckbetrieben nach §§ 65 bis 68 AO hat der Gesetzgeber eine Abwägungsentscheidung zwischen Wettbewerb und Gemeinwohl getroffen bzw. (bei § 65 AO) den Rechtsanwendern vorgegeben. Würde man auf einer zweiten Wertungsebene verlangen, dass die NPO ihre Geschäftsführer unterhalb eines Marktpreises entlohnt, würde man auf dieser über den § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO diese Förderwirkung einschränken und somit die Grundentscheidung wieder relativieren. Außerdem existiert kein – dem § 4 Nr. 18 UStG ähnliches – allgemeines Abstandnahmegebot von einem Marktpreis für gemeinnützige Organisationen. Dies bestätigt auch Wortlaut des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO, welcher nur „unverhältnismäßig hohe“ Vergütungen untersagt. Nicht zuletzt sprechen auch praktische Aspekte dafür steuerpflichtigen Einrichtungen grundsätzlich in einem Fremdvergleich einzubeziehen<sup>107</sup>: Belastbare repräsentative Vergütungsstudien, die sich allein auf den Dritten Sektor konzentrieren, existieren nur vereinzelt.<sup>108</sup> Dies dürfte vor allem damit zu tun haben, dass Vereine und Stiftungen ebenso wie die Betroffenen Vorstände keinen Publizitätspflichten unterliegen und die Angaben bei den Finanzbehörden dem Steuergeheimnis unterliegen.<sup>109</sup>

Die konkreten Aufgaben und Funktionen eines Vereinsvertreters in einem bestimmten Verein beeinflussen die Vergütungshöhe ebenfalls maßgebend.<sup>110</sup> Der Fremdvergleich ist unter Berücksichtigung der konkreten Aufgabenstellung, der tragenden Verantwortung sowie der zeitlichen Beanspruchung zu ziehen.<sup>111</sup> Die konkrete Aufgaben- und Verantwortungsverteilung kann nicht nur der Vereinssatzung, sondern auch nachrangigen Regelwerken (z.B. einer Geschäftsordnung oder einem Geschäftsverteilungsplan) oder dem Anstellungsvertrag selbst entnommen werden.<sup>112</sup> So ist in vielen Vereinen oder in Verbänden satzungsmäßig eine zwei- oder dreigliedrige Leitungsstruktur etabliert, bestehend aus gesetzlichem Vorstand mit Vertretungs- und Repräsentationsfunktion und/oder erweitertem Vorstand als Strategiegremium und einer Vereins- bzw. Verbandsgeschäftsführung für das Tagesgeschäft, die bei der Wertbemessung zu berücksichtigen ist.<sup>113</sup> Bei mehreren Vereinsvertretern muss geprüft werden, ob sich die anhand einer externen Vergütungsstudie ermittelte Marktpreisbadbreite auf einen oder mehrere Geschäftsführer oder auf die Gesamtgeschäftsführungstätigkeit bezieht.<sup>114</sup>

Bei der Beurteilung der Angemessenheit sind auch personenbezogene Faktoren, wie z.B. Fähigkeiten, Fertigkeiten, Erfahrung oder Qualifikation bei der Festlegung der Vergütung im konkreten Einzelfall zu berücksichtigen.<sup>115</sup> Daher können unseres Erachtens auch formelle Parameter wie Ausbildung, akademischer Titel, Dauer der Berufstätigkeit, Berufserfahrung, Dauer der Zugehörigkeit zur Körperschaft oder das Alter berücksich-

tigt werden.<sup>116</sup> Kein wertbestimmender Faktor kann jedoch ein in der Person des betroffenen Geschäftsführers entgangener anderweitiger Verdienst sein, weil diese von individuellen Zufälligkeiten abhängig ist und in keinem Kausalzusammenhang mit einem Marktpreis steht.<sup>117</sup>

104 So auch: FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, nPoR 2017, 265 Rz. 68.

105 Hüttemann in Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 5.69; Schauhoff in Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000, § 8 Rz. 22; Buchna in Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 2008, S. 117; Sandberg in Sandberg, Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt, 2014, S. 52.

106 So auch: von Holt in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Kommentar Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 1. Aufl. 2017, § 55 AO Rz. 47. Plastisch formuliert Mecking in Sandberg, Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt, 2014, S. 19, dass nur die Körperschaft selbstlos zu sein hat, nicht jedoch eine Person, die in ihr oder für sie tätig ist.

107 Feick, ZStV 2007, 152, 154; Hüttemann in Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 5.68; Mecking in Sandberg, Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt – Vergütungsstudie 2014, 2015, S. 40 f.; Schauhoff in Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 9 Rz. 21. Ausführlich: Kampermann in Organvergaben in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 262, Fn. 1394 m.w.N.

108 Siehe Ziff. III.2.3.2.

109 Strachwitz in Sandberg, Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt, 2014, S. 5.

110 Exemplarisch: FG Saarland v. 8.2.1994 – 1 K 157/93, EFG 1994, 678.

111 Für die GmbH: Gosch in Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8 KStG Rz. 813, m.w.N.

112 Brouwer, NZG 2017, 481, 483.

113 Brouwer, NZG 2017, 481, 482. Die Verbandsverwaltung erfolgt typischerweise durch eine Verbandsgeschäftsstelle, die mit Vereinsangestellten besetzt ist. Die Geschäftsstelle wiederum unterteilt sich in Verwaltungsabteilungen unter der Führung eines Abteilungsleiters. Die Gesamtleitung der Geschäftsstelle wird einem hauptamtlich angestellten Geschäftsführer, der für die Geschäfte der laufenden Verwaltung zuständig ist, übertragen; vgl. Wagner in Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 2 Rz. 24.

114 So bezieht sich die Gehaltsstrukturuntersuchung von Kienbaum, Vergütungsbenchmark 2017, Verbände und Organisationen, 2. Ausgabe, lediglich auf die Vergütung der suborganschaftlichen Geschäftsführungsebene.

115 So auch: Mecking in Sandberg/Mecking, Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt, 2014, S. 44.; Sandberg/Mecking, ZSt, 2008, H.4, S. 139 ff.

116 So stellt Sandberg in Sandberg/Mecking, Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt, 2014, S. 104 f. fest, dass es bei Stiftungsvorständen einen ausgeprägten Zusammenhang zwischen dem (klassierten) Jahresgrundgehalt und dem Bildungsabschluss gibt. So verdienen bspw. Akademiker ca. 31 % mehr als die wenigen Vorstände, die keinen Hochschulabschluss besitzen. Ein akademischer Titel wird im Durchschnitt ca. 7.000 € vergütet. Auf der anderen Seite konnten San-

117 Nehmen wir als Beispiel einen Kulturverein, der bei einer Stellenbesetzung die Wahl zwischen Till Schweiger und einem bekannten Bühnenschau spieler hat. In diesem Fall kann ein dem Till Schweiger entgangener Verdienst sicherlich nicht der Marktpreis sein, da es eben Personen gibt die – mit der für die Position erforderlichen Qualifikation und Fähigkeit – diese Tätigkeit für weniger Vergütung ausüben würden. In einem solchen Fall wäre eine Millionen-Entschädigung dann der Till Schweiger-Preis, aber eben nicht der Marktpreis. Etwas anderes kann unseres Erachtens jedoch dann gelten, wenn man bspw. Till Schweiger als Vereinsvorstand für Zwecke der Spendenakquise verpflichten will. In diesem Fall wird die Vergütung aber für die Marke „Till Schweiger“ bezahlt. Daher kann man aus einem entgangenen Verdienst nicht 1:1 auf einen Marktpreis schließen. Der entgangene Verdienst kann aus unserer Sicht allenfalls ein Indiz sein, wenn sich der entgangene Verdienst auf Tätigkeiten bezieht, die sich die NPO zu eigen machen möchte.

## bb) Auswahl der richtigen Vergleichswerte

Bei operativ tätigen Vereinen mit Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann auf die einschlägigen Vergütungsstudien zu Kapitalgesellschaften zurückgegriffen werden. Die Gehaltsstrukturuntersuchungen werden für die Feststellung von vGA bei Gesellschafter-Geschäftsführern von Finanzbehörden und FG akzeptiert.<sup>118</sup> Durch die Differenzierung nach Branchen, Umsatz und Mitarbeiterzahl sowie durch Zu- und Abschläge, lässt sich eine hinreichend aussagekräftige Grundlage für die Gehaltsschätzung schaffen.<sup>119</sup> Nach zutreffender Auffassung des FG Mecklenburg-Vorpommern sollen diese Gehaltsstrukturuntersuchungen daher auch auf gemeinnützigen Organisationen grundsätzlich anwendbar sein.<sup>120</sup> Die Studien differenzieren oftmals grob nach den Branchen Dienstleister, Einzelhandel, Großhandel, Handwerk und Industrie.<sup>121</sup> Diese Branchen werden anschließend noch einmal in Untergruppen<sup>122</sup> ausdifferenziert. Viele Zweckbetriebstätigkeiten von Vereinen lassen sich in diesem Schema einordnen. So würde man z.B. den Zweckbetrieb Krankenhaus<sup>123</sup>, Altenwohn- und Pflegeheim<sup>124</sup> oder heilpädagogische Kinder-, Jugend- und Erwachsenenrichtung z.B. der Branche Dienstleister und der Untergruppe Gesundheitswesen<sup>125</sup> oder den Zweckbetrieb Kita z.B. der Branche Dienstleister und der Untergruppe Ausbildung/Bildung zuordnen.<sup>126</sup>

Nach Auffassung des BFH<sup>127</sup> und der Finanzverwaltung<sup>128</sup> ist unangemessen nur der Betrag des Gehalts, der den oberen Rand der Bandbreite überschreitet, wobei aus Sicherheitsgründen ein Zuschlag von 20 % erfolgen darf.<sup>129</sup> Da der Aufschlag wegen den Unsicherheiten des Fremdvergleichs vorgenommen wird, muss er unseres Erachtens für die gemeinnützigkeitsrechtliche Angemessenheitsprüfung entsprechend vorgenommen werden können.

Zu der Vergütungsstruktur von gesetzlichen Vorständen in Vereinen und Verbänden gibt es keine Gehaltsstrukturuntersuchungen. Allerdings existieren zwei von der Deutschen Gesellschaft für Verbandsmanagement e.V. (DGVM) in den Jahren 2015<sup>130</sup> und 2017<sup>131</sup> im Rahmen eines Club Surveys – d.h. geschlossenen Teilnehmerkreises – durchgeführte Studien zur Vergütung von Fach- und Führungskräften in Verbänden; allerdings ohne die Vorstandsebene.<sup>132</sup> Berit Sandberg hat außerdem in zwei Vergütungsstudien aus dem Jahr 2007 und 2014 die Vergütungsstrukturen bei Stiftungen untersucht.<sup>133</sup>

Gehaltstabellen oder verwaltungsinterne Richtwerte aus der eigenen (OFD) Datenbank können nur erste Anhaltspunkte geben, sind allerdings in einem Finanzgerichtsprozess für den betriebsexternen Vergleich letztlich kaum gebrauchstauglich.<sup>134</sup> Verwaltungsinterne Sammlungen müssen so beschaffen sein, dass sich das Gericht im Streitfall von den Vergleichsbetrieben ein persönliches Bild verschaffen kann.<sup>135</sup> Zudem sind die bisher von der Finanzverwaltung veröffentlichten Daten nicht hinreichend konkret. Insbesondere die Angemessenheitsrichtzahlen, welche die OFD Karlsruhe veröffentlicht hat (sog. Karlsruher Tabelle) dürften zu allgemein und damit für einen betriebsexternen Gehaltsvergleich untauglich sein.<sup>136</sup> So nimmt diese nur eine grobe Einteilung nach Branchen vor und fasst bei der Branche „sonstige Dienstleistungen“ sehr unterschiedliche Geschäftstätigkeiten zusammen. Außerdem wurden diese Werte lediglich für den örtlichen Kompetenzradius der OFD Karlsruhe entwickelt.<sup>137</sup> Es ist daher zweifelhaft, ob die Karls-

ruher Tabelle überhaupt als Vergleichsreferenz dienen kann. Sie dürfte allenfalls Indizwirkung haben.

Tarifverträge und kodifizierte Vergütungsverordnungen als Vergütungsmaßstäbe klingt für den Rechtsanwender nach einer verlockend einfachen – weil typisierenden und schematisierenden – Lösung.<sup>138</sup> So existieren z.B. für bestimmte Freiberufler bereits eine Reihe solcher Schematisierungen in Form von Honorarverordnungen in Verordnungsform<sup>139</sup> und für Beamte finden die Vorschriften des Bundesbesoldungsgesetzes (BBesG) oder eines Landesbesoldungsgesetzes (LBesG) in Verbindung mit der zugehörigen Besoldungsverordnung Anwendung. Ferner existieren betreffend die Privatwirtschaft und den öffentlichen Dienst eine Reihe von Tarifverträgen.

Aus unserer Sicht passen die meisten dieser Regelungen inhaltlich nicht auf die spezifische Situation von Vereinsvorständen.<sup>140</sup> Außerdem entspricht eine NPO in ihrer Organisationsstruktur keiner Behörde.

118 OFD Frankfurt v. 8.2.2012 – S 2742 A-19-St 511, juris; FG Sachsen v. 14.4.2010 – 8 K 1786/04, DStRE 2011, 550.

119 BFH v. 24.8.2011 – I R 5/10, BFH/NV 2012, 271.

120 FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, npoR 2017, 265 Rz. 66.

121 Z.B. GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2017, Ergebnisbericht der bundesweiten Umfrage von BBE media, Handelsblatt und dem Deutschen Steuerberaterverband e.V. im Frühjahr/Sommer 2016.

122 Z.B. die Branche Dienstleistung in Ausbildung/Schulung, Gesundheitswesen, Immobilien, usw.

123 § 67 AO.

124 § 68 Nr. 1 lit. a AO.

125 Hierunter fallen laut Auskunft von BBE auch Pflegeberufe.

126 So hat das FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, npoR 2017, 265 Rz. 72 ff. die Erbringung psychiatrisch-sozialtherapeutischer Leistungen nach dem SGB der Branche Dienstleister/Untergruppe Gesundheitswesen zugeordnet.

127 BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854 = FR 1989, 598.

128 BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, NZG 2002, 1102, Ziff. 21.

129 So auch das FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, npoR 2017, 265 Rz. 79, welches die Angemessenheit und Gemeinnützigkeit jedoch letztlich verneint.

130 Kienbaum, Vergütungsbenchmark 2017, Verbände und Organisationen, 2. Ausgabe, Ziff. 3.1.5.

131 *Feldkamp*, „Vergütungsvergleich Verbände und Organisationen“, Verbändereport 4/2018, S. 33 ff.

132 Während die erste Studie drei Führungsebenen (Geschäftsführung, Referats-/Abteilungsleitung und Sachbearbeitung/Assistenz) untersuchte, wurde im Rahmen der zweiten Studie zwischen vier Führungsebenen (Geschäftsführer, Leiter, Referenten und Sachbearbeiter) differenziert. Eine neue Vergütungsstudie ist für das Jahr 2019 geplant; vgl. Verbändereport 3/2019, S. 42 ff.

133 Zuletzt: *Sandberg* in Sandberg, Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt, 2014.

134 GmbH-Stpr. 12, 5; *Rath/Zimmers*, GStB v. 28.3.2012.

135 BFH v. 11.12.1991 – I R 152/90, BStBl. II 1992, 690 = FR 1992, 486.

136 FG Sachsen v. 14.4.2010 – 8 K 1786/04.

137 Dennoch wird auf die Karlsruher Tabelle abgestellt in FG Berlin-Brandenburg v. 16.1.2008 – 12 K 8312/04 B, DStRE 2008, 688.

138 *Kampermann* in Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 254.

139 Z.B. die Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) oder die Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV).

140 So auch: *Kampermann* in Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften in Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band II/22, 1. Aufl. 2018, S. 255.

Allenfalls die Bezugnahme auf Tarifverträge des öffentlichen Dienstes und der Länder können insoweit Rechtssicherheit gewährleisten, als jede Vergütung, die sich innerhalb des von diesen vorgegebenen Rahmen bewegt, jedenfalls nicht unangemessen ist. So haben in der Studie von Sandberg von 81 befragten Stiftungen 25 mitgeteilt, dass sich an dem Gehaltsrahmen des öffentlichen Dienstes, also am Beamtenbesoldungsgesetz (BBesG), am Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst (TVöD) bzw. am Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst der Länder (TV-L) orientieren.<sup>141</sup> Der Umkehrschluss, dass alle Vergütungen oberhalb des Verdienstes eines öffentlichen Bediensteten unverhältnismässig sind, ist unseres Erachtens nicht zulässig.<sup>142</sup> Eine solche starre schematische Lösung wird außerdem vom Gesetz nicht verlangt und würde zu Lasten des gemeinnützigen Vereins über den Wortlaut des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO unzulässig hinausgehen. Außerdem würde damit jeglicher Anwerbe- Leistungsanreiz für qualifiziertes Personal fehlen.

### cc) Interpretationsgrundsätze

Bei der Auswahl der externen Vergleichswerte gilt: Je grösser die Datenbasis und je spezifischer die Datenparameter, desto besser sind diese geeignet die Angemessenheit zu verifizieren.<sup>143</sup> Vor allem Median- und obere Quartilswerte sind aussagekräftige Werte.<sup>144</sup> Dem Durchschnittswert kommt hingegen regelmäßig keine belastbare Bedeutung zu.<sup>145</sup>

In den Gehaltsstrukturuntersuchungen werden regelmäßig sowohl der Medianwert<sup>146</sup> als auch der Wert für das obere Quartil<sup>147</sup> angegeben. Der obere Quartilswert ist zwar in höherem Masse von einer Wertestreuung beeinflusst, darf aber nach unserer Auffassung nicht generell als Bemessungsgrenze in Frage gestellt werden. Nach unserer Auffassung sollten sich gemeinnützige Einrichtungen – anders als die Rechtsprechungsgrundsätze zur vGA nahelegen<sup>148</sup> – grundsätzlich an dem oberen Quartilswerten orientieren können.<sup>149</sup> Außerdem ist – analog zur vGA-Praxis<sup>150</sup> – ein Sicherheitszuschlag von 20 % auf den oberen Quartilswert vorzunehmen.<sup>151</sup> Hierdurch kann insgesamt dem Umstand Rechnung getragen werden, dass § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO eben eine Vergütung bis zur Grenze der Unverhältnismässigkeit akzeptiert.<sup>152</sup>

Die Anwendung verschiedener (zulässiger) Parameter (z.B. Umsatz und Mitarbeiterzahl), kann zu unterschiedlichen Marktpreisobergrenzen führen. Eine Gewichtung dahingehend, welcher Parameter wieviel Einfluss auf die Marktpreisbandbreite hat, könnte allenfalls mittels einer Regressionsanalyse<sup>153</sup> veranschaulicht werden. Solange kein Gewichtungsfaktor ermittelt werden kann, muss sich die Organisation nach unserer Auffassung auf die für sie günstigere Bandbreite berufen können.

In der Praxis kann es vorkommen, dass aussagekräftige Median- und Quartilswerte nur bezüglich einzelner quantitativer Parameter (nur in Bezug auf Mitarbeiterzahl/nur in Bezug auf Umsatz) oder nur branchenspezifisch (ohne Mitarbeiter- und Umsatzbezug) vorliegen. Ferner kann es vorkommen, dass Median- und Quartilswerte nur auf einem abstrakteren Level verfügbar sind, z.B. nur betreffend aller Verbandsarten oder den Dienstleistungsbereich insgesamt. Aber selbst die Untergruppen einer bestimmten Branche repräsentieren eine gewisse Bandbreite von Unternehmen mit verschiedenen Geschäftsmodellen, die sich in ihrer Vergütungsstruktur unterscheiden können.<sup>154</sup> In solchen Fallkonstellationen muss es nach unserer

Auffassung zulässig sein, auf die gröberen bzw. unspezifischeren Daten zurückzugreifen.<sup>155</sup>

Anders verhält sich die Situation, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit eines Vereins keiner Branche oder Verbandsart eindeutig zugeordnet werden kann. In so einem Fall könnte der Verein zwar auch eine eigene Gehaltsstrukturuntersuchung in Auftrag gegeben. Aus unserer Sicht ist ein Verein jedoch nicht verpflichtet solche Gehaltsstrukturuntersuchungen erstellen zu lassen. Auch wird man von einem Verein nicht verlangen dürfen sich durch Teilnahme Club-Surveys zwecks Vergleichswerte verschaffen zu müssen. Dies würde über die allgemeine Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 1 AO hinausgehen. Der BFH hat bereits festgestellt, dass die Ermittlung eines Fremdvergleichspreises, d.h. einer Bandbreite, regelmäßig nicht Sache des Steuerpflichtigen sei.<sup>156</sup> Sofern jedoch kein aussagekräftiger Fremd-

141 Sandberg, Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt, 2014, S. 98.

142 A.A.: Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 153. Lieferung 8.2018, § 55 AO Rz. 22; Geserich, DStR 2001, 604, 606.

143 FG Sachsen v. 14.4.2010 – 8 K 1786/04, DStRE 2011, 550, 552.

144 FG Sachsen v. 14.4.2010 – 8 K 1786/04, DStRE 2011, 550, 552.

145 Für die vGA: BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, FR 2002, 154, DStR 2001, 2149, 2153.

146 Wert, der von der Hälfte der beobachteten Werte nicht über- und von der anderen Hälfte nicht unterschritten wird.

147 Wert, der von  $\frac{3}{4}$  der beobachteten Werte nicht über- und von  $\frac{1}{4}$  der Werte nicht unterschritten wird.

148 Vgl. BFH v. 15.12.2004 – I R 79/04, BFH/NV 2005, 1147: Eine Orientierung am oberen Quartil kommt in Betracht, wenn die Organisation auch nach dem massgebenden Parameter (z.B. Umsatz oder Mitarbeiterzahl) auch zum oberen Viertel gehört. Kritisch auch FG Saarland v. 26.1.2011 – 1 K 1509/07, EFG 2011, 1541, rkr., wonach die ober Bandbreite dann nicht mit dem oberen Quartil identisch sein soll, wenn dieses nur anhand der Höhe der Umsätze oder der Anzahl der Arbeitnehmer, aber ohne Berücksichtigung der Ertragslage bestimmt wurde.

149 An den dem oberen Quartil orientiert sich auch das FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, npoR 2017, 265 Rz. 80.

150 BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854 = FR 1989, 598; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, NZG 2002, 1102, Ziff. 21.

151 So auch das FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, npoR 2017, 265 Rz. 79, welches die Angemessenheit und Gemeinnützigkeit jedoch letztlich verneint.

152 von Holt in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Kommentar Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 1. Aufl. 2017, § 55 AO Rz. 47.

153 Die vorhandenen, zugänglichen Vergütungsstudien und Gehaltsstrukturuntersuchungen stellen im Rahmen eines zweidimensionalen Koordinatensystems immer den Zusammenhang zwischen Vergütungshöhe und einem Parameter (z.B. Umsatz oder Mitarbeiterzahl) dar. Allerdings wird die angemessene Vergütung durch eine Vielzahl von Faktoren, welche wiederum in eine Vielzahl von Parametern übersetzt werden kann beeinflusst. Einen solchen multidimensionalen Zusammenhang mehrerer Faktoren kann nur durch eine Regressionsanalyse modelliert werden; vgl. Backhaus/Erichson/Plinke/Weiber, Multivariate Analysemethoden – Eine anwendungsorientierte Einführung, 11. Aufl. 2006.

154 So könnte die Branche Ausbildung/Bildung so unterschiedliche Tätigkeiten, wie z.B. das Betreiben einer Kindertagesstätte, einer privaten Hochschule, von Ausbildungsgesellschaften oder die Veranstaltung von Bildungsseminaren umfassen.

155 So hat das FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, npoR 2017, 265 Rz. 80, letztlich auf die allgemeineren Parameter Jahresgesamtbezüge im oberen Quartil ohne Bezug auf Umsätze oder Mitarbeiterzahl für die Branche Dienstleister/Gesundheitswesen zurückgegriffen, da sich aus diesen eine grössere Kontinuität ergab. Allerdings stellte das FG im Ergebnis die Unangemessenheit der gezahlten Vergütungen fest. Fraglich ist, ob solche allgemeinen Parameter umgekehrt genügen, um das Finanzamt von der Angemessenheit der Vergütung zu überzeugen.

156 BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, FR 2002, 154, DStR 2001, 2149, 2153/2154.

vergleichspreis ermittelt werden kann, legt nach unserer Auffassung nur dann ein Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO vor, wenn dem Steuerpflichtigen nachgewiesen werden kann, dass die Vergütungshöhe tatsächlich auf Basis eines Interessenkonfliktes festgesetzt wurde.

Sind zu bestimmten Parametern lediglich die arithmetischen Mittelwerte zugänglich, sollten auch diese herangezogen werden dürfen, um die Angemessenheit zu belegen. Zwar erhalten bei Durchschnittswerten Ausreißer und Extremwerte der Verteilung ein höheres Gewicht. Allein daraus kann man unseres Erachtens jedoch nicht den Erfahrungssatz ableiten, dass diese keine Aussagekraft besitzen. Im Zweifel muss sich der Verein auf die für ihn günstigeren Werte berufen können.

### 3. Verhältnismäßigkeitsprinzip

Sofern im Einzelfall eine unangemessen hohe Vergütung gezahlt wird, darf dies unseres Erachtens nicht zwingend zum Entzug der Gemeinnützigkeit führen. Das Finanzamt muss den einzelnen Verstoß unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit würdigen.<sup>157</sup> Zwar bedeutet die fortlaufende Zahlung einer überhöhten Vergütung regelmäßig eine dauerhafte Fehlverwendung, zumal die vergütete Person in der Regel nicht bereit sein wird die Vergütung bei bestehender zivilrechtlicher Anspruchsgrundlage zurückzuzahlen.<sup>158</sup> Eine allerdings nur geringfügige Überschreitung in einzelnen Veranlagungszeiträumen darf unseres Erachtens jedoch nicht zum Entzug der Gemeinnützigkeit führen, insbesondere dann nicht, wenn es sich z.B. hinsichtlich des Umsatzes um ein „Ausreißer-Jahr“ handelt.<sup>159</sup> So judizierte auch FG Sachsen zur vGA, dass Überschreitungen von Median bzw. oberem Quartil in einzelnen Veranlagungszeiträumen oder bei Zugrundelegung eines bestimmten Parameters nicht pauschal die Unangemessenheit begründen können.<sup>160</sup>

### IV. Fazit

Bei gemeinnützigen Vereinen muss eine Vergütung sowohl auf Gesamtkostenebene und als Einzelkostenposition angemessen sein. Beide Angemessenheitsprüfungen sind Ausprägung eines allgemeinen Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes. Eine Interpretation des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO im rein prozessualen Sinne ist abzulehnen. Die zivilrechtliche BJR ist nicht auf das Steuerrecht übertragbar. Zwar ähnelt der zivilrechtliche Angemessenheitsmaßstab für Organvergütungen in seiner Struktur dem steuerrechtlichen Fremdvergleich. Allerdings widerspricht eine Anwendung der zivilrechtlichen BJR im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO dem Telos dieser Regelung als Ausprägung eines Wirtschaftlichkeitsgebotes. Der steuerrechtliche Angemessenheitsmaßstab ist ein objektiver Maßstab. Ein Verschulden ist dem Steuerrecht – außerhalb der steuerrechtlichen Haftungsvorschriften – fremd. Dem unternehmerischen Ermessensspielraum kann durch eine großzügige Interpretation des Schwellenwertes Rechnung getragen werden. Zudem gewährleistet ein (großzügiger) Schwellenwert gemeinnützigen Einrichtungen Rechtssicherheit.

Zur Bestimmung der Angemessenheit der Vergütung dient i.d.R. der externe Fremdvergleich unter Zuhilfenahme der zur vGA entwickelten Grundsätze. Die wertbestimmenden Faktoren und Parameter sind unter Berücksichtigung des jeweiligen Vereinstyps auszuwählen. Weder für die Vereinsrechtsform noch für die Gemeinnützigkeit ist aber ein Bewertungsabschlag gerechtfertigt. Grundsätzlich kann und sollte bei der Bestimmung der Unverhältnismäßigkeitsschwelle das obere Quartil zzgl. eines Sicherheitszuschlages von 20 % maßgeblich sein. Geringfügige Überschreitungen der Unverhältnismäßigkeitsschwelle oder Überschreitungen der Unverhältnismäßigkeitsschwelle in nur einzelnen oder wenigen Veranlagungszeiträumen führen zudem nicht zwingend zum Verlust der Gemeinnützigkeit.

157 *Bott* in Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 80 ff.

158 In dem (vermutlich seltenen) Fall, in welchem die überhöhte Vergütung nachträglich zurückgeführt wird, stellt sich die Frage der „Heilung“ der Gemeinnützigkeitsschädlichkeit durch Rückgewähr; vgl. hierzu: *von Holt* in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Kommentar Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 1. Aufl. 2017, § 55 AO Rz. 30, m.w.N.

159 Anders offenbar das FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, npoR 2017, 265 Rz. 107, welches einen Entzug der Gemeinnützigkeit für das Jahr 2007 als verhältnismässig bewertet obwohl die Jahresgesamtbezüge von 137.348 € das obere Quartil von 131.736 € lediglich mit 5.612 überschreiten.

160 FG Sachsen v. 14.4.2010 – 8 K 1786/04, DStRE 2011, 550.

Prof. Dr. Jens Schönfeld/ Benedikt Ellenrieder, beide Bonn\*

# Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht“?

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Die Richtlinie als Prüfmaßstab des mitgliedstaatlichen Rechts
  1. Die Richtlinie als Harmonisierungsinstrument im Steuerrecht
  2. Grundsatz: Sekundärrecht als abschließender Prüfmaßstab bei abschließender Harmonisierung
  3. Aber: Grenzen der Immunisierungswirkung von Sekundärrecht
    - a) Gebot der „primärrechtsfreundlichen“ Auslegung: Regelmäßig bereits kein Recht zur grundfreiheitswidrigen Diskriminierung durch Sekundärrecht
    - b) Immunisierung nur bei abschließender Harmonisierung
    - c) Tragende Prinzipien des Unionsrechts, insbesondere: Grenzen der Kompetenzgrundlage
  4. Folgen für den Rechtsschutz: Konzentration der gerichtlichen Überprüfung der (Reichweite der) Immunisierungswirkung beim EuGH
- III. Illustrierendes Beispiel: Wegzugsbesteuerung nach der ATAD
  1. Der Fall: Wegzug mit Folgen?
  2. Die Lösung
    - a) Frage 1: Verzinsung
    - b) Frage 2: Grenzen der Immunisierung beim Stundungskonzept
- IV. Fazit

Die ATAD enthält aus Sicht des Steuerpflichtigen im Grundsatz ausschließlich Belastungen. Bei einigen Bestimmungen der ATAD ist fraglich, ob sie der EuGH unter den Grundfreiheiten akzeptieren würde, wenn es sich um rein mitgliedstaatliches Recht handeln würde. Der EuGH äußerte gleichzeitig, dass mitgliedstaatliches Recht, welches eine Richtlinie umsetzt, nur am Sekundärrecht zu prüfen sei, wenn die Richtlinienvorgaben eine abschließende Harmonisierung herbeiführen.

Dies wirft Fragen auf. So könnte diese Rechtsprechung dazu führen, dass das mitgliedstaatliche Umsetzungsrecht insoweit gegen das Unionsprimärrecht „immunisiert“ ist. Das Gleiche könnte auch für das Sekundärrecht gelten, soweit der Sekundärrechtsgeber unter den Grundfreiheiten einen anderen Gestaltungsspielraum genießen würde, als der mitgliedstaatliche Gesetzgeber.

Die Verfasser argumentieren, dass es Grenzen der „Immunisierungsrechtsprechung“ gibt. So lehnt der Gerichtshof im Zweifel ab, dass das Sekundärrecht den Mitgliedstaaten überhaupt Umsetzungsmaßnahmen erlaubt, welche in Konflikt zu den Grundfreiheiten stehen. Auch stellt der Gerichtshof strenge Anforderungen an das Vorliegen einer abschließenden Harmonisierung. Zudem ist es auch dem Sekundärrechtsgeber unter den Grundfreiheiten nicht gestattet, gegen tragende Prinzipien des

Unionsrechts zu verstoßen. Zuletzt setzt auch die Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV einer sekundärrechtlichen Harmonisierung genaue Grenzen. Nach Ansicht der Verfasser kann eine Richtlinie grundsätzlich nicht auf diese Grundlage gestützt werden, soweit ihr Regelungsgehalt nur darin besteht, Marktfreiheiten zu beschränken, ohne auch Marktzugangsrechte zu vermitteln. Eine Ausnahme könnte nur gelten, soweit die Richtlinie schädlichen Steuerwettbewerb unter Ausnutzung der Grundfreiheiten bekämpft. Diese Ausnahme trifft auf weite Teile der ATAD jedoch nicht zu. Die Verfasser verproben ihren Ansatz anschließend an einem Beispiel zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung.

*From the taxpayer's perspective, the ATAD involves nothing but burdens. It is doubtful whether the ECJ would accept some of its provisions under the fundamental freedoms if they were purely Member State law. At the same time, the ECJ has stated that any national measure in an area which has been the subject of exhaustive harmonisation at the level of the European Union must be assessed in the light of the provisions of that harmonising measure, and not in the light of the provisions of primary law.*

*This raises questions. Case law could, for example, result in the Member State's transposition law being „immunised“ against EU primary law in this respect. The same could also apply to secondary law if the secondary legislature were to enjoy a different margin of discretion under the fundamental freedoms than the Member State legislature.*

The authors argue that there are limits to the „immunisation case law“. In cases of doubt, the ECJ does not accept that secondary law allows Member States to take any transposing measures at all that might conflict with fundamental freedoms. The ECJ also sets out strict criteria for the acceptance of exhaustive harmonisation. In addition, the secondary law is not permitted under the fundamental freedoms to violate fundamental principles of EU law. Finally, the competence base of Art. 115 EU treaty also limits harmonisation by means of secondary law. The authors take the view that a directive cannot, in principle, be supported by this base if its regulatory content consists only in restricting market freedoms without also granting market access rights. An exception could apply only inso-

\* RA/FAStR/Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Jens Schönfeld ist Partner, RA Benedikt Ellenrieder ist Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg, Bonn. Der Beitrag beruht auf einer erweiterten Fassung des Vortrags, den Herr Schönfeld auf der 70. steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht in Wiesbaden gehalten hat. Der Vortragsstil wurde beibehalten.

far as the directive tackles harmful tax competition by exploiting the fundamental freedoms. This, however, does not apply to large parts of the ATAD. The *authors* test their approach using an example of exit taxation.

## I. Einführung

Die Frage nach dem Verhältnis von primärem und sekundärem EU-Recht ist so alt, wie es die beiden Formen des Rechts gibt. Für den deutschen Juristen ist die Antwort naheliegend, dass sich das Sekundärrecht uneingeschränkt an den Vorgaben des höherrangigen Primärrechts messen lassen muss und sich damit das Primärrecht stets gegenüber dem Sekundärrecht durchsetzt. Aktuelle Entwicklungen im Europäischen Steuerrecht könnten daran Zweifel aufkommen lassen. So dürfte etwa die in Rekordzeit entstandene ATAD<sup>1</sup> nichts weniger sein als der Beginn einer Zeitenwende in der Harmonisierung der direkten Steuern. Während vorhergehende Richtlinien nämlich vor allem grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeiten im Binnenmarkt erleichtern sollten, zielt die ATAD nun zum ersten Mal originär auf eine Beschränkung von Marktfreiheiten ab.

Als eine Art „Gegenleistung“ hätten die Steuerpflichtigen dafür, so die Erwägungsgründe der ATAD, „nicht zuletzt die Gewähr, dass die betreffenden Maßnahmen mit dem Unionsrecht in Einklang stehen.“<sup>2</sup> Hinter dieser Aussage steckt somit ersichtlich die Annahme, dass mitgliedstaatliches Recht mit dem Unionsrecht – und damit insbesondere dem Unionsprimärrecht – vereinbar ist, weil und soweit es die ATAD umsetzt. Ob diese Annahme zutrifft, soll hier zur kritischen Diskussion gestellt werden: Die ATAD enthält im Grundsatz nur Belastungen.<sup>3</sup> Zum Teil enthält sie dabei Bestimmungen, bei denen zweifelhaft ist, ob der Gerichtshof sie dem mitgliedstaatlichen Gesetzgeber unter den Grundfreiheiten „durchgehen“ lassen würde. Träfe die erwähnte Annahme des Unionsgesetzgebers zu, wäre eine solche mitgliedstaatliche Regelung für sich allein vielleicht grundfreiheitswidrig. Sie würde aber auf einmal unionsrechtskonform, wenn sie der Umsetzung der ATAD dient. Die ATAD hätte damit die Wirkung, das mitgliedstaatliche Umsetzungsrecht vor den Grundfreiheiten zu „immunisieren“. Dies wäre aus Sicht des Steuerpflichtigen auch aus einem weiteren Grund besorgniserregend: Denn aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts<sup>4</sup> wäre das mitgliedstaatliche Umsetzungsrecht gleichzeitig nur sehr eingeschränkt an nationalem Verfassungsrecht zu messen und damit auch weitgehend vor dem Verfassungsrecht „immunisiert“.<sup>5</sup> Die Mitgliedstaaten könnten sich dann mit Unterstützung der Kommission im Rat zusammensetzen, um Rechtspositionen zu beschneiden, die durch das Verfassungs- und das Primärrecht (eigentlich) geschützt sind.

Daneben scheinen die zitierten Erwägungsgründe der ATAD auch von der weiteren Annahme getragen zu sein, dass die ATAD selbst mit dem Primärrecht vereinbar, also insoweit ebenfalls gegen die Schutzwirkung der Grundfreiheiten „immunisiert“ ist. Es ist zwar richtig, dass auch dem Unionsgesetzgeber ein originärer Gestaltungsspielraum zuzugestehen ist, der von der Rechtsprechung zu respektieren ist. Gleichwohl stellt sich ein gewisses Störgefühl ein, wenn es dem Sekundärrechtsgesetzgeber erlaubt sein soll, mit den Grundfreiheiten eine ganz wesentliche Stütze der Europäischen Integration und einen Grundpfeiler des aufwendig demokratisch legitimierten Pri-

märrechts zu verkürzen. Vor diesem Hintergrund soll mit diesem Beitrag untersucht werden, inwieweit das Unionssekundärrecht tatsächlich „immunisierende Wirkung“ entfaltet.

## II. Die Richtlinie als Prüfmaßstab des mitgliedstaatlichen Rechts

### 1. Die Richtlinie als Harmonisierungsinstrument im Steuerrecht

Bei der Harmonisierung des Steuerrechts steht der Mitgliedstaat grundsätzlich vor der Aufgabe, Richtlinien in sein eigenes nationales Recht einzupassen und zu überführen. Die damit verbundenen dogmatischen Fragen stellen sich bei den ebenfalls sekundärrechtlichen Verordnungen schon von vornherein nicht, denn sie gelten unmittelbar in allen Mitgliedstaaten.<sup>6</sup> Das sekundärrechtliche Instrument der Verordnung hat aber bislang im direkten Steuerrecht keine Relevanz erlangen können.<sup>7</sup> Dies liegt auch daran, dass die für direkte Steuern übliche Ermächtigungsgrundlage des Art. 115 AEUV nur den Erlass von Richtlinien erlaubt.

Die Richtlinie richtet sich regelmäßig an alle Mitgliedstaaten<sup>8</sup> und ist grundsätzlich<sup>9</sup> nicht unmittelbar anwendbares Recht, sondern muss erst durch mitgliedstaatliches Recht umgesetzt werden. Dabei kann der Unionsgesetzgeber den Mitgliedstaaten Spielräume gewähren, beispielsweise durch explizite Wahlmöglichkeiten. Die Rechtsprechung des EuGH gesteht den Mitgliedstaaten aber in gewissen Grenzen auch einen Konkretisierungsspielraum zu, wenn eine Richtlinie unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet und die Auslegung dieses Rechtsbegriffs nicht bereits durch Wortlaut, Systematik und Teleologie vorgezeichnet ist.<sup>10</sup>

Durch Richtlinien kann man somit ein unionsweites Regelungskorsett einführen, es aber gleichzeitig den Mitgliedstaaten ermöglichen, das Richtlinienrecht mit möglichst wenigen Verwerfungen in ihre eigenen Steuersysteme zu integrieren.<sup>11</sup> Da-

1 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1, geändert durch RL (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017, ABl. EU 2017 Nr. L 144, 1). Vom ersten Richtlinienentwurf bis zur Einigung im Rat vergingen im Fall der ATAD kaum 6 Monate.

2 Erwägungsgrund 2 der ATAD.

3 Soweit sie auch begünstigende Elemente – etwa zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung – enthält, gleichen diese eher besondere Härten aus, die mit den belastenden Maßnahmen verbunden sein können.

4 Vgl. hierzu eingehend *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 4.18 ff.

5 Vgl. für die Beschränkung der grundrechtlichen Prüfung des Sekundärrechts hier nur BVerfG v. 7.6.2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147.

6 Vgl. den Wortlaut des Art. 288 Abs. 2 AEUV.

7 Anders im Bereich des Zollrechts und – teilweise – im Recht der indirekten Steuern, vgl. *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 4.56.

8 Vgl. im hier zu untersuchenden Fall nur Art. 13 ATAD.

9 Im Falle nicht fristgerechter Umsetzung von Richtlinienrecht kann eine Richtlinie unter bestimmten Voraussetzungen auch ausnahmsweise unmittelbare Anwendung finden, vgl. nur *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 1 Rz. 20.

10 Vgl. EuGH v. 11.4.2019 – C-254/18, SCSJ, ECLI:EU:C:2019:318 Rz. 31.

11 Vgl. Erwägungsgrund 3 der ATAD.

durch eignet sie sich für die Harmonisierung des Steuerrechts in ganz besonderem Maße. Gleichzeitig „verdoppelt“ dieser Mechanismus aber auch die möglichen unionsrechtlichen Maßstäbe, an denen sich mitgliedstaatliches Recht orientieren muss. Denn neben die sowieso unmittelbar geltenden<sup>12</sup> primärrechtlichen Grundfreiheiten tritt mit dem Richtlinienrecht auch ein sekundärrechtlicher Maßstab. Tritt das Primärrecht in ein „Spannungsverhältnis“ zum Sekundärrecht, steht der Mitgliedstaat vor dem Problem, dieses auflösen zu müssen.

## 2. Grundsatz: Sekundärrecht als abschließender Prüfungsmaßstab bei abschließender Harmonisierung

Für die Frage, welcher Prüfungsmaßstab für richtlinienumsetzendes mitgliedstaatliches Recht maßgeblich sein soll, hat der EuGH entschieden, dass dies vom Harmonisierungsgrad abhängen soll. So soll etwa eine nationale Regelung in einem abschließend auf Unionsebene harmonisierten Bereich anhand der sekundärrechtlichen Harmonisierungsmaßnahme und nicht (mehr) anhand des Primärrechts zu beurteilen sein.<sup>13</sup> Das Sekundärrecht soll insoweit also eine Immunisierungswirkung entfalten, die das mitgliedstaatliche Recht vor den Grundfreiheiten als Prüfmaßstab „abschirmen“ soll.

Für diese Rechtsprechung kann man anführen, dass sie dazu beiträgt, aus Sicht des mitgliedstaatlichen (Unions-) Rechtsanwenders die Komplexität der Materie zu reduzieren. Dies beginnt bereits beim nationalen Gesetzgeber. An ihn – genauer: den Mitgliedstaat – ist die Richtlinie originär gerichtet, ihn trifft eine originäre und definitive Verpflichtung hinsichtlich der Verwirklichung des Richtlinienziels und der effektiven Richtliniendurchführung.<sup>14</sup> Harmonisiert eine Richtlinie einen bestimmten Sachverhalt abschließend, so bedeutet dies, dass insoweit dem mitgliedstaatlichen Gesetzgeber in diesem Bereich auch kein eigener Gesetzgebungsspielraum mehr zusteht. Er muss die Richtlinie somit umsetzen, will er seiner sekundärrechtlichen Verpflichtung nachkommen. Würde der mitgliedstaatliche Gesetzgeber gleichzeitig – trotz abschließender Harmonisierung – dazu verpflichtet, die Primärrechtskonformität des Sekundärrechts eigenständig zu hinterfragen, geriete er möglicherweise in einen Zielkonflikt. Dies gilt zumindest dann, wenn zweifelhaft ist, ob eine Bestimmung des Sekundärrechts mit den Vorgaben des Primärrechts im Einklang steht.<sup>15</sup>

Es liegt durchaus nahe, diesen Konflikt nicht auf mitgliedstaatlicher Ebene aufzulösen. Das pragmatische Vorgehen des Gerichtshofs, mitgliedstaatliches Recht insoweit im Falle abschließender Harmonisierung allein an Sekundärrecht zu messen, entlastet daher zunächst den mitgliedstaatlichen Gesetzgeber. Daneben zwingt es ihn aber auch, sich auf die Richtlinienumsetzung zu konzentrieren und schneidet ihm den Weg ab, sich unter Berufung auf die Grundfreiheiten seiner sekundärrechtlichen Verpflichtung zu entziehen.

Daher wäre eine solche Immunisierung des Sekundärrechts gegenüber primärrechtlichen Vorgaben durchaus hinnehmbar, wenn diese nur verfahrensrechtlich wirken würde, d.h. die Mitgliedstaaten bei Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Sekundärrechts dieses zunächst umsetzen müssten, aber im Nachgang die Mitgliedstaaten und die betroffenen Steuerpflichtigen die Möglichkeit hätten, die Frage der Rechtmäßigkeit vor dem EuGH überprüfen zu lassen. Eine solche zunächst verfahrensrechtlich wirkende Immunisierungswirkung schafft der EuGH

dadurch, dass er einerseits Rechtsschutz gegen Unionsrechtsakte gewährt, diese aber gleichzeitig mit einer Gültigkeitsvermutung versieht. Sie entfalten also – abgesehen von besonders offenkundig fehlerhaften Rechtsakten – bis zu ihrer Aufhebung, Zurücknahme oder einer Nichtigkeitsklärung durch den EuGH Rechtswirkung.<sup>16</sup>

Im Schrifttum mehren sich allerdings die Stimmen, die der Immunisierungsrechtsprechung des EuGH nicht nur eine verfahrensrechtliche Wirkung beimessen wollen, sondern einen materiellen Entscheidungsspielraum des Unionsgesetzgebers zur Beschränkung der Grundfreiheiten bejahen.<sup>17</sup> Für diese Auffassung gibt es auch (über die zitierte Immunisierungsrechtsprechung hinausgehende) Anhaltspunkte in der Rechtsprechung. Nach dieser Rechtsprechung darf der Unionsgesetzgeber dort, wo die Mitgliedstaaten die Grundfreiheiten gerechtfertigterweise beschränken dürften, im Rahmen harmonisierender Maßnahmen das Schutzniveau (anstelle der Mitgliedstaaten) selbst festlegen.<sup>18</sup> Und dabei genießt er einen gewissen Ermessensspielraum.<sup>19</sup>

## 3. Aber: Grenzen der Immunisierungswirkung von Sekundärrecht

Als deutscher Jurist, der an die Stufigkeit der Rechtsordnung gewohnt ist, in welcher höherrangiges Recht grundsätzlich niederrangiges Recht bricht, kann man sich allerdings kaum vorstellen, dass diese Immunisierung des Sekundärrechts gegenüber primärrechtlichen Vorgaben uneingeschränkt gelten soll. Anderenfalls könnte beispielsweise der Schutz der Grundfreiheiten bewusst durch Richtlinienrecht unterlaufen werden, obwohl dies richtigerweise einer Änderung des AEUV bedürfte. Ein solches bewusstes Unterlaufen widerspräche auch allgemeinen europäischen und nationalen Rechtsprinzipien (wie z.B. Rechtsstaats- und Demokratieprinzip), weshalb es auch nicht

12 Reimer in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 7.16 f.

13 Vgl. die ständige Rechtsprechung des EuGH v. 5.10.1977 – 5/77, *Tedeschi*, Slg. 1977, I-1555 Rz. 35; v. 12.10.1993 – C-37/92, *Vanacker und Lesage*, Slg. 1993, I-4947 Rz. 9; v. 11.12.2003 – C-322/01, *Deutscher Apothekerverband*, Slg. 2003, I-14887 Rz. 64; v. 16.12.2008 – C-205/07, *Gysbrechts*, Slg. 2008, I-9947 Rz. 33; v. 16.7.2015 – C-95/14, *Unione Nazionale Industria Conciaria (UNIC)*, ECLI:EU:C:2015:492 Rz. 33; v. 10.7.2014 – C-421/12, *Kommission/Belgien*, ECLI:EU:C:2014:2064 Rz. 55; v. 12.11.2015 – C-198/14, *Visnapuu*, ECLI:EU:C:2015:751 Rz. 40; v. 8.3.2017 – C-14/16, *Euro Park Service*, ECLI:EU:C:2017:177 Rz. 19; v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16, *Deister Holding und Juhler Holding*, ECLI:EU:C:2017:1009 Rz. 45.

14 Schroeder in Streinz, EUV/AEUV, Art. 288 Rz. 62 ff.

15 Forsthoff in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 45 AEUV Rz. 358 (Sept. 2010): Verbot sich widersprechender Rechtsbefehle.

16 Grundsätzlich: EuGH v. 15.6.1994 – C-137/92 P, *PVC*, Slg. 1994, I-2555 Rz. 48 bis 50.

17 In diesem Sinne etwa Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rz. 81; Martini in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. B. Rz. 6 ff.; Wacker in FS BFH, S. 781, 791 ff.; dagegen beispielsweise Englisch in Lang, DSStJG 41 (2018), 273, 353 f.

18 EuGH v. 13.5.1997 – C-233/94, *Deutschland/Rat (Einlagensicherung)*, Slg. 1997, I-2405 Rz. 16 ff.; v. 7.11.2000 – C-168/98, *Luxemburg/Parlament und Rat*, ECLI:EU:C:2000:598 Rz. 32.

19 Vgl. EuGH v. 13.5.1997 – C-233/94, *Deutschland/Rat (Einlagensicherung)*, Slg. 1997, I-2405 Rz. 56; zur Zurückhaltung des EuGH bei der Überprüfung des Ermessens des Unionsgesetzgebers vgl. auch EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, *RPO*, ECLI:EU:C:2017:174 Rz. 54.

verwundert, dass der EuGH in ständiger Rechtsprechung ebenfalls entschieden hat, dass von einer Richtlinienbestimmung nur „unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrags Gebrauch gemacht werden“ dürfe.<sup>20</sup>

Diese Rechtsprechungslinie scheint auf den ersten Blick in Widerspruch zu der weiter oben dargestellten Rechtsprechung des EuGH zur Immunisierungswirkung von Sekundärrecht zu stehen.<sup>21</sup> Bei genauer Betrachtung lässt sich dieser Widerspruch aber auflösen: Auch eine (materielle) Immunisierungswirkung von Sekundärrecht unterliegt Legitimationsgrenzen.

### a) Gebot der „primärrechtsfreundlichen“ Auslegung: Regelmäßig bereits kein Recht zur grundfreiheitswidrigen Diskriminierung durch Sekundärrecht

Zur Ermittlung einer ersten Legitimationsgrenze lohnt es, sich etwas näher mit den Urteilen in den Rechtssachen *Bosal* und *Keller Holding* auseinanderzusetzen.

Zwar wird die bereits erwähnte Widersprüchlichkeit im Schrifttum auch auf das *Kohll*-Urteil<sup>22</sup> gestützt,<sup>23</sup> da der Gerichtshof sich hier dahingehend äußerte, dass der Umstand, dass „eine nationale Maßnahme möglicherweise einer Bestimmung des abgeleiteten Rechts entspricht“, nicht zur Folge habe, dass „sie nicht an den Bestimmungen des EG-Vertrags zu messen wäre.“<sup>24</sup> Bei genauerer Betrachtung ist dieses Urteil jedoch nicht geeignet, eine für die vorliegende Untersuchung relevante Legitimationsgrenze herzuleiten. Denn dort ging es gerade nicht um eine Richtlinie, sondern um eine Verordnung, die zudem das streitige mitgliedstaatliche Verhalten auch gar nicht legitimierte.<sup>25</sup> Eine Verordnung gilt aber unmittelbar, so dass es in diesem Fall eher um die unionsrechtliche Bewertung eines „Nebeneinanders“ von Sekundärrecht und mitgliedstaatlichem Recht ging. Wenn Verordnung und mitgliedstaatliches Recht aber denselben Regelungsgegenstand aufweisen, stellt sich schon die Frage, ob die mitgliedstaatliche Regelung nicht durch das Verordnungsrecht verdrängt wird und aus diesem Grunde aufzuheben ist.<sup>26</sup> Soweit sie sich aber nicht den gleichen Regelungsgegenstand teilen, sich aber in geringen Teilen inhaltlich entsprechen, stehen die sich „überlappenden“ Bestimmungen jeweils in einem völlig anderen Normkontext, so dass schon deswegen die uneingeschränkte Überprüfung des mitgliedstaatlichen Rechts am Maßstab des Primärrechts gerechtfertigt ist.

### aa) *Bosal*: Keine originäre Anwendung von Primärrecht, aber „primärrechtsfreundliche“ Auslegung des Sekundärrechts

In *Bosal*<sup>27</sup> ging es um die Versagung des Betriebsausgabenabzugs für beteiligungsbezogene Kosten, die den Mitgliedstaaten durch (den heutigen) Art. 4 Abs. 3 MTRL erlaubt ist. Die Niederlande machten von dieser Möglichkeit dergestalt Gebrauch, dass eine Rückausnahme vom Betriebsausgabenabzugsverbot für solche Kosten normiert wurde, die mittelbar der Erzielung von in den Niederlanden steuerpflichtigem Gewinn dienten. Zunächst formulierte der Gerichtshof etwas missverständlich, dass die fragliche Bestimmung mit der Richtlinie „vereinbar“ sei, weil deren Wortlaut ein Abzugsverbot ermögliche; von dieser Möglichkeit dürfe aber nur unter Wahrung der Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht werden.<sup>28</sup>

Direkt im Anschluss stellte der EuGH aber klar, nun „im Licht des Artikels 52 EG“ (!) zu prüfen, „ob die Richtlinie einen Mitgliedstaat ermächtigt, den Abzug der Beteiligungskosten nur teilweise zuzulassen“<sup>29</sup>. Diese Formulierung fand dann auch Eingang in den insoweit klaren Tenor des Urteils.<sup>30</sup> Dieser spricht davon, dass die Richtlinie (!), „ausgelegt im Licht des Art. 52 EG“, der streitgegenständlichen nationalen Vorschrift entgegenstand. Die niederländische Regelung war also nach Ansicht des Gerichtshofs gerade nicht mit der MTRL „vereinbar“, wie er es zuvor in seinen Urteilerwägungen etwas unglücklich andeutete. Dies zeigt auch Tz. 28 des Urteils, in welcher der Gerichtshof eine teleologische Auslegung nach dem Zweck der Richtlinie vornahm. Die missverständliche Passage bezieht sich damit wohl nur auf die Wortlautauslegung, der aber andere Auslegungsmethoden folgten.<sup>31</sup> Damit prüfte der Gerichtshof hier nicht, ob das mitgliedstaatliche Recht, welches das Richtlinienrecht umsetzte, primärrechtskonform war. Er maß es vielmehr (allein) am Sekundärrecht, welches er aber am Maßstab der Grundfreiheiten auslegte.<sup>32</sup>

Eine andere Auffassung interpretiert die missverständliche Formulierung des Gerichtshofs dahingehend, dass die mitgliedstaatliche Regelung mit der MTRL vereinbar gewesen sei<sup>33</sup> bzw. die Mitgliedstaaten das von der Richtlinie eingeräumte Wahlrecht aufgrund der Grundfreiheiten nicht diskriminierend hätten ausschöpfen dürfen.<sup>34</sup>

Auch wenn das Ergebnis letztlich das Gleiche ist, so macht es doch einen dogmatischen Unterschied, ob der Mitgliedstaat neben dem Sekundärrecht auch an die Grundfreiheiten gebunden

20 Vgl. z.B. EuGH v. 28.4.1998 – C-158/96, *Kohll*, ECLI:EU:C:1998:171, Slg. 1998, I-1931 Rz. 25; v. 18.9.2003 – C-168/01, *Bosal*, ECLI:EU:C:2003:479, Slg. 2003, I-9409 Rz. 24 ff.; v. 23.2.2006 – C-471/04, *Keller Holding GmbH*, Slg. 2006, I-2107 Rz. 45 = FR 2006, 425; v. 12.12.2006 – C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2006:774, Slg. 2006, I-11753 Rz. 46; v. 2.9.2015 – C-386/14, *Groupe Steria*, ECLI:EU:C:2015:524 Rz. 39, FR 2015, 1135.

21 So z.B. *Martini* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. B Rz. 18, unter Hinweis auf die Urteile in den Rechtssachen *Kohll*, *Bosal* und *Keller Holding*.

22 EuGH v. 28.4.1998 – C-158/96, *Kohll*, ECLI:EU:C:1998:171, Slg. 1998, I-1931.

23 Vgl. *Martini* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. B Rz. 18.

24 EuGH v. 28.4.1998 – C-158/96, *Kohll*, ECLI:EU:C:1998:171, Slg. 1998, I-1931–1952 Rz. 25.

25 Der Kläger begehrte eine Kostenerstattung für eine medizinische Behandlung, der die Verordnung nach Ansicht des EuGH nicht entgegenstand, vgl. Rz. 27 des Urteils.

26 Vgl. *Schroeder* in Streinz, EUV/AEUV, Art. 288 Rz. 47 ff.

27 EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, *Bosal*, ECLI:EU:C:2003:479.

28 EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, *Bosal*, ECLI:EU:C:2003:479 Rz. 24 ff.

29 EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, *Bosal*, ECLI:EU:C:2003:479 Rz. 26.

30 A.A. *Hahn*, GmbHR 2003, 1245 f.: Der Tenor sei missverständlich.

31 Dies wird auch in der englischen Fassung deutlicher. Dort wurde in der Passage zur „Vereinbarkeit“ ein einschränkendes „in so far as“ beigefügt, welches in der deutschen Fassung fehlt, vgl. Rz. 25 der englischen Fassung.

32 In diese Richtung auch *Friedrich/Nagler*, IStR 2006, 217, 219; *Hey*, StuW 2017, 248, 253 Fn. 48; *Körner*, BB 2003, 2436, 2437; a.A. die Kritik von *Forsthoff*, IStR 2006, 222, nach der der EuGH der MTRL keine Bedeutung beigemessen habe.

33 So z.B. *Wacker* in FS BFH, S. 781, 783.

34 So i.E. überzeugend *Schön* in FG Wassermeyer, 2015, „Doppelbesteuerung und EU-Recht“, Rz. 19; vgl. ähnlich *Martini* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. B Rz. 19; insoweit nicht ganz klar, aber vor allem auf Primärrecht abstellend BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2006, 729.

ist und diese bei der Ausübung von Richtlinienwahlrechten beachten muss, oder ob das Sekundärrecht so auszulegen ist, dass die Richtlinie dem Mitgliedstaat schon gar keine grundfreiheitswidrige Wahlmöglichkeit eröffnet. Der EuGH ging den letztgenannten Weg: Es bestand schlicht kein sekundärrechtliches „Recht zur Diskriminierung“ und damit auch keine „Dissonanz“ zwischen Primär- und Sekundärrecht.

Das Ergebnis überzeugt auch: Die Richtlinie verfolgte ausweislich ihrer Erwägungsgründe den Zweck, steuerliche Vorschriften zu beseitigen, die den grenzüberschreitenden Sachverhalt gegenüber dem innerstaatlichen Sachverhalt benachteiligen.<sup>35</sup> Der EuGH hat deshalb zu Recht erkannt, dass auch der Richtlinienzweck einer diskriminierenden Besserstellung des Inlandssachverhalts entgegensteht.<sup>36</sup> Auch der Wortlaut des Art. 4 Abs. 2 MTRL 1990 (a.F.) räumt nur das Recht ein, ein Abzugsverbot für Beteiligungskosten vorzusehen („ob“), nicht aber, dieses Wahlrecht für den grenzüberschreitenden Sachverhalt ungünstiger auszugestalten („wie“).<sup>37</sup> Dem steht auch nicht entgegen, dass die Mitgliedstaaten der Richtlinie vielleicht nicht zugestimmt hätten, wenn sie gewusst hätten, wie der Gerichtshof diese später auslegen würde.<sup>38</sup> Ein solches Anliegen hätten sie hinreichend bestimmt in dem entsprechenden Richtlinienartikel oder zumindest in den Erwägungsgründen zum Ausdruck bringen müssen.<sup>39</sup> Dann hätte sich für den Gerichtshof die Frage nach der Auslegung so gar nicht erst gestellt.

Aus *Bosal* lässt sich daher ableiten, dass „marktöffnendes“ Sekundärrecht im Zweifel in Übereinstimmung mit den grundfreiheitlichen Maßstäben so ausgelegt werden muss, dass es dem Mitgliedstaat erst gar keine grundfreiheitswidrige Umsetzungsoption erlaubt. Die Mitgliedstaaten haben dann bei der Umsetzung die Vorgaben des Primärrechts dergestalt zu beachten, dass eine Kollision mit dem Primärrecht unterbleibt. Diesen „Gleichlauf“ der Maßstäbe könnte man auch als „primärrechtsfreundliche“ Auslegung bezeichnen, und zwar in Abgrenzung zur primärrechtskonformen Auslegung, die sich auf die Prüfung der Kompatibilität von Primär- und Sekundärrecht beschränkt. Die Begriffe sind dann nicht deckungsgleich, wenn man von einer unterschiedlichen Kontrolldichte für mitgliedstaatliches Recht und Sekundärrecht ausgeht.

### bb) Keller Holding: (Nur) versteckter Hinweis auf primärrechtsfreundliche Auslegung von Sekundärrecht

Das zu *Bosal* gefundene Ergebnis wurde letztlich auch in der Sache *Keller Holding*<sup>40</sup> bestätigt. Dort streifte der Gerichtshof die Thematik nur *en passant*. Deutschland versagte den Betriebsausgabenabzug für beteiligungsbezogene Kosten ebenfalls nur im grenzüberschreitenden Sachverhalt und berief sich, wie die Niederlande in *Bosal*, hierfür auf die MTRL.

Der Gerichtshof prüfte diese unterschiedliche Behandlung nur am Maßstab des Primärrechts. Die klagende *Keller Holding* war an der dividendenausschüttenden österreichischen Gesellschaft allerdings nur mittelbar über eine Kapitalgesellschaft beteiligt. Für solche mittelbare Beteiligungen soll die MTRL nach herrschender Meinung aber nicht anwendbar sein.<sup>41</sup>

Noch dazu war Österreich als Quellenstaat nicht im gesamten, vor dem EuGH streitgegenständlichen Zeitraum, Mitglied der damaligen EG. Soweit sich die Literatur kritisch dazu äußert, der EuGH habe die MTRL in *Keller Holding* nicht hinreichend

gewürdigt,<sup>42</sup> könnte sich dieser Umstand schlicht mit dem nicht eröffneten Anwendungsbereich der Richtlinie erklären. Ist der Anwendungsbereich einer Richtlinie aber gar nicht eröffnet, muss der Mitgliedstaat die Grundfreiheiten beachten.<sup>43</sup>

Dies ist auch nur folgerichtig. Warum sollte ein Mitgliedstaat eine nicht anwendbare Richtlinie beachten müssen? Und umgekehrt: Warum sollte man sich als Mitgliedstaat auf eine überhaupt nicht auf den Sachverhalt anwendbare Richtlinie berufen können, um den Grundfreiheiten „zu entgehen“? Es droht keine Divergenz zwischen Primär- und Sekundärrecht.

Der EuGH hat die Problematik der Anwendbarkeit der Richtlinie scheinbar auch gesehen, äußerte sich aber erneut eher unglücklich, indem er formulierte, dass „unabhängig von der Frage, ob diese Richtlinie im vorliegenden Fall anwendbar ist,“ von der durch die Richtlinie eingeräumten Möglichkeit des Betriebsausgabenabzugsverbots „nur unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrags [...] Gebrauch gemacht werden“ könne.<sup>44</sup> Er wiederholte insoweit seine missverständliche Formulierung, die bereits in der *Bosal*-Entscheidung für Verwirrung sorgte und sorgt. Es handelte sich in *Keller Holding* damit nach hier vertretener Lesart nur um einen (wenn auch versteckten) Hinweis auf die primärrechtsfreundliche Auslegung der MTRL nach dem *Bosal*-Urteil.<sup>45</sup>

### cc) Heute: „Verselbständigung“ der *Bosal*- und *Keller Holding*-Rechtsprechung

Die Formulierung, dass von einer Richtlinienbestimmung nur „unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrags Gebrauch gemacht werden“ dürfe, hat sich mittlerweile verfestigt und ist zu einer Art „Textbaustein“ geworden, der

35 Vgl. die Erwägungsgründe der MTRL in Gestalt der streitgegenständlichen Richtlinie (EWG) Nr. 90/435 v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 L 225, 6.

36 EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, *Bosal*, ECLI:EU:C:2003:479 Rz. 28.

37 A.A. wohl *Forsthoff*, IStR 2006, 222, 223 f., der davon ausgeht, dass bereits die Erlaubnis zum Betriebsausgabenabzugsverbot eine unterschiedliche Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten und Inlandssachverhalten impliziere.

38 So aber der Vertreter der Bundesrepublik in der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH, vgl. *Forsthoff*, IStR 2006, 222, 223.

39 Nicht überzeugen kann das Argument von *Forsthoff*, IStR 2006, 222 (224), ein Recht zur Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts sei in den Erwägungsgründen der Richtlinie zum Ausdruck gekommen, indem dort davon ausgegangen wurde, dass im nationalen Kontext günstigere Regelungen bestünden. Denn gerade diese Benachteiligung wollte die MTRL 1990 a.F. ausweislich der nämlichen Erwägungsgründe beseitigen.

40 EuGH v. 23.2.2006 – C-471/04, *Keller Holding GmbH*, Slg. 2006, I-2107 = FR 2006, 425.

41 Ausführlich *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011), Art. 3, Rz. 25 f.; *Kofler* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Rz. 14.33; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 7 Rz. 37.

42 *Forsthoff*, IStR 2006, 222.

43 EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09, FR 2011, 1112 = *Kommission/Deutschland*, Slg. 2011, I-9879 Rz. 48; differenzierend *Forsthoff* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Art. 45 AEUV, Rz. 367 ff.

44 EuGH v. 23.2.2006 – C-471/04, *Keller Holding GmbH*, Slg. 2006, I-2107 Rz. 45 = FR 2006, 425.

45 Auch *Kokott* zitiert das Urteil *Keller Holding* im o.g. dahingehend, dass die MTRL und nicht das Primärrecht eine diskriminierende Versagung des Finanzierungskostenabzugs verbiete, vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 7 Rz. 48, Fn. 128.

z.B. auch in den Sachen *FII Group Litigation* und *Groupe Steria* verwendet wurde.<sup>46</sup> Nicht ganz klar ist, inwiefern der Gerichtshof hier seine Rechtsprechung modifizieren oder aufgeben wollte oder die MTRL in diesen Fällen überhaupt anwendbar war.<sup>47</sup>

Mit Blick auf die Historie des „Textbausteins“ sollte man diesen aber so interpretieren, dass eine Richtlinie, die einen Mitgliedstaat zu einer bestimmten Option ermächtigt, sich aber zum „Wie“ der Option nicht äußert, im Zweifel so auszulegen ist, dass die Richtlinie nicht die gemessen an den Grundfreiheiten bedenkliche Option umfasst. Mit anderen Worten: Im Zweifel eröffnet die Richtlinie selbst kein (primärrechtlich bedenkliches) „Recht auf Beschränkung oder Diskriminierung“, nur weil der weite Richtlinienwortlaut eine solche Möglichkeit nicht von vornherein ausschließt.

## b) Immunisierung nur bei abschließender Harmonisierung

### aa) Wann ist ein Bereich abschließend harmonisiert?

Schließlich ergibt sich eine Legitimationsgrenze aus der Immunisierungsrechtsprechung selbst. Danach greift die Immunisierungswirkung nämlich nur im Bereich der abschließenden Harmonisierung, womit sich die entscheidende Frage stellt, wann eine Richtlinie einen Regelungsgegenstand abschließend harmonisiert und wann umsetzendes nationales Recht den Bereich abschließender Harmonisierung verlässt.

Diese Frage ist eng mit den beschriebenen Voraussetzungen einer primärrechtsfreundlichen Auslegung verbunden (wenn nicht sogar in großen Teilen deckungsgleich). Denn auch das Gebot primärrechtsfreundlicher Auslegung vermag zunächst nur dort die Immunisierungswirkung von Sekundärrecht zu begrenzen, wo das Sekundärrecht den umsetzenden Mitgliedstaaten einen gewissen Auslegungs- und Entscheidungsspielraum belässt (z.B. in Form eines Wahlrechts hinsichtlich der Umsetzung des „Wie“). Enthält das Sekundärrecht keinen derartigen Spielraum und regelt abschließend das „Ob“ und das „Wie“, ohne auch einen Auslegungsspielraum zu belassen, so könnte man nach der zitierten Rechtsprechungslinie des EuGH zur Immunisierungswirkung zu dem Ergebnis gelangen, dass die umsetzenden Mitgliedstaaten (zumindest) bei abschließender Harmonisierung auch primärrechtlich bedenkliches Sekundärrecht in mitgliedstaatliches Recht transformieren müssen und dieses einer (auch gerichtlichen) primärrechtlichen Überprüfung entzogen ist.<sup>48</sup>

Um zu ermitteln, ob eine sekundärrechtliche Vorschrift abschließend ist, hat man diese „auszulegen und dabei nicht nur ihren Wortlaut, sondern auch ihren Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehören, verfolgt werden“<sup>49</sup>. Der Schwerpunkt liegt in der Regel auf der Wortlautauslegung und der historischen Auslegung,<sup>50</sup> wobei besonderes Augenmerk den Erwägungsgründen zuteilwird, die der Richtlinie vorangestellt sind.<sup>51</sup> Ausnahmen sind im Zweifel eng auszulegen.<sup>52</sup>

### bb) Beispiel sekundärrechtliche Missbrauchsvermeidung: Regelungsdichte entscheidend

Enthält eine Richtlinie eine Bestimmung, die der Missbrauchsvermeidung, oder, wie es im Duktus der Grundfreiheitsrechtsprechung heißt: der Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung dient, dann zeigte sich der Gerichtshof in der Vergangenheit sehr zurückhaltend bei der Feststellung einer abschließenden Harmonisierung.<sup>53</sup> Im Zweifel nimmt der Gerichtshof hier keine abschließende Harmonisierung an und misst das mitgliedstaatliche Recht sowohl an den Grundfreiheiten als auch am Sekundärrecht. Die richtlinienrechtlichen Missbrauchsvermeidungsklauseln legt er dann konsequenterweise primärrechtsfreundlich aus, d.h. im Gleichlauf mit seiner Rechtsprechung zur Rechtfertigung von Grundfreiheitsbeschränkungen durch mitgliedstaatliche Maßnahmen.<sup>54</sup>

Gründe für die Ablehnung einer abschließenden Harmonisierung sah der Gerichtshof teilweise darin, dass das Richtlinienrecht bezüglich der streitrelevanten Fragen noch Regelungslücken enthielt, welche von den Mitgliedstaaten auszufüllen waren<sup>55</sup> bzw. die Regelungsdichte der Richtlinie nicht ausreichte, weil beispielsweise relevante Modalitäten einer Richtlinienbestimmung nicht hinreichend sekundärrechtlich vorgezeichnet waren.<sup>56</sup>

In diesen Konstellationen hat der Richtliniengeber wichtige Regelungsentscheidungen den Mitgliedstaaten überlassen. Ist das

46 EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2006:774 Rz. 46; v. 2.9.2015 – C-386/14, *Groupe Steria*, ECLI:EU:C:2015:524 Rz. 39, FR 2015, 1135.

47 In *Test Claimants in the FII Group Litigation* weist der Gerichtshof in Rz. 76 f. ausdrücklich darauf hin, dass der Rechtsstreit möglicherweise auch Beteiligungen und Jahre betrifft, die gar nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen. Aus dem Tatbestand in *Groupe Steria* geht nicht ganz eindeutig hervor, ob die Klägerin mit der die Dividenden empfangenden Steria-Gesellschaft identisch ist oder ob es sich um einen Fall mittelbarer Beteiligung handelt, wie es bei *Keller Holding* der Fall war.

48 In diesem Sinne einen Entscheidungsspielraum des Unionsgesetzgebers zur Beschränkung der Grundfreiheiten bejahend *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rz. 81; *Martini* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. B. Rz. 6 ff.; *Wacker* in FS BFH, S. 781, 791 ff.; dagegen beispielsweise *Englisch* in Lang, DStJG 41 (2018), 273, 353 f.

49 EuGH v. 16.7.2015 – C-95/14, *Unione Nazionale Industria Conciaria (UNIC)*, ECLI:EU:C:2015:492 Rz. 35.

50 EuGH v. 8.3.2017 – C-14/16, *Euro Park Service*, ECLI:EU:C:2017:177 Rz. 21 ff.; v. 30.9.2003 – C-167/01, *Inspire Art*, Slg. 2003, I-10155 Rz. 68.

51 *Kofler* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 13.5.; vgl. in der Praxis etwa EuGH v. 7.9.2017 – C-6/16, *Eqiom und Enka*, ECLI:EU:C:2017:641 Rz. 20 f.

52 EuGH v. 7.9.2017 – C-6/16, *Eqiom und Enka*, ECLI:EU:C:2017:641 Rz. 26; kritisch gegenüber diesem Auslegungsansatz *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 66.

53 Ausführlich hierzu *Wacker* in FS BFH, S. 781, 784–791, unter Verweis auf EuGH v. 8.3.2017 – C-14/16, *Euro Park Service*, ECLI:EU:C:2017:177; v. 23.11.2017 – C-292/16, *A Oy*, ECLI:EU:C:2017:888; v. 7.9.2017 – C-6/16, *Eqiom und Enka*, ECLI:EU:C:2017:641; v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16, *Deister Holding und Juhler Holding*, ECLI:EU:C:2017:1009.

54 EuGH v. 8.3.2017 – C-14/16, *Euro Park Service*, ECLI:EU:C:2017:177 Rz. 69; v. 7.9.2017 – C-6/16, *Eqiom und Enka*, ECLI:EU:C:2017:641 Rz. 64; v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16, *Deister Holding und Juhler Holding*, ECLI:EU:C:2017:1009 Rz. 97; v. 14.6.2018 – C-440/17, *GS*, ECLI:EU:C:2018:437 Rz. 79.

55 EuGH v. 23.11.2017 – C-292/16, *A Oy*, ECLI:EU:C:2017:888, Rz. 21 f. für Art. 10 Abs. 2 der Fusionsrichtlinie 1990 (a.F.).

56 EuGH v. 8.3.2017 – C-14/16, *Euro Park Service*, ECLI:EU:C:2017:177 Rz. 24 zu Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Fusionsrichtlinie 1990 (a.F.).

Recht aber lückenhaft oder sehr vage, so kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Mitgliedstaaten die Richtlinie einheitlich umsetzen, mit der Folge, dass nicht von einer abschließenden Harmonisierung gesprochen werden kann. In diesen Fällen wird es daher bei einem Nebeneinander mitgliedstaatlicher Regelungen bleiben, was die Anwendung der Grundfreiheiten rechtfertigt.

Ein Beispiel hierfür ist die Entscheidung des EuGH zu Art. 1 Abs. 2 MTRL 1990, in welcher er zum Ausdruck brachte, dass dieser Teil der Richtlinie nicht abschließend sei. Die Richtlinie bestimmte damals, dass sie der „Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerrückstellungen und Missbräuchen nicht entgegen“ stünde. Hier war für den EuGH bereits der eindeutige Richtlinienwortlaut ausreichend dafür, dass die Mitgliedstaaten selbst zur Verhinderung von Missbräuchen befugt bleiben.<sup>57</sup> Anders wird man dies vielleicht heute mit Blick auf die nunmehr geänderte Fassung des geltenden Art. 1 Abs. 2 MTRL sehen müssen, in welcher der Richtliniengeber die Rechtsfolge (Versagung der Richtlinienvorteile) ebenso wie die Tatbestandsvoraussetzungen des Missbrauchs selbst formuliert hat.

Die Fälle zu Missbrauchsvermeidungsklauseln geben einen Einblick, wie der Gerichtshof ermittelt, ob eine Harmonisierungsmaßnahme abschließend ist. Man sollte sich aufgrund der dargestellten Kasuistik stets folgende Kontrollfragen stellen: Stellt die Richtlinie auf der Tatbestandsseite konkret subsumierbare Voraussetzungen auf, die die Mitgliedstaaten auf der Rechtsfolgenseite zu einem bestimmten Verhalten verpflichten? Und ergibt die Auslegung der Richtlinie, dass diese die mitgliedstaatliche Umsetzungsregelung abdeckt, oder mit anderen Worten: Hat der Richtliniengeber die vom Mitgliedstaat gewählte konkrete Form der Umsetzung „gesehen und gebilligt“? Die richtlinienrechtliche „Ermächtigungsgrundlage“ muss also hinreichend bestimmt sein.

Diese Kontrollfrage kann theoretisch auch ergeben, dass eine Richtlinie so hinreichend bestimmt ist, dass sie einen Sachverhalt abschließend harmonisiert, aber gleichzeitig dem Mitgliedstaat die Wahl zwischen mehreren – jeweils für sich hinreichend bestimmten – Handlungsoptionen einräumt. Ein Spannungsverhältnis zum Primärrecht kann sich dann ergeben, wenn eine dieser Optionen dem Mitgliedstaat ohne harmonisierende Maßnahme unter den Grundfreiheiten so vom EuGH nicht erlaubt würde. Für solche Fälle wird vertreten, dass die Rechtsprechung zur Immunisierungswirkung im Ergebnis ebenfalls anzuwenden sein soll, also eine Überprüfung des mitgliedstaatlichen Rechts anhand der Grundfreiheiten grundsätzlich nicht vorzunehmen sein soll.<sup>58</sup> Dieses Ergebnis überzeugt insoweit, als in diesen Fällen die Legitimationsgrenzen der primärrechtsfreundlichen Auslegung oder der nicht abschließenden Harmonisierung nicht greifen können. Denn der Sekundärrechtsgeber hat in diesen Fällen hinreichend bestimmt zum Ausdruck gebracht, dass er das grundfreiheitsrechtlich bedenkliche Verhalten gesehen und gebilligt hat. Dadurch nimmt er einerseits dem EuGH die Möglichkeit zur primärrechtsfreundlichen – nicht aber zur primärrechtskonformen – Auslegung. Andererseits ist dann auch die mitgliedstaatliche Umsetzungsmaßnahme vom Sekundärrecht gedeckt, so dass es angezeigt erscheint, einen bestehenden Vorwurf der Grundfreiheitswidrigkeit nicht an den Mitgliedstaat, sondern an den Unionsgesetzgeber zu adressieren. Wie noch zu zeigen sein wird, hat

dies vor allem Auswirkung auf die verfahrensrechtliche Geltendmachung einer Grundfreiheitswidrigkeit.

### cc) ATAD als abschließender Harmonisierungsbereich?

Nach den dargestellten Grundsätzen ist die jeweils anwendbare ATAD-Regelung auszulegen und daraufhin zu prüfen, ob sie abschließend ist. Gelegentlich unterscheidet der EuGH zwar auch danach, ob durch eine Richtlinie nur Mindestanforderungen aufgestellt werden oder aber eine abschließende Regelung getroffen wird.<sup>59</sup> Man könnte mit dieser Rechtsprechung argumentieren, dass die ATAD nicht als abschließende Harmonisierungsmaßnahme zu qualifizieren ist und damit die Grundfreiheiten den Prüfungsmaßstab bilden. Denn ausweislich ihres Art. 3 will die ATAD nur ein Mindestschutzniveau schaffen.

Andererseits sind die genannten Aussagen des EuGH auch im spezifischen Fallkontext zu sehen, in dem der Gerichtshof den abschließenden Charakter der dort untersuchten Richtlinie ebenfalls anhand ihres Telos und Wortlauts auslegte.<sup>60</sup> Zudem sind die von der ATAD geforderten Regelungen auf Tatbestands- und Rechtsfolgenseite z.T. derart detailliert, dass den Mitgliedstaaten kaum ein Entscheidungs- oder Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung verbleibt. Ist das der Fall, wird man auch unter Berücksichtigung der Erwägungsgründe, einer Aushöhlung der mitgliedstaatlichen Bemessungsgrundlagen entgegenzuwirken, von einer abschließenden Harmonisierungsmaßnahme ausgehen müssen. Allein der Umstand, dass die ATAD gewisse Mindestanforderungen aufstellen will, und die Mitgliedstaaten befugt bleiben, darüber hinausgehende strengere Regeln aufzustellen, steht dem nicht entgegen. Denn stellen die Mitgliedstaaten derart strengere Regeln auf, verlassen sie den Bereich der abschließenden Harmonisierung mit der Folge, dass der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten uneingeschränkt eröffnet ist.<sup>61</sup>

Die ATAD ist aber nicht in jeder ihrer Regelungsanordnungen gleich detailliert. Die Frage nach der abschließenden Harmonisierung kann daher für sie nicht pauschal beantwortet werden, sondern muss anhand der dargestellten Auslegungsgrundsätze für jede Einzelregelung der Richtlinie sowie für die (ggf. vermeintliche) Umsetzungsmaße der Richtlinie selbständig untersucht werden.

57 EuGH v. 7.9.2017 – C-6/16, *Eqiom und Enka*, ECLI:EU:C:2017:641 Rz. 17.

58 So *Martini* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. B., Rz. 12 für sekundärrechtliche Regelungsgebote und Rz. 16 f. für die Regelungserlaubnis, allerdings mit Hinweis auf die seiner Ansicht nach ggf. widersprüchliche *Bosal*-Rechtsprechungslinie.

59 EuGH v. 16.7.2015 – C-95/14, *Unione Nazionale Industria Conciaria (UNIC)*, ECLI:EU:C:2015:492 Rz. 37.

60 Vgl. EuGH v. 16.7.2015 – C-95/14, *Unione Nazionale Industria Conciaria (UNIC)*, ECLI:EU:C:2015:492 Rz. 36 und 38 f.

61 So wie hier *Martini* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. B Rz. 26 und 30.

### c) Tragende Prinzipien des Unionsrechts, insbesondere: Grenzen der Kompetenzgrundlage

#### aa) Keine Immunisierung bei offensichtlicher Rechtsverletzung

Weder der Europäische Gesetzgeber noch der EuGH (mit seiner Immunisierungsrechtsprechung) können sich über tragende Prinzipien des europäischen und mitgliedstaatlichen Rechts hinwegsetzen, zumal in diesem Fall damit gerechnet werden müsste, dass die Mitgliedstaaten bzw. die mitgliedstaatlichen Gerichte der Europäischen Union die an sie abgetretenen Kompetenzen wieder entziehen (Stichwort: „Solange-Doktrin“<sup>62</sup>). Dies muss gerade auch für tragende Prinzipien des Primärrechts gelten, denn die Verträge bilden „Grundlage, Rahmen und Grenze“ aller Rechtsakte der Union.<sup>63</sup>

Vor diesem Hintergrund ist die Immunisierungsrechtsprechung des EuGH zumindest dahingehend einzuschränken, dass primärrechtswidriges Sekundärrecht dann nicht dem primärrechtlichen Prüfungsmaßstab entzogen ist, wenn der Sekundärrechtsakt offensichtlich gegen primärrechtliche Vorgaben verstößt oder die Kollision mit Primärrecht durch den Sekundärrechtsgeber bewusst bzw. im kollusiven Zusammenwirken der Mitgliedstaaten herbeigeführt worden ist.<sup>64</sup> Denn dem Sekundärrecht fehlt schlicht die Wirkkraft, das Primärrecht außer Kraft zu setzen.<sup>65</sup>

Unter einem offensichtlichen Verstoß gegen Primärrecht im hier gemeinten Sinne wäre die Einführung einer klar diskriminierenden und eindeutig nicht gerechtfertigten Maßnahme durch einen sekundärrechtlichen Rechtsakt zu verstehen, also ein Fall eines gravierenden Grundfreiheitsverstosses. Der zweite Unterfall eines Verstoßes gegen tragende Prinzipien des Unionsrechts im hier verstandenen Sinne umfasst Konstellationen, in denen der Uniongesetzgeber offen oder gar bewusst eine Kollision mit primärrechtlichen Vorgaben herbeiführt, um die Wirkkraft der Grundfreiheiten zu beschränken. Der Uniongesetzgeber dreht das Rad der durch die Grundfreiheiten bewirkten Binnenmarktintegration also bewusst zurück.

Die beiden Fälle eines Verstoßes gegen tragende Prinzipien werden im Zweifel fließend ineinander übergehen. Sie müssen aber auch nicht streng voneinander abgegrenzt werden, denn sie sind beide gleichermaßen nicht von der Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV gedeckt. Die Auslegung dieser Kompetenzgrundlage zeigt deutlich die Grenzen der Immunisierungswirkung. Denn nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung nach Art. 5 Abs. 2 Satz 1 EUV kann auch der Uniongesetzgeber nur in den Grenzen der Zuständigkeiten tätig werden, die ihm von den Mitgliedstaaten in den Verträgen zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele zuvor übertragen wurden.

#### bb) Primärrechtliche Grenzen der Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV

Dass das Primärrecht keine Rechtsgrundlage dafür bieten kann, die einen Verstoß gegen dessen tragende Prinzipien legitimiert, liegt eigentlich auf der Hand. Daher stellt sich insbesondere für eine Richtlinie wie die ATAD die Frage, inwieweit sie auf die Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV gestützt werden

kann, denn die ATAD zielt originär auf die Beschränkung von Marktfreiheiten ab. Da sie aber gleichzeitig aufgrund des Konzepts eines Mindestschutzniveaus nicht einmal eine vereinheitlichte Rechtslage garantieren kann, überrascht es nicht, wenn weite Teile des Schrifttums Zweifel anmelden, ob sie hinreichend von Art. 115 AEUV gedeckt ist.<sup>66</sup>

Art. 115 AEUV lässt einen entsprechenden Rechtsakt nur zur Angleichung „derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten“ zu, die sich „unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken“. Auch insoweit gilt hier das allgemeine Subsidiaritäts-, Erforderlichkeits- und Verhältnismäßigkeitsprinzip.<sup>67</sup> Gerade das Erforderlichkeitsprinzip ist final binnenmarktbezogen.<sup>68</sup> Wie zu zeigen sein wird, zieht der Binnenmarktbezug auch die Grenze, innerhalb derer sich der Uniongesetzgeber der Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV bedienen darf, um seine steuerpolitischen Ziele zu verfolgen.

#### cc) Fiskalzweck und schädlicher Steuerwettbewerb – hinreichender Binnenmarktbezug?

Art. 3 ATAD macht klar, um was es bei der Richtlinie geht: Den Schutz der Bemessungsgrundlage – ein anderer Ausdruck für den Fiskalzweck. Die ATAD stellt den Bezug zum Binnenmarkt in den Erwägungsgründen öfters her, verweist jedoch eher substanzlos darauf, dass die Erfüllung der BEPS-Vereinfachungen und das Funktionieren des Binnenmarkts in einem kausalen Verhältnis zueinander stünden (warum?), die Resilienz des Binnenmarktes (was ist das?) gegenüber Steuervermeidungspraktiken zu stärken sei und eine Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage im Binnenmarkt entgegengewirkt werden müsse.

Bei genauer Betrachtung wird damit der steuerliche Zweck der Einnahmeerzielung als Begründung für die ATAD in den Vordergrund gerückt. Stünde dieser Fiskalzweck in einem wie auch immer gearteten Verhältnis zum Binnenmarkt, hätte der Gerichtshof bereits die Gelegenheit gehabt, ihn bei den binnenmarktfinalen Grundfreiheiten berücksichtigen zu können. Er hat ihn jedoch in ständiger Rechtsprechung als Rechtfertigungsgrund für einen Grundfreiheitseingriff abgelehnt.<sup>69</sup>

62 Vgl. *Callies* in Maunz/Dürig, GG, Art. 24 Abs. 1 Rz. 76 ff. (85. Erg.-Lfg.).

63 Vgl. EuGH v. 5.10.1978, Rs. 26/78, *Viola*, Slg. 1978, 1771 Rz. 9/14 und GA *Kokott* v. 13.7.2017 – C-292/16, *A Oy*, ECLI:EU:C:2017:555 Rz. 20.

64 Ähnlich *Wacker* in FS BFH, S. 781, 794, der das allerdings auf sog. ausbrechende Rechtsakte beschränken möchte.

65 *Hey*, StuW 2017, 248 (254).

66 Hierzu ausführlich *Oppel*, IStR 2016, 797 ff.; ferner *Haase* in Haase, Multilaterales Instrument, Einf. Rz. 18; *Lüdicke/Oppel*, DB 2016, 549, 550; *Schönfeld*, IStR 2017, 721, 722 ff.; skeptisch auch *Hey*, StuW 2017, 248, 254; differenzierend und „ATAD-freundlich“ *Oertel* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. A Rz. 41 ff.

67 Vgl. *Oertel* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. A Rz. 21 ff.; *Musil*, FR 2018, 933 (938); *Classen* in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 115 AEUV Rz. 23.

68 Vgl. *Classen* in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 115 AEUV, Rz. 23.

69 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rz. 105; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 209 ff., jeweils m.w.N.

In diesem Zusammenhang wird aus dem verwaltungsnahen Schrifttum von *Kreienbaum* aus dem Binnenmarktgedanken eine Garantstellung der Mitgliedstaaten füreinander diskutiert, die sie verpflichte, Schaden voneinander abzuwenden.<sup>70</sup> Der Gedanke von *Kreienbaum* scheint auf den ersten Blick ebenfalls den Fiskalzweck durch einen Binnenmarktbezug „veredeln“ zu wollen. Er ist aber einen zweiten Blick wert. Denn richtigerweise können die marktöffnenden Grundfreiheiten auch durch die Mitgliedstaaten genutzt werden, um sich durch schädlichen Steuerwettbewerb pekuniäre Vorteile zu Lasten der anderen Mitgliedstaaten zu verschaffen. Es geht also um ein Ausnutzen der Grundfreiheiten. Diese *beggar-thy-neighbour*-Strategie verfolgt letztlich das Ziel einer Marktfragmentierung und ist damit binnenmarktschädlich. Dieses Vorgehen kann zudem auch zu Verzerrungen im Wettbewerb zwischen den Unternehmen im Binnenmarkt führen, die ggf. im Wege der Harmonisierung beseitigt werden dürfen. Die Vermeidung solcher Praktiken kann aber gleichwohl nicht Maßnahmen wie z.B. die Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung nach Art. 5 ATAD erklären. Diesen Konstellationen liegt kein missbräuchliches Ausnutzen der Grundfreiheiten zugrunde,<sup>71</sup> sie haben vielmehr ein Verhalten im Blick, das nur von den primärrechtlich garantierten Freizügigkeitsrechten Gebrauch machen will.

Dieser Zweck der Regulierung des schädlichen Steuerwettbewerbs hätte daher eine Richtlinie gerechtfertigt, die den Mitgliedstaaten bestimmte Instrumente des schädlichen Steuerwettbewerbs verbietet<sup>72</sup> – und nicht den Steuerpflichtigen in seinen Freiheiten beschränkt. Der Steuerpflichtige ist insoweit eigentlich der falsche Adressat der Richtlinie, da er sich bei eigenem missbräuchlichem Verhalten schon von vornherein weder auf Primär- noch auf Sekundärrecht berufen kann, wie der EuGH jüngst wieder entschied.<sup>73</sup> Er kann insoweit schon im Regelfall die Grundfreiheiten gar nicht missbrauchen.

Gleichzeitig (!) bestätigte der Gerichtshof in dieser Entscheidung aber ein Recht des Steuerpflichtigen, vom Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten zu profitieren.<sup>74</sup> Der Gerichtshof „schützt“ bereits die Grundfreiheiten vor einem Ausnutzen durch schädliches Verhalten, während er gleichzeitig „unschädlichen“ Steuerwettbewerb als binnenmarktkonform anerkennt. Daraus folgt, dass man die genannten ATAD-Erwägungsgründe nur einschränkend als Legitimationsgrund berücksichtigen kann. Allenfalls die Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs unter den Mitgliedstaaten kann einen Richtlinienzweck bilden, der gegebenenfalls den Erlass einer Maßnahme nach Art. 115 AEUV rechtfertigen könnte.<sup>75</sup>

Dieser Zweck ist damit begrenzt auf Fälle, in denen Mitgliedstaaten die Grundfreiheiten zu ihren Gunsten und zu Lasten der anderen Mitgliedstaaten ausnutzen. Dieser Grundfreiheitsbezug ist in der ATAD dort offensichtlich, wo der Richtliniengeber EuGH-Rechtsprechung umsetzen wollte, weswegen diese Bestimmungen auch bereits im Wege der historisch-systematischen Auslegung im Gleichklang mit der Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten, d.h. primärrechtsfreundlich auszulegen sind.<sup>76</sup> Im Übrigen rechtfertigt dieser Grund jedoch gerade keinen gesetzgeberischen Eingriff, der über das Maß hinausgeht, das den Mitgliedstaaten erlaubt ist. Denn insoweit besteht schon gar keine Gefahr des „Ausnutzens“ der Grundfreiheiten.

## dd) Keine Zulässigkeit originär binnenmarktbeschränkender Integration

Im Schrifttum wird eine materielle Immunisierung des Sekundärrechts vor dem Primärrecht auch weniger mit dem Zweck der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs begründet, sondern mit Art. 26 AEUV: Dieser unterscheidet in seinen Abs. 1 und 2 zwischen positiver und negativer Integration, weswegen diese beiden Säulen der Binnenmarktintegration in praktische Konkordanz zu bringen seien. Der positiven Integration komme dabei ein besonderes Gewicht zu. Zur Herstellung der praktischen Konkordanz sei der durch den EuGH vorgezeichnete Schutzbereich der Grundfreiheiten – und grundsätzlich sogar der GrCh – auf ein Willkürverbot zu reduzieren.<sup>77</sup>

Ob diese Auffassung zutrifft, wird letztlich der EuGH zu entscheiden haben. Sie folgt aber nicht zwingend aus einer Wortlautauslegung des Art. 26 AEUV. Nach dessen Abs. 1 erlässt die Union „nach Maßgabe der einschlägigen Bestimmungen der Verträge“ – zu denen nicht nur die Grundfreiheiten gehören müssen<sup>78</sup> – die „erforderlichen“ Maßnahmen, um den „Binnenmarkt zu verwirklichen beziehungsweise dessen Funktionen zu gewährleisten“. Der Binnenmarkt ist aber in Abs. 2 definiert<sup>79</sup> als ein „Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist“ – ein klarer Bezug zu den Grundfreiheiten.<sup>80</sup> Der Wortlaut spricht daher dafür, dass die Grundfreiheiten ein „Binnenmarkt-Mindestniveau“ zugunsten der Marktteilnehmer abstecken, der Unionsgesetzgeber also nicht hinter dem Standard zurückbleiben darf, der ohne Harmonisierung gelten würde. Anders gewendet: Eine Harmonisierung des Binnenmarkts kann nicht einseitig darin bestehen, die Grundfreiheiten „zurückzudrehen“, sondern muss den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr in irgendeiner Weise auch fördern.

70 *Kreienbaum* in Lang, DStJG 41 (2018), 475, 480 f.; dieser Ansatz wurde auf der Veranstaltung der DStJG auch angeregt diskutiert und kritisch hinterfragt, vgl. die Diskussion, a.a.O., ab Seite 527.

71 Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rz. 87.

72 Hierzu haben sich die Mitgliedstaaten jedoch nur einen rechtlich nicht bindenden Verhaltenskodex gegeben, vgl. Entschließung 98/C 2/01 v. 1.12.1997, ABl. EG 1998 Nr. C 2 v. 1.12.1997, 1.

73 EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16 und C-117/16, *T Danmark und Y Danmark*, ECLI:EU:C:2019:135; v. 26.2.2019 – C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, *N Luxembourg u.a.*, ECLI:EU:C:2019:134.

74 Vgl. EuGH v. 26.2.2019, verb. C-116/16 und C-117/16, *T Danmark und Y Danmark*, ECLI:EU:C:2019:135 Rz. 80.

75 Ähnlich *Musil*, FR 2018, 933, 938.

76 So auch *Wacker* in FS BFH, S. 781, 793.

77 *Wacker* in FS BFH, S. 781, 792 ff.

78 Die Union muss grundsätzlich auch Ziele anderer Politikbereiche beachten, die in den primärrechtlichen Querschnittsklauseln enthalten sind, vgl. *Schröder* in Streinz, EUV/AEUV, Art. 26 AEUV Rz. 34.

79 Nach Ansicht der Literatur handelt es sich um eine Definition, vgl. *Korte* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 26 AEUV Rz. 20; *van Vormizeele* in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 26 AEUV Rz. 7; *Bast* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 26 Rz. 12; *Schröder* in Streinz, EUV/AEUV, Art. 26 AEUV Rz. 19 f.

80 Vgl. *van Vormizeele* in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 26 AEUV Rz. 7.

Nach zutreffender Ansicht verpflichtet Art. 26 Abs. 1 AEUV – als rechtlich verbindliches<sup>81</sup> – Ziel vielmehr die Union zur Verwirklichung und Aufrechterhaltung des in Art. 26 Abs. 2 AEUV legaldefinierten Binnenmarktes.<sup>82</sup> Art. 26 AEUV fungiert insoweit als eine an den Binnenmarktgesetzgeber gerichtete Scharniernorm für Kompetenznormen wie Art. 115 AEUV, die auf die Errichtung bzw. das Funktionieren des Binnenmarkts als Tatbestandsmerkmal abstellen.<sup>83</sup> Richtigerweise ist also die Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV auch im Lichte des Art. 26 AEUV zu sehen. Dieses Verständnis findet sich auch im Wortlaut des Art. 5 Abs. 2 Satz 1 EUV wieder, der davon spricht, dass die Union „nur“ innerhalb der Grenzen der Zuständigkeiten tätig wird, „die die Mitgliedstaaten ihr in den Verträgen zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen haben“.

Vor diesem Hintergrund käme man zu bizarren Ergebnissen, wenn eine Richtlinie i.S.d. Art. 26 Abs. 1 AEUV den Binnenmarkt dadurch „verwirklichen“ bzw. „sein Funktionieren gewährleisten“ würde, dass sie – wie die ATAD – ausschließlich (!) Marktfreiheiten beschränkt. Deshalb ist nach zutreffender Ansicht für lediglich marktsegmentierende Maßnahmen, die grenzüberschreitende Tätigkeiten stärker als inländische belasten, die Ermächtigungsgrundlage des Art. 115 AEUV schon nicht eröffnet, da es insoweit an einem Beitrag zur „Errichtung“ oder zum „Funktionieren“ des Binnenmarktes fehlt, den Art. 26 Abs. 1 AEUV dem Unionsgesetzgeber aber abfordert.<sup>84</sup>

Man muss diese Konstellation deutlich unterscheiden von der bisherigen Konstellation im Sekundärrecht zu den direkten Steuern. Die MTRL etwa zielt originär darauf ab, die Niederlassungsfreiheit zu verwirklichen, indem sie den Marktzugang in grenzüberschreitenden Sachverhalten erleichtert. Sie verleiht Marktteilnehmern, die von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch machen, Rechte, die sie ohne die Richtlinie auch unter den Grundfreiheiten so nicht hätten. Es ist nur selbstverständlich, dass der Unionsgesetzgeber dort, wo er Rechte definiert und erweitert, auch bestimmen darf, wie weit er gehen möchte, und welche Grenzen er dabei setzt. Hier ergibt ein weites Ermessen zweifelsohne Sinn. Daher kann es durchaus denkbar sein, dass z.B. die Missbrauchsvermeidungsklausel nach Art. 1 Abs. 2 MTRL n.F. und das sie umsetzende mitgliedstaatliche Recht an einem anderen unionsrechtlichen Maßstab gemessen werden als sonstige mitgliedstaatliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften. Entscheidend ist aber, ob mit der Harmonisierung insgesamt ein „Liberalisierungsgewinn“ verbunden ist, was bei einer „Negativintegration“ wie der ATAD, die allein freiheitsbeschränkender Natur ist, grundsätzlich nicht der Fall ist.

### ee) Bestätigung der binnenmarktfinalen Auslegung von Art. 115 AEUV durch Rechtsprechung

Für die hier vertretene Auffassung gibt es auch Anhaltspunkte in der Rechtsprechung. So hat der EuGH in der Entscheidung zur „Tabakwerbebotsrichtlinie“ klargestellt, dass Art. 100a EGV (heute Art. 114 AEUV) keine Rechtsgrundlage für eine allgemeine Regelung des Binnenmarktes darstellt.<sup>85</sup> Vielmehr müsse ein Rechtsakt, der sich auf diese Grundlage bezieht, auch tatsächlich<sup>86</sup> den Zweck haben, „die Voraussetzungen für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts zu verbessern“. Unterschiede in den mitgliedstaatlichen Vorschrif-

ten und eine bloß abstrakte Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen reichen allein nicht aus.<sup>87</sup> Ein allgemeines Tabakwerbeverbot auf Grundlage des Art. 100a EGV lehnte der Gerichtshof daher ab,<sup>88</sup> nicht zuletzt auch deshalb, weil die Richtlinie bei Erfüllung ihrer Voraussetzungen kein Recht auf Marktzugang vermittelte, da die Mitgliedstaaten auch strengere Vorschriften zum Schutz der Gesundheit erlassen durften.<sup>89</sup> Erst als eine revidierte Fassung der Tabakwerbebotsrichtlinie auch Marktzugangsrechte vermittelte, akzeptierte der Gerichtshof Art. 100a EGV als Rechtsgrundlage.<sup>90</sup> Auch in diesem zweiten Urteil zur Tabakwerbebotsrichtlinie betonte der Gerichtshof, dass der heutige Art. 114 AEUV nur dann taugliche Ermächtigungsgrundlage einer harmonisierenden Maßnahme sein kann, wenn die Unterschiede zwischen den mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen geeignet sind, die Grundfreiheiten zu „beeinträchtigen und sich auf diese Weise unmittelbar auf das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken“<sup>91</sup>.

Art. 115 knüpft wie Art. 114 AEUV an die „Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts“ an. Die Ausführungen des Gerichtshofs sind damit auf Art. 115 AEUV und die ATAD übertragbar. Diese sieht aber weder Marktzugangsrechte vor noch geht mit ihr ein Liberalisierungsgewinn einher. Allenfalls die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs im oben dargestellten Sinne könnte ggf. als Rechtfertigung verbleiben. Denn dieser kann Wettbewerbsverzerrungen herbeiführen, die dazu geeignet sind, die Ausübung der Grundfreiheiten zu beeinträchtigen. Die ATAD kann damit allenfalls teilweise auf Art. 115 AEUV i.V.m. Art. 26 AEUV gestützt werden und muss im Übrigen mit Blick auf diese Kompetenzgrundlage einschränkend ausgelegt werden. Eine Maßnahme, die – wie im vorliegenden Beispielfall – nichts mit der Verhinderung eines die Grundfreiheiten ausnutzenden steuerlichen Missbrauchs zu tun hat, kann daher nicht auf Art. 115 AEUV gestützt werden.

81 Vgl. Korte in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 26 AEUV, Rz. 14.

82 Schröder in Streinz, EUV/AEUV, Art. 26 AEUV, Rz. 9.

83 Bast in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 26 Rz. 1 (Jan. 2016), vgl. auch ebendort Rz. 9. Vgl. zudem van Vormizeele in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 26 Rz. 9 f.

84 Vgl. zu Art. 114 AEUV, der diese Voraussetzung aber mit Art. 115 AEUV teilt, zutreffend Classen in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 114 Rz. 179; vgl. auch Tietje in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 115 AEUV Rz. 25.

85 EuGH v. 5.10.2000 – C-376/98, *Tabakwerbebotsrichtlinie I*, Slg. 2000, I-8419 Rz. 83 ff.

86 Allein, dass die ATAD einen Binnenmarktbezug in den Erwägungsgründen und im amtlichen Titel behauptet, würde demnach gerade nicht ausreichen, wenn er nicht auch „mit Leben“ gefüllt wird.

87 EuGH v. 5.10.2000 – C-376/98, *Tabakwerbebotsrichtlinie I*, Slg. 2000, I-8419 Rz. 84.

88 EuGH v. 5.10.2000 – C-376/98, *Tabakwerbebotsrichtlinie I*, Slg. 2000, I-8419 Rz. 117.

89 EuGH v. 5.10.2000 – C-376/98, *Tabakwerbebotsrichtlinie I*, Slg. 2000, I-8419 Rz. 102 ff.

90 EuGH v. 12.12.2006 – C-380/03, *Tabakwerbebotsrichtlinie II*, ECLI:EU:C:2006:772, Rz. 73 ff.

91 EuGH v. 12.12.2006 – C-380/03, *Tabakwerbebotsrichtlinie II*, ECLI:EU:C:2006:772 Rz. 37.

## ff) Zwischenfazit: ATAD kann allenfalls in Teilen auf Art. 115 AEUV gestützt werden

Aus dem Vorgesagten folgt: Soweit eine Richtlinie wie die ATAD originär darauf abzielt, die Grundfreiheiten zu beschränken, ohne auch Marktzugangsrechte zu regeln, kann sie nicht auf Art. 115 AEUV gestützt werden. Sie verstößt insoweit gegen tragende Prinzipien des Unionsrechts.

Weitere Gründe, die für ein weites Ermessen des Unionsgesetzgebers und eine damit einhergehende Immunisierung von Sekundärrecht ins Feld geführt wurden, greifen in diesem Fall nicht: Wo es eine Grundfreiheitsbeschränkung herbeiführt oder zementiert, wirkt auch Unionsrecht marktaufteilend.<sup>92</sup> Dass Sekundärrecht keine Ungleichheit zwischen internen und grenzüberschreitenden Situationen zur Folge haben könnte,<sup>93</sup> gilt dort nicht, wo die ATAD solche grenzüberschreitenden Situationen sogar zur Voraussetzung einer belastenden Richtlinienerverpflichtung macht, wie etwa bei der Wegzugsbesteuerung oder der Hinzurechnungsbesteuerung. Ungeachtet des Umstands, dass eine Harmonisierung nach Art. 115 AEUV kein Selbstzweck ist, gibt die ATAD selbst auch keine Gewähr dafür, dass das unter ihr „erlaubte“ Verhalten nicht doch noch steuerlich „bestraft“ wird, denn die Mitgliedstaaten dürfen nach Art. 3 ATAD grundsätzlich auch schärfere Maßnahmen erlassen.<sup>94</sup> Das Konzept des Mindestschutzniveaus verhindert damit auch insbesondere, dass die ATAD Marktzugangsrechte vermitteln kann.<sup>95</sup> Wettbewerbsverzerrungen durch Unterschiede im mitgliedstaatlichen Recht werden insoweit nicht gebannt. Für die Marktteilnehmer stellt sie somit auch keinen Fortschritt im Verhältnis zum nichtharmonisierten Zustand dar.<sup>96</sup>

Da die ATAD keine Marktzugangsrechte garantiert, bleibt allenfalls die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs als denkbare Grundlage, die den Unionsgesetzgeber zum Tätigwerden ermächtigt. Dieser Grund rechtfertigt es aber nicht, dass die Mitgliedstaaten Maßnahmen, die ihnen unter den Grundfreiheiten verboten sind, allein deswegen erlassen dürfen, weil sie sich im Rat zusammenschließen.<sup>97</sup> Die ATAD muss sich daher auch insoweit, wie mitgliedstaatliches Recht auch, an den Grundfreiheiten messen lassen, solange sie nicht auch korrespondierende Marktzugangsrechte vermittelt.

## 4. Folgen für den Rechtsschutz: Konzentration der gerichtlichen Überprüfung der (Reichweite der) Immunisierungswirkung beim EuGH

Billigt man dem Sekundärrechtsgeber danach innerhalb der dargestellten Legitimationsgrenzen einen gewissen Gestaltungsspielraum zu, dann stellt sich die Folgefrage, wer letztlich überprüft, inwieweit sich ein konkreter Sekundärrechtsakt innerhalb dieser Legitimationsgrenzen bewegt. Die Frage ist relativ einfach zu beantworten: Der Europäische Gerichtshof. Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass es der EuGH ist, der sich im Rahmen seiner Immunisierungsrechtsprechung selbst zurücknimmt, wenn es darum geht, einen Sekundärrechtsakt am Primärrecht zu messen. Ist es aber der EuGH, der dem Sekundärrechtsgeber durch seine Zurückhaltung einen primärrechtssimmunisierten Gestaltungsspielraum einräumt, dann muss es auch der EuGH sein, der z.B. im Rahmen einer (eher unwahrscheinlichen) Nichtigkeitsklage oder eines (eher wahrscheinlichen) Vorabentscheidungsersuchens überprüft, ob der

Sekundärgeber die dargestellten Legitimationsgrenzen eingehalten hat oder nicht. Zur Vermeidung von Rechtsschutzlücken ist dies auch zwingend. Denn ungeachtet der dargestellten Immunisierungsüberlegungen ist es unstreitig, dass auch der Unionsgesetzgeber an die Grundfreiheiten gebunden ist und das Sekundärrecht dem Primärrecht im Rang nachsteht.<sup>98</sup>

Eine weitere Frage ist dann lediglich die, ob auch die mitgliedstaatlichen Gerichte darüber befinden können, ob sich ein Sekundärrechtsakt innerhalb der dargestellten Legitimationsgrenzen bewegt. Diese Frage ist grundsätzlich zu verneinen. Ein mitgliedstaatliches Gericht kann einen Sekundärrechtsakt nicht verwerfen, sondern muss diesen zur Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung im Grundsatz anwenden oder dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegen. Zugunsten des Grundfreiheitsberechtigten kann man sich allenfalls vorstellen, dass sich das mitgliedstaatliche Gericht des Grundsatzes der primärrechtsfreundlichen Auslegung bedient. Jedenfalls ist aber der EuGH anzurufen, wenn das mitgliedstaatliche (ggf. sogar das letztinstanzliche) Gericht dazu tendiert, einen Sekundärrechtsakt anzuwenden, bei dem der Sekundärrechtsgeber von seinem Gestaltungsspielraum entsprechenden Gebrauch gemacht hat, allerdings durchaus Zweifel an der Einhaltung der Legitimationsgrenzen bestehen.<sup>99</sup> Eine Ausnahme hiervon kann sich nur unter den Voraussetzungen der sog. *acte clair*-Doktrin ergeben,<sup>100</sup> wobei die mitgliedstaatlichen Gerichte mit Blick auf die an sich bestehende Entscheidungskonzentration beim EuGH eher zurückhaltend sein sollten: Es muss im Ergebnis aufgrund der Rechtsprechung des EuGH gesichert sein, dass die Zweifel hinsichtlich der Einhaltung der Legitimationsgrenzen bestehen oder nicht bestehen. Das wird aber vermutlich nur dann der Fall sein, wenn sich der EuGH mit dieser konkreten Frage bereits befasst hat.<sup>101</sup> Die vorstehenden Überlegungen gelten im Übrigen entsprechend, wenn es nicht um den Sekundärrechtsakt selbst geht, sondern um ein entsprechendes mitgliedstaatliches Umsetzungsgesetz.

Die Ausführungen des EuGH, ein mitgliedstaatliches Umsetzungsgesetz im Falle abschließender Harmonisierung nur noch am Sekundärrechtsakt, nicht aber an den Grundfreiheiten messen zu wollen, hat damit vor allem verfahrensrechtliche Aus-

92 Englisch in Lang, DStJG 41 (2018), 273 (354).

93 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rz. 81.

94 Zu dieser Problematik Oertel in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. A Rz. 46 f.

95 Deswegen wird das Konzept eines Mindestschutzniveaus auch i.E. zutreffend als legitimationsrechtliche Achillesferse der ATAD bezeichnet, so z.B. von Oertel in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Einf. A, Rz. 47.

96 Zu diesem Grund für ein weites Ermessen des Unionsgesetzgebers Forsthoff in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 45 AEUV, Rz. 350 (Aug. 2018) m.w.N.

97 Zutreffend Englisch in Lang, DStJG 41 (2018), 273 (354).

98 Vgl. z.B. Wacker in FS BFH, S. 781, 792; Hey, StuW 2017, 248, 254; Forsthoff in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 45 AEUV Rz. 350; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 4 Rz. 10; Reimer in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 7.19; GA Kokott v. 10.1.2019 – C-607/17, Memira Holding, ECLI:EU:C:2019:8 Rz. 24.

99 Dies ist im Rahmen einer „Gültigkeitsvorlage“ nach Art. 267 Abs. 1 Buchst. b) AEUV möglich.

100 Vgl. grundlegend EuGH v. 6.10.1982 – C-283/81, C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, 3415 Rz. 13 ff.

101 Vgl. hierzu den in EuGH v. 6.10.1982 – C-283/81, C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, 3415, Rz. 14 genannten Anwendungsfall der C.I.L.F.I.T.-Doktrin.

wirkungen. Das vorliegende mitgliedstaatliche Gericht, welches Zweifel an der Vereinbarkeit der fraglichen Regelung mit den Grundfreiheiten hegt, muss diese bei abschließenden Rechtsakten mit Blick auf den Sekundärrechtsakt und nicht bezogen auf das mitgliedstaatliche Recht äußern.

### III. Illustrierendes Beispiel: Wegzugsbesteuerung nach der ATAD

#### 1. Der Fall: Wegzug mit Folgen?

##### Beispiel

Anton Albrich ist Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH mit Sitz in Garmisch-Partenkirchen und betreibt ein Werk zur Herstellung von Möbeln, die die Kunden per App selbst gestalten können. Die GmbH ist die Spitze eines weltweit tätigen Konzerns und unterhält neben einem deutschen Werk u.a. eine eigene Betriebsstätte im nahen Österreich. Das deutsche Werk der GmbH verfügt über eine wertvolle Maschine, die Anton gerne durch ein neueres Modell ersetzen würde. Da die alte Maschine jedoch in der österreichischen Betriebsstätte gut eingesetzt werden könnte, soll sie dorthin überführt werden, sobald das neue Modell einsatzbereit ist (was allerdings noch etwas dauern kann). Nach einem Gespräch mit einem Freund ist Anton etwas erñüchtert. Dieser hatte ihm berichtet, dass es die ATAD erlaube, künftige Zinsen auf aufgeschobene Steuerzahlungen zu erheben. Es sei daher möglich, dass sich auch der deutsche Gesetzgeber bald für eine verzinsliche Stundung entscheide, insbesondere auch aufgrund des für ihn „attraktiven“ Zinssatzes von 6 % p.a. Anton hat bezüglich der Verzinsung große Bedenken, weil diese das grundfreiheitliche Ziel, grenzüberschreitende Tätigkeiten nicht zu behindern, deutlich unterminieren würde.

##### Abwandlung

Anstelle des Umzugs seiner Maschine denkt Anton selbst über einen Umzug nach Österreich nach. Dort hat er ja bereits seit längerem ein Ferienhaus in der Nähe von Salzburg und einen wesentlichen Teil seines Unternehmens. Allerdings hat er gehört, dass man im BMF an einer Überarbeitung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 ASTG arbeite. Insbesondere wolle man wohl die zinslose Stundung in eine ratierliche Steuerzahlung umwandeln. Nach der Wächtler-Entscheidung des EuGH versucht man dieses Ansinnen durch eine entsprechende Richtlinie (ATAD III) abzusichern.

##### Fragestellung:

1. Anton fragt sich, ob ein die ATAD umsetzendes deutsches Gesetz tatsächlich eine Verzinsung der ratierlichen Steuerzahlung und dann noch i.H.v. 6 % p.a. vorsehen darf und ob ein solches Umsetzungsgesetz an den Grundfreiheiten zu messen ist.

2. Hinsichtlich der Wegzugsbesteuerung für Privatpersonen hat Anton einen kurzweiligen Webcast gesehen, welcher sich mit dem aktuellen Wächtler-Urteil des EuGH zur Frage der Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz befasst (<https://vimeo.com/325899369>). Er meint danach in Erinnerung zu haben, dass sich der EuGH ausdrücklich gegen eine ratierliche Steuerzahlung im Falle der Wegzugsbesteuerung ausgesprochen habe. Vor diesem Hintergrund sei die grundsätzliche Frage aufgeworfen worden, ob der Gesetzgeber auf Grundlage einer entsprechenden EU-Richtlinie die in § 6 ASTG vorgesehene Stundungslösung beseitigen kann oder ob ihn Primärrecht daran hindert.

## 2. Die Lösung

### a) Frage 1: Verzinsung

Nachdem der Protagonist unseres Falles die aufgezeigten Rechtsprechungslinien durchdrungen hat, macht er sich an die Lösung des Falles: Art. 5 ATAD regelt das Richtlinienregime für die Entstrickungsbesteuerung und sieht in Abs. 2 vor, dass dem Steuerpflichtigen das Recht zu gewährt ist, seine Steuerschuld über fünf ratierliche Zahlungen aufzuschieben. Mit Blick auf die Verzinsung besagt Art. 5 Abs. 3 ATAD, dass die Mitgliedstaaten im Falle des Aufschubs der Steuerzahlungspflicht gemäß ihrer Rechtsvorschriften je nach Fall Zinsen erheben können. Eine Pflicht zur Zinserhebung besteht nicht und ergibt sich auch nicht aus dem Mindestschutzniveau der ATAD.<sup>102</sup>

Es handelt sich vielmehr um eine Ermächtigung, überhaupt Zinsen erheben zu dürfen („ob“). Über das „wie“ sagt Art. 5 Abs. 3 ATAD (bis auf den Verweis auf die innerstaatlichen Rechtsvorschriften) selbst nichts, so dass jedenfalls die Voraussetzungen einer primärrechtsfreundlichen Auslegung gegeben sind. Zudem ist die Richtlinie – wohl bewusst – extrem vage bezüglich der konkreten Rechtsfolge. Aus den Erwägungsgründen der ATAD zur Wegzugsbesteuerung ergibt sich ferner auch nur, dass es dem Richtliniensetzgeber vor allem um die Sicherung der Besteuerung der stillen Reserven ging; bezüglich der Verzinsung sind die Erwägungsgründe ähnlich vage wie Art. 5 Abs. 3 ATAD. Dies spricht auch gegen eine abschließende Harmonisierung.

Eine die ATAD umsetzende deutsche Verzinsungsregelung wäre somit am „normalen“ Maßstab der Grundfreiheiten zu messen, aufgrund fehlender abschließender Harmonisierung sogar unmittelbar, jedenfalls aber aufgrund primärrechtsfreundlicher Auslegung. Daher ist die Frage zu beantworten, in welchem Verhältnis die Verzinsung einer Wegzugssteuer zu den Grundfreiheiten steht. Dabei ist zu beachten, dass der EuGH dieses Thema noch nicht vertieft hat und bisher ähnlich vage wie die ATAD geblieben ist.<sup>103</sup>

Jüngst stand der Gerichtshof in *Wächtler* allerdings Liquiditätsnachteilen, die den Steuerpflichtigen im Wegzugsfall erwachsen, sehr kritisch gegenüber. So wies der Gerichtshof etwa ausdrücklich darauf hin, dass bereits eine Ratenzahlung (!) nicht in der Lage ist, die aus der Wegzugsbesteuerung resultierende Beschränkung zu rechtfertigen.<sup>104</sup> Dann muss das aber erst recht für eine Verzinsung der ratierlichen Wegzugssteuer gelten. Es scheint daher noch nicht ausgemacht, ob und unter wel-

102 Zutreffend *Hagemann* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD, Art. 5 Rz. 202.

103 Vgl. EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785 Rz. 73, FR 2012, 25 m. Anm. *Musil*; v. 23.1.2014 – C-164/12, *DMC Beteiligungsgesellschaft*, ECLI:EU:C:2014:20 Rz. 61, FR 2014, 466 m. Anm. *Musil*; v. 16.4.2015 – C-591/13, *Kommission/Deutschland*, ECLI:EU:C:2015:230 Rz. 67, FR 2015, 460 m. Anm. Kanzler; v. 21.5.2015 – C-657/13, *Verder LabTec*, ECLI:EU:C:2015:331 Rz. 49, FR 2015, 600; v. 21.12.2016 – C-503/14, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2016:979 Rz. 59; v. 23.11.2017 – C-292/16, *A Oy*, ECLI:EU:C:2017:888 Rz. 35.

104 EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138 Rz. 68. Die Entscheidung erging zwar im Geltungsbereich des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz. Die dort gewährten Freiheiten sind aber den Grundfreiheiten strukturell vergleichbar, vgl. *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 7.14.

chen Voraussetzungen der Gerichtshof – sollte sich der EuGH intensiv mit der Thematik befassen – eine Verzinsung (und vielleicht sogar die Ratenzahlung, s.w.u.) akzeptieren wird. Jedenfalls wäre aber ein deutlich über dem Marktzins liegender Zinssatz i.H.v. 6 Prozent p.a., wie ihn § 238 AO vorsieht, nicht nur verfassungsrechtlich bedenklich,<sup>105</sup> sondern auch vor den Grundfreiheiten nicht zu rechtfertigen. Da eine Verzinsung bereits an sich dazu geeignet ist, das Ziel des Besteuerungsaufschubs zu gefährden,<sup>106</sup> muss diese verhältnismäßig ausgestaltet sein. Vor dem Ziel der ATAD – das Besteuerungssubstrat der Mitgliedstaaten zu erhalten – ist höchstens derjenige Zinssatz zu rechtfertigen, den der Mitgliedstaat am Anleihemarkt für den entsprechenden Zeitraum zu zahlen hätte. Dies entspräche dem Liquiditätsnachteil des Staates, den er durch die Steuerstundung hinnehmen müsste.

Wenig Sinn ergibt es insoweit, einen Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen abschöpfen zu wollen.<sup>107</sup> Denn die Entstrickungsbesteuerung ist selbst und kraft ihres Wesens allenfalls mit Liquiditätsnachteilen zu Lasten des Steuerpflichtigen verbunden, die nicht noch durch eine Verzinsung unverhältnismäßig verstärkt werden dürfen.<sup>108</sup>

Im Ergebnis ist Art. 5 Abs. 3 ATAD damit insoweit nicht primärrechtlich immunisiert, als die Mitgliedstaaten eine beliebige Verzinsung der gestundeten Wegzugssteuer vorsehen könnten. Vielmehr sind für eine etwaige Verzinsung die Vorgaben der Grundfreiheiten zu beachten, was die Möglichkeit einer Verzinsung generell in Frage stellt. Es ist allenfalls denkbar, dass durch eine Verzinsung der Liquiditätsnachteil, der dem Staat durch die verzögerte Zahlung entsteht, ausgeglichen wird.

## b) Frage 2: Grenzen der Immunisierung beim Stundungskonzept

### aa) Stundungskonzept im Rahmen von § 6 AStG nicht sekundärrechtlich disponibel

Nach alledem ist auch bereits die Antwort auf die Frage vorgezeichnet, inwieweit der Unionsgesetzgeber einen primärrechtlich immunisierten Sekundärrechtsakt schaffen kann, der es u.a. Deutschland erlauben würde, das geltende Stundungskonzept der Wegzugssteuer gem. § 6 Abs. 5 AStG abzuschaffen.

Eine solche Richtlinienregelung wäre nicht gegen die Grundfreiheiten immunisiert, denn sie verstößt gegen tragende Prinzipien des primären Unionsrechts. Mit Blick auf die klaren Ausführungen des EuGH in der Rechtssache *Wächtler*, wonach bereits das Ratenzahlungskonzept in § 6 Abs. 4 AStG nicht ausreicht, um die von der Wegzugsbesteuerung ausgehende Beschränkung der Grundfreiheiten in verhältnismäßiger Art und Weise zu rechtfertigen, würde die Abschaffung des in § 6 Abs. 5 AStG niedergelegten Stundungskonzepts zu einer gravierenden Grundfreiheitskollision führen. Insbesondere würde der grenzüberschreitende Sachverhalt klar und eindeutig ohne Rechtfertigung gegenüber dem inländischen Sachverhalt diskriminiert. Schädlicher Steuerwettbewerb würde durch diese Regelung auch nicht bekämpft. Gleichzeitig würde sie auch keine Marktzugangsrechte gewähren, die mit der Versagung der Stundung in Zusammenhang stünden. Es würde sich insoweit also um eine originäre Beschränkungsrichtlinie handeln, die

nicht von der Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV gedeckt wäre. Eine Immunisierung kommt insoweit nicht in Betracht, selbst wenn die Regelung eine abschließende Harmonisierung herbeiführen würde.

### bb) Ratenzahlungskonzept in § 4g EStG unionsrechtskonform?

Damit stellt sich die zusätzliche Frage, ob vor dem Hintergrund des klaren Bekenntnisses des EuGH zum Stundungskonzept in *Wächtler* das in § 4g EStG geregelte Ratenzahlungskonzept ebenfalls einer primärrechtlichen Immunisierung entzogen ist. Die Entscheidung in der Rechtssache *Wächtler* positioniert sich klar gegen ein Ratenzahlungskonzept, auch wenn auf frühere Entscheidungen Bezug genommen wird, die eine Streckung der Steuerzahlung noch billigten.<sup>109</sup>

Weil die Entscheidung insoweit in einem gewissen Kontrast zur vorhergehenden Rechtsprechung steht und daher einige, vielleicht bereits vermeintlich geklärte Fragen zur Entstrickungsbesteuerung wieder offen sind, darf man nicht nur weitere Vorlageverfahren zu diesem Thema erwarten. Vielmehr sind diese geradezu zwingend, um diesen möglichen Kontrast aufzulösen. Der übliche Begründungsversuch, dass § 4g EStG den Bereich des Betriebsvermögens betreffe und § 6 AStG den des Privatvermögens, genügt jedenfalls nicht, um hier einen „*acte clair*“ anzunehmen. Es gibt ehrlicherweise auch keine vernünftige Erklärung, warum allein der Umstand der unterschiedlichen Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen in der Lage sein sollte, den vom EuGH sehr kritisch gesehenen Liquiditätsnachteil zu rechtfertigen. Daher wird selbst aus den Reihen der Generalanwaltschaft zutreffend darauf hingewiesen, dass sich im Einzelnen erst noch klären muss, ob die ATAD-Wegzugsbesteuerung mit den Grundfreiheiten kompatibel ist, insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass ein Wegzug gerade kein missbräuchliches Verhalten darstellt.<sup>110</sup>

Bei derartigen offenen Zweifeln ist aber eine primärrechtliche Immunisierung von Art. 5 ATAD sowie § 4g EStG ausgeschlossen. Die Vorschriften sind vollständig anhand der Grundfreiheiten überprüfbar.

## IV. Fazit

Mit zunehmender Harmonisierung auch im Recht der direkten Steuern wird es immer mehr zur Zukunftsfrage, ob und inwieweit der Unionsgesetzgeber an die Grundfreiheiten und die dazu ergangene Rechtsprechung des EuGH gebunden ist.

105 BFH v. 25.4.2018 – IX B 21/18, BStBl. II 2018, 415 = FR 2018, 809.

106 *Hagemann* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD, Art. 5 Rz. 48 und Rz. 203 m.w.N.

107 Vgl. *Hagemann* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD, Art. 5 Rz. 204 f., der diese Sichtweise in Fn. 7 zu Rz. 203 ebenfalls kritisiert.

108 Ähnlich *Kudert/Hagemann/Kahlenberg*, Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung (2017), 63 f.

109 Vgl. EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17, *Wächtler*, ECLI:EU:C:2019:138 Rz. 66, welche auf EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, *DMC Beteiligungsgesellschaft*, ECLI:EU:C:2014:20, FR 2014, 466 m. Anm. *Musil* verweist.

110 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rz. 87.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH soll im Falle einer abschließenden Richtlinienbestimmung die umsetzende mitgliedstaatliche Maßnahme nicht mehr an den Grundfreiheiten gemessen werden. Beim Erlass von Richtlinien genießt der Unionsgesetzgeber zudem einen gewissen Ermessensspielraum, den der Europäische Gerichtshof auch im Wege des *judicial self-restraint* beachtet.

Indes bedeutet dies nicht, dass es dem Unionsgesetzgeber freistünde, gegen die Grundfreiheiten zu verstoßen. Es bestehen auch für den Unionsgesetzgeber Legitimationsgrenzen, innerhalb derer er seinen Gestaltungsspielraum auszuüben hat. Die Grundfreiheiten wirken auf diese Grenzen ein: Zum einen wird aufgrund der primärrechtsfreundlichen Auslegung von Sekundärrecht im Zweifel ein mitgliedstaatlicher Grundfreiheitsverstoß schon gar nicht von einer Richtlinie legitimiert. Ist eine solche primärrechtsfreundliche Auslegung nicht möglich, ist unter Beachtung des historischen Telos, des Wortlauts und der Systematik einer Richtlinie zu ermitteln, ob die gewählte Harmonisierungsmaßnahme überhaupt abschließend ist. Dabei ist die restriktive Haltung des Gerichtshofs zu beachten, der strenge Anforderungen an eine abschließende Harmonisierung stellt. Zum anderen ist der Unionsgesetzgeber über den dogmatischen Umweg des Art. 115 i.V.m. Art. 26 AEUV auch im Be-

reich der abschließenden Harmonisierung durch die Grundfreiheiten limitiert. Er darf nach hier vertretener Ansicht einerseits keinen gravierenden Grundfreiheitsverstoß herbeiführen. Andererseits darf er auch keine bloße „Beschränkungsrichtlinie“ erlassen, die ohne Marktzugangsrechte zu vermitteln, lediglich die Wirkung der Grundfreiheiten beschränkt. Dort, wo keine korrespondierenden Marktzugangsrechte gewährt werden, kann u.E. auch der Unionsgesetzgeber im grundfreiheits-sensiblen Bereich keine Kompetenzen genießen, die über diejenigen der Mitgliedstaaten hinausgehen. Anders ist dies aber bei Richtlinien wie der Mutter-Tochter-Richtlinie und den anderen, bisher „gängigen“ Richtlinien im direkten Steuerrecht. Diese gewähren auch Marktzugangsrechte. In diesen Fällen erscheint es angemessen, wenn der Unionsgesetzgeber im Großen und Ganzen selbst entscheiden darf, wie weit er damit geht. Will die Union daher künftig, wie in den Erwägungsgründen der ATAD eigentlich versprochen, hinreichend rechts-sicher gegen aggressive Steuerplanung vorgehen, ist sie gut beraten, in der Zukunft auch die Rechte der Steuerpflichtigen nicht zu vergessen, beispielsweise im Rahmen einer umfassenden Richtlinie zur Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts.<sup>111</sup> Dies wäre auch im Sinne der europäischen Integration.

---

111 Vgl. etwa Vogel, StuW 1993, 380.



*Prof. Dr. Christoph Spengel / Kathrin Stutzenberger, beide Mannheim\**

# Wiederauflage des GKB-Richtlinienentwurfs – Steuerbelastungswirkungen und Folgenabschätzungen

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Gegenüberstellung der G(K)KB-Richtlinienentwürfe 2011 und 2016
- III. Belastungswirkungen der Einführung einer GKB in den EU-Mitgliedstaaten
  1. Methodik: European Tax Analyzer
  2. Effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften nach derzeitigem nationalen Recht
  3. Effektivsteuerbelastung bei Einführung einer GKB
  4. Einzelbetrachtung des Freibetrags für Wachstum und Investitionen
    - a) Belastungswirkungen
    - b) Würdigung
  5. FuE-Szenario: Effektivsteuerbelastung bei Einführung einer GKB
    - a) Belastungswirkungen
    - b) Würdigung
  6. Gesamtbeurteilung
- IV. Fazit

Mit zwei Richtlinienentwürfen zur stufenweisen Einführung einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G(K)KB) brachte die Europäische Kommission im Oktober 2016 den Vorschlag zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union aus dem Jahr 2011 erneut ein. Aufbauend auf einer Studie im Auftrag der Europäischen Kommission stellt der vorliegende Beitrag zunächst inhaltliche Parallelen und Weiterentwicklungen der Richtlinienentwürfe sowie den aus der Einführung einer GKB resultierenden Anpassungsbedarf in den Steuersystemen der Mitgliedstaaten dar und quantifiziert anschließend die damit verbundenen Steuerbelastungswirkungen. Dabei zeigt sich, dass die mit der Wiedervorlage des G(K)KB-Richtlinienentwurfes neu aufgenommenen Steueranreize zur Förderung von Eigenkapitalfinanzierung („Freibetrag für Wachstum und Investitionen“) sowie zur Förderung von Forschung und Entwicklung die effektive Steuerbelastung von Unternehmen in den Mitgliedstaaten wesentlich beeinflussen können. Aufgrund der damit verbundenen weitreichenden Eingriffe in die nationalen Steuersysteme ist vom Einbezug dieser beiden Vorschriften abzusehen, um die Umsetzungswahrscheinlichkeit der G(K)KB zu erhöhen und die daraus resultierenden Vorteile im europäischen Binnenmarkt zu verwirklichen.

*In October 2016, the European Commission has re-launched its 2011 draft Council Directive for a Common (Consolidated) Corporate Tax Base (C(C)CTB) as a two-step process. Based on a study on behalf of the European Commission, this article contrasts the 2011 and 2016 C(C)CTB draft Council Directives, identifies potential need for adjustment in Member States' current tax systems to ensure compliance with the CCTB rules and quantifies the effects on Member States' effective tax burdens that would result from the adoption of the CCTB. The authors find that especially the new tax incentives for equity financing ("Allowance for Growth and Investment") and R&D seem to have a considerable impact on effective tax burdens. Due to the far-reaching interference with Member States' tax systems, the authors recommend to abandon both incentives within the CCTB framework. As such, it might be easier to reach agreement on the adoption of the C(C)CTB which would contribute to eliminating tax obstacles to cross-border business activities among Member States.*

## I. Einleitung

Am 25.10.2016 legte die Europäische Kommission zwei Richtlinienentwürfe zur stufenweisen Einführung einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G(K)KB)<sup>1</sup> vor und griff damit einen entsprechenden Vorschlag aus dem Jahr 2011<sup>2</sup> erneut auf. Mit der Harmonisierung

\* Prof. Dr. Christoph Spengel ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim, Research Associate am Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) sowie Direktor und Sprecher des Leibniz WissenschaftsCampus MaTax. Kathrin Stutzenberger ist wissenschaftliche Mitarbeiterin und Doktorandin am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim und Mitglied des MaTax. Der vorliegende Beitrag basiert auf einer Studie des ZEW im Auftrag der Europäischen Kommission, vgl. Spengel et al., The Impact of the CCTB on the Effective Tax Burden of Corporations: results from the Tax Analyzer Model – Final report, European Commission Taxation Papers, Working Paper No. 75-2019, 2019. Die Autoren danken Dr. Rainer Bräutigam, Verena Dutt und Leonie Fischer (alle ZEW und Universität Mannheim) für die Zusammenarbeit im Rahmen des Projektes. Die Autoren danken zudem den beiden anonymen Gutachtern für wertvolle Hinweise.

1 Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM (2016) 685 final, 2016 (nachfolgend GKB-RL-E); Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM (2016) 683 final, 2016 (nachfolgend GKKB-RL-E).

2 Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungs-

der Unternehmensbesteuerung sollen steuerliche Handelshemmnisse im Binnenmarkt beseitigt werden, die aus dem nicht abgestimmten Nebeneinander der 28 Körperschaftsteuersysteme der Mitgliedstaaten resultieren und u.a. zu Doppelbesteuerung oder hohen Befolgungskosten führen können.<sup>3</sup> Infolge zunehmend mobiler, global aufgestellter sowie digitaler Geschäftsmodelle und -strukturen hat sich der Spielraum für Steuergestaltungen multinationaler Unternehmen weiter vergrößert, was eine zusätzliche Herausforderung für die Steuersysteme der Mitgliedstaaten darstellt.<sup>4</sup> In diesem Zusammenhang soll die Wiedervorlage des G(K)KB-Richtlinienentwurfes (RL-E) ebenfalls zu einer wirksamen Bekämpfung von Steuer-  
vermeidung beitragen<sup>5</sup> sowie weitere Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung ergänzen und fortführen, wie beispielsweise die BEPS-Initiative der OECD sowie deren Umsetzung in den EU-Mitgliedstaaten mit der im Juli 2016 verabschiedeten Richtlinie zur Bekämpfung der Steuer-  
vermeidung (Richtlinie 2016/1164/EU).<sup>6</sup>

Die G(K)KB-RL-E bauen grundsätzlich auf dem in einem Schritt umzusetzenden Vorgängerentwurf aus dem Jahr 2011 auf, sehen jedoch eine zweistufige und verpflichtende Umsetzung für Kapitalgesellschaften mit einem konsolidierten Gruppenumsatz von mehr als € 750 Mio. vor: Auf der ersten Stufe enthält der GKB-RL-E einheitliche Gewinnermittlungsvorschriften im Rahmen der Körperschaftsteuer. Das so ermittelte Einkommen der Konzerngesellschaften ist anschließend in einem zweiten Schritt entsprechend der Vorgaben des GKKB-RL-E auf Ebene der Muttergesellschaft zu konsolidieren und anhand dreier gleichgewichteter Faktoren (Arbeit, Vermögenswerte, Umsatz) den Mitgliedstaaten zuzurechnen. Neben der stufenweisen Einführung enthält der G(K)KB-RL-E aus dem Jahr 2016 einige weitere zentrale Neuerungen: Um Verzerrungen bei Finanzierungsentscheidungen entgegenzuwirken, die aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Eigen- und Fremdkapital resultieren, wird in Art. 11 GKB-RL-E ein Freibetrag für Wachstum und Investitionen („FWI“) im Sinne einer kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung gewährt. Die Förderung der Forschungs- und Entwicklungs- (FuE) beziehungsweise Innovationstätigkeit ist seit langem ein wichtiges steuerpolitisches Ziel der EU,<sup>7</sup> das mit dem erhöhten Abzug für FuE-Aufwendungen nach Art. 9 (3) GKB-RL-E weiter verfolgt wird. Daneben wird aufgrund der geplanten zweistufigen Umsetzung unter bestimmten Voraussetzungen ein zeitlich begrenzter grenzüberschreitender Verlustausgleich mit Nachbesteuerung gewährt (Art. 42 (1) GKB-RL-E). Im Zusammenhang mit der erweiterten Zielsetzung der G(K)KB als Instrument gegen aggressive Steuerplanung enthalten die Vorschriften zur Bestimmung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einheitliche Anti-Missbrauchsregelungen im Sinne der Richtlinie zur Bekämpfung der Steuer-  
vermeidung, wie etwa eine Zinsabzugsbeschränkung, Vorschriften gegen hybride Gestaltungen sowie zur Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 13 sowie Art. 58–61a GKB-RL-E).<sup>8</sup>

Die Auswirkungen des ursprünglichen G(K)KB-RL-E aus dem Jahr 2011 waren bereits Gegenstand mehrerer Vorgängerstudien.<sup>9</sup> In Anbetracht der zum Teil weitreichenden Neuerungen in Bezug auf die Bestimmung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage ist die Analyse der ökonomischen Auswirkungen der Einführung einer GKB in den EU-Mitgliedstaaten Ziel der aktuellen Folgenabschätzung.<sup>10</sup> Basierend auf dem Si-

mulationsmodell des „European Tax Analyzer“ werden dazu die Steuerbelastungswirkungen der Einführung einer GKB für in den Mitgliedstaaten ansässige Kapitalgesellschaften quantifiziert und wichtige Einflussgrößen herausgearbeitet. Daneben erfolgt eine Bewertung der Konsequenzen der GKB in einem speziellen FuE-Szenario. Konsolidierung und formelhafte Gewinnaufteilung, welche im zweiten Schritt der GKKB-Einführung umzusetzen sind, sind nicht Gegenstand dieses Beitrags.

Im Folgenden werden die G(K)KB-RL-E 2011 und 2016 inhaltlich gegenübergestellt und wesentliche Unterschiede sowie Weiterentwicklungen skizziert (Abschnitt II). Darauf aufbauend werden die Steuerbelastungswirkungen infolge der Einführung einer GKB basierend auf dem Simulationsmodell „European Tax Analyzer“ abgeschätzt (Abschnitt III). Der Beitrag schließt in Abschnitt IV mit einem Fazit.

## II. Gegenüberstellung der G(K)KB-Richtlinienentwürfe 2011 und 2016

Während Struktur und Grundkonzeption des G(K)KB-RL-E bei der Wiedervorlage im Oktober 2016 im Wesentlichen beibehalten wurden, kam es bei einzelnen Vorschriften zu Anpassungen und weiteren Überarbeitungen.<sup>11</sup> Tabelle 1 stellt die Inhalte der RL-E im Hinblick auf zentrale Bemessungsgrundlagenvorschriften gegenüber und verdeutlicht so die Weiterentwicklung des ursprünglichen RL-E. Im Folgenden werden lediglich ausgewählte zentrale Neuerungen näher skizziert; für detaillierte Ausführungen zu Inhalt, Aufbau und Entwicklung des GKB-RL-E 2016 wird auf die weiterführende Literatur verwiesen.<sup>12</sup>

grundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig, 2011 (nachfolgend GKKB-RL-E 2011).

- 3 Vgl. GKKB-RL-E 2011, S. 4–6; GKB-RL-E, S. 2 f.
- 4 Vgl. *Europäische Kommission*, Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015) 302 final, 2015, S. 2; GKB-RL-E, S. 2.
- 5 Vgl. GKB-RL-E, S. 2.
- 6 Vgl. GKB-RL-E, S. 4.
- 7 Vgl. z.B. *Europäische Kommission*, EUROPA 2020 – Eine Strategie für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum, KOM(2010) 2020 endgültig, 2010.
- 8 Vgl. ebenso *Spengel/Stutzenberger*, IStR 2018, S. 39 für die Darstellung der Wiederauflage des G(K)KB-RL-E.
- 9 Vgl. z.B. *Spengel et al.*, Study on the impact of reforms of corporate income taxation systems at the EU level on the size of the tax bases of the EU companies using the model „European Tax Analyzer“, Project for the EU Commission, TAXUD/2007/DE/325, 2008; *Spengel et al.*, World Tax Journal 2012, S. 185–221; *Spengel/Zöllkau*, Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income – An International Comparison, 2012.
- 10 Vgl. *Spengel et al.*, The Impact of the CCTB on the Effective Tax Burden of Corporations: results from the Tax Analyzer Model – Final report, European Commission Taxation Papers, Working Paper No. 75-2019, 2019, S. 14 f.
- 11 Vgl. *Jakob/Fehling*, ISR 2017, S. 291.
- 12 Vgl. z.B. ausführlich *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, ifst-Schrift 518, 2017 sowie *Benz/Böhmer*, DB 2016, S. 2800–2805; *Eiling*, IWB 2017, S. 49–54; *Krauß*, IStR 2017, S. 479–486.

Bemessungsgrundlagenvorschrift	G(K)KB-RL-E 2011	GKB-RL-E 2016
Abschreibung	Unterschiede in Bezug auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände; unterschiedlicher Anwendungsbereich der Pool-Abschreibung (Art. 36, 39 GKKB-RL-E 2011; Art. 33, 37 GKB-RL-E 2016): Gebäude: 40 Jahre (linear) Immaterielle Sachanlagen: Schutzzeitraum bzw. 15 Jahre (linear) Sachanlagen mit Nutzungsdauer $\geq$ 15 Jahre: 15 Jahre (linear) Sachanlagen mit Nutzungsdauer $<$ 15 Jahre: 25 % (Pool)	Büro-/Geschäftsgebäude: 40 Jahre (linear) Industriegebäude: 25 Jahre (linear) Immaterielle Sachanlagen: Schutzzeitraum bzw. 15 Jahre (linear) Sachanlagen mit Nutzungsdauer $\geq$ 15 Jahre: 15 Jahre (linear) Sachanlagen mit Nutzungsdauer $\geq$ 8, $<$ 15 Jahre: 8 Jahre (linear) Sachanlagen mit Nutzungsdauer $<$ 8 Jahre: 25 % (Pool)
Vorratsbewertung	FiFo oder gewichtete Durchschnittsmethode (Art. 29 (1))	FiFo, LiFo oder gewichtete Durchschnittsmethode (Art. 19 (2))
Pensionsrückstellungen	Im Ermessen der Mitgliedstaaten; bei Rückstellungsbildung Abzinsung mit EURIBOR-Zinssatz für Schuldtitel mit einer Restlaufzeit von 12 Monaten (Art. 26)	Im Ermessen der Mitgliedstaaten (Art. 24)
Konzerninterne Dividenden	Freistellungsmethode (95 %, Art. 11 c) i.V.m. 14 g))	Freistellungsmethode (100 %, Art. 8 d))
Zinsabzugsbeschränkungen	Nicht vorhanden	Zinsschranke analog Richtlinie zur Bekämpfung der Steuer- vermeidung (Art. 13)
Grenzüberschreitende Verlustverrechnung	Nicht vorhanden	Vorübergehend möglich für Verluste in unmittelbar qualifizierten Tochtergesellschaften und Betriebsstätten, inkl. Nachbesteuerung (Art. 42 (1), (3), (4))
Fiktiver Eigenkapitalzinsabzug	Nicht vorhanden	Freibetrag für Wachstum und Investitionen („FWI“, Art. 11)
Steuerliche FuE-Anreize	Vollständiger Betriebsausgabenabzug, kein zusätzlicher Abzug (Art. 12)	Vollständiger Betriebsausgabenabzug, zusätzlicher erhöhter Betriebsausgabenabzug für FuE-Kosten (Art. 9 (3))

Tabelle 1: Gegenüberstellung und Weiterentwicklung ausgewählter Vorschriften der G(K)KB-Richtlinienentwürfe 2011 und 2016

Die meisten Körperschaftsteuersysteme bevorzugen die Finanzierung mit Fremdkapital, da Zinsaufwendungen bei der Ermittlung des Gewinns abzugsfähig sind, wohingegen für Gewinnausschüttungen kein vergleichbarer Abzug gewährt wird (sog. „Debt Bias“). Um der Eigenkapitaldiskriminierung entgegenzuwirken und die mit einer überhöhten Fremdfinanzierung von Unternehmen verbundenen Risiken abzumildern, schreibt Art. 13 GKB-RL-E einerseits die Einführung einer Zinsschranke vor. Andererseits wird mit Art. 11 GKB-RL-E der FWI gewährt,<sup>13</sup> der einem definierten Ertrag aus der Erhöhung der Eigenkapitalbasis entspricht. Während der ersten zehn Jahre bestimmt sich die Erhöhung anhand der Veränderung der Eigenkapitalbasis am Ende des betrachteten Steuerjahres relativ zur Eigenkapitalbasis zu Beginn des ersten Anwendungsjahres der GKB; anschließend wird das Basisjahr jährlich fortgeschrieben. Der so errechnete Betrag wird mit der von der Europäischen Zentralbank bekanntgegebenen Benchmark-Rendite für zehnjährige Staatsanleihen des Euro-Währungsgebietes im Dezember des vorausgehenden Steuerjahres zzgl. eines Risiko-

zuschlages von zwei Prozentpunkten verzinst. Sofern die Benchmark-Rendite negativ ist, kommt eine Untergrenze von 2 % zur Anwendung. Für das Steuerjahr 2017 wird beispielsweise eine Rendite von 1,2882 % zugrunde gelegt (Dezember 2016),<sup>14</sup> so dass der anzuwendende Zinssatz inklusive des Risikozuschlages 3,2882 % beträgt. Bei Minderung der FWI-Eigenkapitalbasis ist ein entsprechender Betrag steuerpflichtig.

Grundsätzlich sind – wie bereits nach Art. 12 GKKB-RL-E 2011 – Kosten im Zusammenhang mit Grundlagen- und angewandter Forschung sofort abzugsfähig (Art. 9 (2), Art. 4 Nr. 11 GKB-RL-E). Zusätzlich können entsprechend Art. 9 (3) GKB-RL-E 50 % dieser Kosten abgezogen werden, sofern die entstandenen FuE-Aufwendungen eine Höhe von € 20 Millionen nicht übersteigen. Bei Kosten von mehr als € 20 Millionen wird ein zusätzlicher Abzug von 25 % gewährt. Für neu gegründete, besonders innovative kleine Unternehmen (Start-up-Unternehmen)<sup>15</sup> erhöht sich der zusätzliche Abzug auf 100 % der Aufwendungen.

Zuletzt ist auf die Möglichkeit der Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften und Betriebsstätten entsprechend Art. 42 GKB-RL-E hinzuweisen. Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung wird jedoch nur vorübergehend bis zur Einführung der GKKB gewährt, da dieser Mechanismus infolge der grenzüberschreitenden Konsolidierung überflüssig wird.<sup>16</sup> Der Verlustausgleich steht gleichwohl unter dem Vorbehalt der Nachbesteuerung, da künftige Gewinne in Höhe der zuvor abgezogenen Verluste wieder hinzugerechnet werden müssen. Gleiches gilt, sofern die Verluste innerhalb von fünf Jahren nicht wieder ausgeglichen werden können.

Bei der Gegenüberstellung der GKB-Vorschriften und den entsprechenden Regelungen im geltenden nationalen Steuerrecht der Mitgliedstaaten wird deutlich, dass der GKB-RL-E in Bezug auf die grundlegenden steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, wie beispielsweise Gewährleistungsrückstellungen (Art. 23) sowie der Behandlung von Gewinnausschüttungen im Konzern (Art. 8 d)) oder Pensionszusagen (Art. 24), überwiegend der gängigen steuerlichen Praxis in den Mitgliedstaaten entspricht.<sup>17</sup> Durch die verpflichtende Umsetzung der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung bis Ende 2018 sind alle Mitgliedstaaten an die Einführung einer Zinsabzugsbeschränkung gebunden, so dass bezüglich Art. 13 GKB-RL-E kein weiterer Umsetzungsbedarf in den Mitgliedstaaten besteht. Der größte Anpassungsbedarf resultiert im Hinblick auf die Einführung des FWI, die Anpassung der steuerlichen FuE-Anreize an den erhöhten Betriebsausgabenabzug entsprechend

13 Vgl. GKB-RL-E, S. 12 sowie Nr. 10 der Erwägungsgründe. Vgl. auch *Jakob/Fehling* (Fn. 11), S. 294.

14 Vgl. *Europäische Zentralbank*, Statistical Data Warehouse – Euro area 10-year Government Benchmark bond yield – Yield, verfügbar unter [http://s.dw.ecb.europa.eu/quickview.do?SERIES\\_KEY=143.FM.M.U2.EUR.4F.BB.U2\\_10Y.YLD](http://s.dw.ecb.europa.eu/quickview.do?SERIES_KEY=143.FM.M.U2.EUR.4F.BB.U2_10Y.YLD) (Abruf am 30.11.2018).

15 Vgl. GKB-RL-E, S. 11 sowie Nr. 8 der Erwägungsgründe.

16 Vgl. GKB-RL-E, S. 12 sowie Nr. 13 der Erwägungsgründe.

17 Vgl. *Spengel et al.* (Fn. 10), S. 16–40 für eine ausführliche Gegenüberstellung von nationalem Recht und den Vorschriften des GKB-RL-E. Der Darstellung der Ausgestaltung sämtlicher nationaler steuerlicher Vorschriften in den nachfolgenden Kapiteln liegt eine umfangreiche eigene Auswertung der Länderinformationen in der Datenbank des International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) zugrunde (Stand: 2017); vgl. *Spengel et al.* (Fn. 10), S. 16.

Art. 9 Abs. 3 GKB-RL-E, die temporäre grenzüberschreitende Verlustverrechnung sowie die Einführung einer Pool-Abschreibung für Wirtschaftsgüter mit einer ökonomischen Nutzungsdauer von weniger als acht Jahren (Art. 37 GKB-RL-E).

### III. Belastungswirkungen der Einführung einer GKB in den EU-Mitgliedstaaten

#### 1. Methodik: European Tax Analyzer

Kern des European Tax Analyzer ist ein Unternehmensmodell zur Berechnung der effektiven Steuerbelastung unter Berücksichtigung aller relevanten Steuersysteme, Steuerarten, Tarife und möglicher Interdependenzen sowie der bedeutsamsten bilanziellen und steuerlichen Wahlrechte über einen Zeitraum von zehn Perioden.<sup>18</sup> Die periodisch beziehungsweise jährlich anfallenden Steuerzahlungen werden im Rahmen einer Veranlagungssimulation ermittelt, indem hinsichtlich ihrer ökonomischen Ausgangsdaten identische Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrachtet werden. Maßgröße der effektiven Steuerbelastung ist die steuerbedingte Reduktion des Endvermögens, welches das Unternehmen am Ende des Planungshorizontes nach zehn Perioden aufweist. Im European Tax Analyzer wird somit die effektive Steuerbelastung in absoluter Höhe wiedergegeben.<sup>19</sup>

Neben den liquiditätswirksamen periodischen Steuerzahlungen werden auch die damit verbundenen Zinseffekte abgebildet. Zusätzlich zu den zahlungswirksamen Steuerbelastungen werden die Steuerwirkungen stiller Reserven und Lasten am Ende des Planungshorizontes berücksichtigt. Sofern am Ende des Planungshorizontes steuerliche Verlust-, Zins- oder EBITDA-Vorräte bestehen, werden diese zur vollständigen Abbildung der Verlustverrechnungs- und Zinsabzugsbeschränkungen unter Berücksichtigung zeitlicher und betragsmäßiger Beschränkungen bewertet und zum Endvermögen addiert.<sup>20</sup>

Ausgangspunkt für die Belastungsrechnungen bildet die Vermögens- und Kapitalausstattung eines Musterunternehmens, das die Bilanz- und Ertragsstruktur einer durchschnittlichen, großen Kapitalgesellschaft in Europa aufweist. Als Datenbasis dienen Bilanz- und GuV-Daten von 2.424.612 Unternehmen (davon 25.490 große Unternehmen), die der AMADEUS Datenbank des Anbieters Bureau van Dijk (Update September 2013) entnommen wurden.<sup>21</sup> Tabelle 2 zeigt die Bilanz des durchschnittlichen großen Modellunternehmens, das in der Mitte des Betrachtungszeitraumes (Periode 6) eine Eigenkapitalquote von 42,57 %, eine Umsatzrentabilität von 4,95 %, eine Eigenkapitalrentabilität von 16,53 % sowie eine Anlagenintensität von 23,93 % aufweist.

Steuerbilanz					
AKTIVA		€	PASSIVA	€	
<b>A.</b>	<b>Anlagevermögen</b>		<b>A.</b>	<b>Eigenkapital</b>	
I.	Immaterielle Vermögensgegenstände	5.199.376	I.	Einlagen	21.305.895
II.	Sachanlagevermögen		II.	Gewinnrücklagen	41.504.474
1.	Grundstücke	17.604.472	III.	Jahresüberschuss/-fehlbetrag	10.383.662
2.	Maschinen	13.320.641	<b>B.</b>	<b>Rückstellungen</b>	
3.	Betriebs- und Geschäftsausstattung	10.226.065	I.	Pensionen	0
III.	Finanzanlagen		II.	Sonstige	8.062.568
1.	Beteiligungen	11.167.634	<b>C.</b>	<b>Verbindlichkeiten</b>	
2.	Langfristige Forderungen	1.240.848	I.	Verbindlichkeiten gegenüber Dritten	19.937.409
<b>B.</b>	<b>Umlaufvermögen</b>		II.	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	22.660.522
I.	Vorräte	27.361.625	III.	Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	15.709.464
II.	Forderungen aus Lieferung und Leistung	41.937.873	IV.	Kurzfristige Verbindlichkeiten	32.385.194
III.	Wertpapiere, Kasse, Guthaben	43.890.654			
<b>SUMME</b>		<b>171.949.188</b>	<b>SUMME</b>		<b>171.949.188</b>

Tabelle 2: Steuerbilanz des großen durchschnittlichen Modellunternehmens (Periode 6 von 10)

Die Fortentwicklung des Musterunternehmens über den zehnerperiodischen Simulationsverlauf erfolgt anhand von Unternehmensplänen, denen neben den Angaben in der Bilanzdatenbank AMADEUS weitere Informationen und Annahmen hinsichtlich Produktion, Absatz, Beschaffung, Personalbestand und -kosten und über das Investitions-, Finanzierungs- und Ausschüttungsverhalten sowie gesamtwirtschaftliche Daten zugrunde liegen:

- Die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens beträgt fünf Jahre für Patente und Lizenzen, je 50 Jahre für die Geschäfts- und Produkti-

18 Vgl. Spengel/Zinn, StuW 2011, S. 177–179; Spengel/Zinn, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2012, S. 21–26; Spengel et al., DB 2013, S. 9 f.; VVA Consulting/ZEW, SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises, Project for the EU Commission, 2015, S. 69–73 sowie Annex I, S. 58–68; Bräutigam/Spengel/Stutzenberger, StuW 2018, S. 66 f.; Spengel et al. (Fn. 10), S. 41–47 für die Beschreibung des Simulationsmodells.

19 Für eine relative Maßgröße, vgl. Bräutigam/Nicolay/Spengel, Entwicklung eines Indifferenzsteuersatzes für den European Tax Analyzer, ZEW Discussion Paper No. 17-019, 2017.

20 Für beschränkt vortragsfähige Verluste erfolgt ein Bewertungsabschlag von 75 %, zeitlich und betragsmäßig unbeschränkt vortragsfähige Verluste werden mit 50 % ihres Wertes berücksichtigt.

21 Vgl. VVA Consulting/ZEW (Fn. 18), Annex I, S. 58–68 für detaillierte Ausführungen zur Entwicklung der Modellunternehmen.

onsgebäude, neun Jahre für Geschäftsausstattung, vier Jahre für Betriebsausstattung und zwischen fünf und zehn Jahren für die fünf betrachteten Maschinen;

- Abnutzbare Anlagegüter werden am Ende ihrer wirtschaftlichen Nutzungsdauer durch Ersatzinvestitionen unter Berücksichtigung allgemeiner Preissteigerungen ersetzt, so dass die ursprüngliche Ausstattung der Unternehmen im Simulationsverlauf erhalten bleibt;
- Preissteigerungsraten: 2,7 % für allgemeine Lebenshaltungskosten, 2,5 % für Grundstoffe, 2,2 % für Personalkosten, 2,5 % für Immobilien und 2,7 % für Investitionsgüter;<sup>22</sup>
- Soll- und Habenzinssätze vor Steuern: 1,1 % für kurzfristige Forderungen, 2,5 % für langfristige Forderungen, 3,9 % für kurzfristige Verbindlichkeiten und 3,5 % für langfristige Verbindlichkeiten.<sup>23</sup>

## 2. Effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften nach derzeitigem nationalen Recht

Mitgliedstaat	Steuerbelastung in Millionen €		Abweichung
	Nationales Recht	GKB	
AT	51,10	47,92	-6,2 %
BE	57,99	54,82	-5,5 %
BG	17,02	15,23	-10,5 %
CY	19,81	21,55	8,8 %
CZ	31,53	28,57	-9,4 %
DE	53,64	49,83	-7,1 %
DK	39,10	36,07	-7,7 %
EE	32,96	32,96	0,0 %
EL	49,89	46,01	-7,8 %
ES	50,80	48,01	-5,5 %
FI	34,79	31,90	-8,3 %
FR	76,27	73,09	-4,2 %
HR	29,21	26,73	-8,5 %
HU	53,15	52,50	-1,2 %
IE	21,01	18,97	-9,7 %
IT	45,03	43,95	-2,4 %
LT	28,23	26,15	-7,4 %
LU	47,62	43,80	-8,0 %
LV	27,29	25,15	-7,8 %
MT	40,99	52,99	29,3 %
NL	41,46	37,81	-8,8 %
PL	32,85	30,04	-8,5 %
PT	41,23	39,94	-3,1 %
RO	27,31	24,81	-9,2 %
SE	36,86	33,64	-8,7 %
SI	31,32	28,47	-9,1 %
SK	35,97	33,09	-8,0 %
UK	35,34	32,63	-7,7 %
<b>Ø (EU-28)</b>	<b>38,92</b>	<b>37,02</b>	<b>-5,1 %</b>

Tabelle 3: Effektive Steuerbelastung nach derzeit geltendem nationalen Recht und infolge der Einführung der GKB (Kapitalgesellschaft, Unternehmensebene, 10 Perioden)

Die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene über den Simulationszeitraum von zehn Perioden unter Berücksichtigung des Rechtsstandes des Jahres 2017 (Ausgangsfall) ist in Tabelle 3 ersichtlich.<sup>24</sup> Zwischen den Mitgliedstaaten ist ein

großes Belastungsgefälle festzustellen: Die effektive Steuerbelastung reicht von € 17,02 Millionen in Bulgarien bis zu € 76,27 Millionen in Frankreich, die ungewichtete durchschnittliche Effektivsteuerbelastung beträgt € 38,92 Millionen. Insbesondere in den „neuen“ Mitgliedstaaten (beispielsweise Litauen, Rumänien oder Zypern), die der EU im Jahr 2004 oder später beitraten, ist die effektive Steuerbelastung vergleichsweise gering.<sup>25</sup> Demgegenüber weisen – mit Ausnahme Irlands – die großen oder „alten“ Mitgliedstaaten wie Deutschland, Frankreich oder Spanien verhältnismäßig hohe Steuerbelastungen auf.<sup>26</sup>

Grundsätzlich wird die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene überwiegend von der Körperschaftsteuer beeinflusst. Daneben können jedoch auch lokale Ertragsteuern sowie ertragsunabhängige Steuern wie Grund- oder Vermögensteuern von Bedeutung sein. In Deutschland etwa wird bei der weiterführenden Betrachtung der Zusammensetzung der Effektivsteuerbelastung deutlich, dass die Gesamtsteuerbelastung nahezu gleichermaßen von Körperschaft- und Gewerbesteuer beeinflusst wird, während in Ungarn sogar der Einfluss der lokalen Steuer überwiegt.

## 3. Effektivsteuerbelastung bei Einführung einer GKB

Im Folgenden werden die Änderungen der effektiven Unternehmensteuerbelastung, die sich aus der Einführung der GKB-Vorschriften ergeben, für die einzelnen EU-Mitgliedstaaten näher betrachtet.<sup>27</sup> Die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene, die infolge der Einführung der harmonisierten GKB-Gewinnermittlungsvorschriften während des Simulationszeitraumes von zehn Perioden resultiert sowie die prozentuale Veränderung der Steuerbelastung im Vergleich zum Ausgangsfall sind ebenfalls in Tabelle 3 dargestellt;<sup>28</sup> die abgebildeten Regelungen des GKB-RL-E sind aus Tabelle 4 ersichtlich.<sup>29</sup> Alle übrigen Parameter wie Körperschaftsteuersätze, lokale Er-

22 Die Werte entsprechen dem Durchschnitt der durch Eurostat oder das Statistische Bundesamt veröffentlichten Monats- oder Quartalswerten des Jahres 2012. Vgl. auch *VVA Consulting/ZEW* (Fn. 18), Annex I, S. 65.

23 Die Werte entsprechen dem Durchschnitt der Monatswerte der von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten „MFI Interest Rate Statistic“ für das Jahr 2012. Als kurzfristig werden Forderungen und Verbindlichkeiten mit Laufzeit von bis zu einem Jahr beschrieben, langfristige Forderungen oder Verbindlichkeiten haben eine Laufzeit von mehr als einem Jahr. Vgl. auch *VVA Consulting/ZEW* (Fn. 18), Annex I, S. 65.

24 Vgl. *Spengel et al.* (Fn. 10), S. 49–51, 53.

25 Die hohe Steuerbelastung in Malta ist auf die ausschließliche Betrachtung der Unternehmensebene und die Anwendung eines Körperschaftsteuersatzes von 35 % zurückzuführen. Die Gesamtsteuerbelastung (inkl. Steuerbelastung der Anteilseigner) ist aufgrund des Vollarrechnungssystems wiederum vergleichsweise gering.

26 Vgl. auch *Spengel et al.* (2008, Fn. 9), S. 38 f.; *Spengel et al.* (2012, Fn. 9), S. 206 sowie *Spengel/Oestreicher*, Common Corporate Tax Base in the EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens, 2012, S. 31 für eine entsprechende Feststellung.

27 Vgl. *Spengel et al.* (Fn. 10), S. 51–54.

28 Estland wendet seit dem Jahr 2000 ein spezielles Körperschaftsteuersystem an, bei dem lediglich ausgeschüttete Unternehmensgewinne der Körperschaftsteuer unterliegen. Vorschriften zur Bewertung von Vermögensgegenständen sowie andere Regelungen zur Bestimmung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage finden daher auch nach der Umsetzung der GKB grundsätzlich keine Anwendung in Estland. Die Steuerbelastung bleibt folglich unverändert.

29 Der FuE-Steueranreiz gem. Art. 9 (3) GKB-RL-E wird in einem gesonderten FuE-Szenario (Abschnitt III.5) berücksichtigt.

tragsteuern, Substanzsteuern sowie deren mögliche Abzugsfähigkeit von der harmonisierten Bemessungsgrundlage bleiben unberührt.

Mit Ausnahme von Malta und Zypern sinkt die effektive Steuerbelastung in allen Mitgliedstaaten im Vergleich zur Steuerbelastung auf Basis der bislang geltenden steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften. Die effektive Steuerbelastung sinkt durchschnittlich (ungewichtet) um 5,1 %, wobei die Reduktion in Bulgarien am höchsten (-10,5 %) und in Ungarn am geringsten (-1,2 %) ausfällt. In Malta und Zypern hingegen steigt die Steuerbelastung um 29,3 % bzw. 8,8 %. Dies ist in beiden Ländern auf die Anwendung günstiger Vorschriften zum fiktiven Eigenkapitalzinsabzug nach geltendem Recht zurückzuführen (s. im Detail Abschnitt III.4).

Vorschrift des GKB-RL-E	Ausgestaltung
Abschreibungen (Art. 33/37)	- Gebäude: 40 Jahre (Büro) bzw. 25 Jahre (Fabrik), linear - Erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter: Schutzzeitraum bzw. 15 Jahre, linear - Maschinen/BGA mit Nutzungsdauer $\geq$ 15 Jahre: 15 Jahre, linear - Maschinen/BGA mit Nutzungsdauer $\geq$ 8, aber $<$ 15 Jahre: 8 Jahre, linear - Maschinen/BGA mit Nutzungsdauer $<$ 8 Jahre: 25 %, Pool
Vorratsbewertung (Art. 19)	Last-in First-out (LiFo)
Gewährleistungsrückstellungen (Art. 23)	Passivierung einer Rückstellung, sofern endgültige Zahlung abzugsfähig
Pensionsverpflichtungen (Art. 24)	Indirekte/direkte Pensionszusagen, Behandlung analog geltendem nationalen Recht
Konzerninterne Dividenden (Art. 8 d))	Freistellungsmethode (100 %)
Zinsabzugsbeschränkungen (Art. 13)	Überschüssige Fremdkapitalkosten i.H.v. 30 % EBITDA abzugsfähig (Höchstbetrag € 3 Millionen); zeitlich unbegrenzter Vortrag überschüssiger Fremdkapitalkosten; keine Anwendung für Unternehmen, die nicht Teil einer zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Unternehmensgruppe sind
Verlustverrechnung (Art. 41)	Kein Verlustrücktrag; Verlustvortrag betragsmäßig und zeitlich unbegrenzt
Fiktiver Eigenkapitalzinsabzug (Art. 11)	„Freibetrag für Wachstum und Investitionen“ (FWI) für Eigenkapitalzuwachs in Bezug auf Eigenkapitalbasis bei erstmaliger Anwendung der GKB, nach zehn Jahren jährliche Fortschreibung des Basisjahres; Zinssatz: 3,2882 % (Basis: Benchmark-Rendite zehnjähriger Staatsanleihen des Euro-Währungsgebietes im Dezember 2016 zzgl. Risikoaufschlag i.H.v. 2 Prozentpunkten)

Tabelle 4: Abgebildete Vorschriften des GKB-Richtlinienentwurfs

Auch nach der Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften durch die GKB bestehen weiterhin deutliche Unterschiede bei der effektiven Steuerbelastung in den Mitgliedstaaten. Dies ist darauf zurückzuführen, dass mit der Einführung der GKB keine Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze sowie weiterer lokaler Ertrag- und Substanzsteuern als wesentliche Einflussgrößen der effektiven Unternehmensteuerbelastung verbunden ist. In Frankreich, Italien und Ungarn etwa wird die Gesamtsteuerbelastung auf Unternehmensebene neben der Körperschaftsteuer wesentlich durch weitere (Ertrag-) Steuern geprägt, so dass die mit der GKB-Einführung verbundene Reduktion der Effektivsteuerbelastung in einigen Mitgliedstaaten vergleichsweise moderat ausfällt.

In einem nächsten Schritt werden einzelne GKB-Vorschriften vor dem Hintergrund der ansonsten gleichbleibenden nationa-

len Gewinnermittlungsregelungen isoliert betrachtet, um zentrale Einflussgrößen der Belastungsänderungen und die Bedeutung der Einzelvorschriften herauszuarbeiten (Tabelle 5).<sup>30</sup> Dabei ist festzuhalten, dass die Summe der isolierten Einzeländerungen grundsätzlich nicht dem Gesamteffekt bei gleichzeitiger Einführung aller betrachteten GKB-Vorschriften entspricht; der isolierte Effekt einzelner Vorschriften auf die effektive Steuerbelastung kann jeweils aufgrund von Zeiteffekten oder Wechselwirkungen mit anderen Vorschriften verstärkt oder abgemildert werden.<sup>31</sup>

GKB-Einzelvorschrift	Steuerbelastung in Millionen €			Abweichung	
	Nationales Recht [A]	GKB [B]	National mit GKB-Einzelvorschriften [C]	[A] vs. [B]	[A] vs. [C]
FWI	38,92	37,02	37,09	-5,1 %	-4,9 %
Abschreibung	38,92	37,02	39,06	-5,1 %	0,4 %
Vorratsbewertung	38,92	37,02	38,90	-5,1 %	-0,1 %
Gewährleistungsrückstellungen	38,92	37,02	38,87	-5,1 %	-0,2 %
Konzerninterne Dividenden	38,92	37,02	38,83	-5,1 %	-0,3 %
Zinsabzugsbeschränkungen	38,92	37,02	38,92	-5,1 %	0,0 %
Verlustverrechnung	38,92	37,02	38,92	-5,1 %	0,0 %

Tabelle 5: Veränderung der effektiven Steuerbelastung bei isolierter Einführung einzelner GKB-Vorschriften (EU-28 Durchschnitt)

In Tabelle 5 wird jeweils nur eine einzige GKB-Vorschrift isoliert berücksichtigt, ansonsten gelten die nationalen Gewinnermittlungsvorschriften weiterhin unverändert. Es wird deutlich, dass die Vorschriften zu Abschreibungen, Vorratsbewertung, Gewährleistungsrückstellungen sowie konzerninternen Dividenden überwiegend nur einen sehr geringen isolierten Effekt auf die Veränderung der Steuerbelastung in den Mitgliedstaaten haben. Dies ist einerseits darauf zurückzuführen, dass die bestehenden nationalen Vorschriften weitestgehend bereits der jeweiligen GKB-Regelung entsprechen, etwa in Bezug auf die Behandlung konzerninterner Dividenden. Andererseits resultieren beispielsweise aus unterschiedlichen Abschreibungs- oder Vorratsbewertungsvorschriften lediglich Liquiditäts- und Zinseffekte, die auf eine unterschiedliche zeitliche Behandlung der Ausgaben zurückzuführen sind und sich im Zeitablauf umkehren. Aufgrund der Betrachtung eines profitablen Musterunternehmens, bei dem keine regulären Verluste oder nicht-abzugsfähige Zinsaufwendungen entstehen, ist kein isolierter Effekt für Verlustverrechnungs- und Zinsabzugsbeschränkungen zu erkennen. Bei isolierter Einführung des FWI in den geltenden Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten sinkt die durchschnittliche Effektivsteuerbelastung dagegen um 4,9 %, was nahezu der durchschnittlichen Reduktion der Effektivsteuerbelastung bei Einführung der GKB insgesamt entspricht (5,1 %). Der FWI stellt somit insgesamt das bedeutsamste Ele-

<sup>30</sup> Vgl. Spengel et al. (Fn. 10), S. 55–79 für die detaillierte Analyse der Belastungsänderungen infolge der Harmonisierung einzelner Vorschriften.

<sup>31</sup> Vgl. Spengel et al. (2012, Fn. 9), S. 210; Spengel et al. (Fn. 10), S. 55.

ment der betrachteten GKB-Einzelvorschriften dar und wird im Folgenden näher analysiert.

#### 4. Einzelbetrachtung des Freibetrags für Wachstum und Investitionen

##### a) Belastungswirkungen

Für Mitgliedstaaten, die derzeit keinen fiktiven Eigenkapitalabzug vorsehen, stellt der FWI einen zusätzlichen Abzug dar, welcher die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage schmälert und mithin für das betrachtete Modellunternehmen zu einer niedrigeren Effektivsteuerbelastung führt. Der geringste Rückgang ist in Ungarn zu verzeichnen (-1,2 %), da die Gesamtsteuerbelastung hier wesentlich von der lokalen ertragsunabhängigen Unternehmenssteuer abhängt, die infolge der Einführung des FWI jedoch unverändert bleibt. Im Gegensatz dazu sinkt die Steuerbelastung in Irland am stärksten (-10,2 %). Aufgrund des niedrigen Körperschaftsteuersatzes (12,5 %) und des damit verbundenen vergleichsweise hohen Nachsteuergewinns kommt es zu einer stärkeren Erhöhung der Gewinnrücklagen und mithin in künftigen Perioden zu einem höheren FWI.<sup>32</sup>

In den Mitgliedstaaten, die nach aktuellem Rechtsstand bereits einen fiktiven Eigenkapitalzinsabzug gewähren, hängt der isolierte Effekt des FWI vom Verhältnis zu den bestehenden Vorschriften in Bezug auf den anzuwendenden Zinssatz sowie die Eigenkapitalbasis ab. Tabelle 6 stellt das Verhältnis von FWI und den jeweiligen nationalen Vorschriften sowie die Änderung der Effektivsteuerbelastung infolge der Einführung des FWI dar.<sup>33</sup> In Malta und Zypern ist beispielsweise der anzuwendende Zinssatz deutlich höher als der FWI-Satz (7,03 % bzw. 6,489 % anstelle von 3,2882 %), was insgesamt zu einem Anstieg der Steuerbelastung bei Einführung des FWI führt. Die unterschiedliche Höhe des Anstiegs ist auf die zugrunde liegende Eigenkapitalbasis zurückzuführen, welche in Zypern analog zum FWI auf den Eigenkapitalzuwachs begrenzt ist, während in Malta das gesamte Eigenkapital bei der Berechnung der fiktiven Eigenkapitalverzinsung zu berücksichtigen ist. Auch in Portugal errechnet sich der Abzug auf Basis des gesamten Eigenkapitals sowie anhand eines höheren Zinssatzes (7 %). Dennoch kommt es insgesamt zu einer Reduktion der Steuerbelastung, da die nationalen Vorschriften sowohl eine zeitliche Begrenzung auf 5 Jahre als auch eine betragsmäßige Begrenzung auf € 2 Millionen vorsehen. Die zugrunde liegenden Eigenkapitalzinssätze in Belgien und Italien sind vergleichsweise gering (0,237 % bzw. 1,6 %), so dass die isolierte Einführung des FWI insgesamt zu einer Reduktion der effektiven Steuerbelastung führt.

Um zusätzliche Erkenntnisse zu den Eigenschaften des FWI zu gewinnen, werden im Ausgangsfall (Einführung GKB gesamt) weiterführende Analysen hinsichtlich des zugrunde liegenden FWI-Zinssatzes sowie zum rollierenden FWI-Basisjahr für ausgewählte Länder durchgeführt. Dabei werden diejenigen Länder betrachtet, die nach geltendem nationalen Recht bereits eine fiktive Eigenkapitalverzinsung vorsehen (s. Tabelle 6) sowie Irland und Ungarn, wo die Reduktion der Steuerbelastung infolge der GKB-Einführung am stärksten (niedrigsten) ausgeprägt ist. Für diese Länder wird jeweils die Einführung der GKB mit veränderten Eigenschaften innerhalb des European Tax Analyzer simuliert.<sup>34</sup>

Land	Eigenkapitalbasis	Fiktiver Eigenkapitalzins	Veränderung der Effektivsteuerbelastung durch Einführung des FWI anstelle des bisherigen fiktiven Eigenkapitalzinsabzugs
GKB (FWI)	Eigenkapitalzuwachs	3,2882 %	
BE	Gesamtes Eigenkapital	0,237 %	Rückgang (höherer FWI-Zins überkompensiert niedrigere Basis)
CY	Eigenkapitalzuwachs	6,489 %	Anstieg (niedrigerer FWI-Zins)
IT	Eigenkapitalzuwachs	1,6 %	Geringfügiger Rückgang (höherer FWI-Zins)
MT	Gesamtes Eigenkapital	7,03 %	Deutlicher Anstieg (niedrigerer FWI-Zins, niedrigere Basis)
PT	Gesamtes Eigenkapital	7,0 %	Geringfügiger Rückgang (FWI: niedrigerer Zins, niedrigere Basis, aber: zeitliche und betragsmäßige Beschränkungen im nationalen Recht)

Tabelle 6: Verhältnis von FWI und fiktivem Eigenkapitalzinsabzug in den Mitgliedstaaten (Rechtsstand: 2017)

Bei Betrachtung einer geringeren Eigenkapitalverzinsung i.H.v. 1,2882 %, d.h. ohne den Risikozuschlag von zwei Prozentpunkten, ist der steuerliche Vorteil des FWI weniger stark ausgeprägt. In den Mitgliedstaaten, in denen die effektive Steuerbelastung infolge der Einführung einer GKB sinkt, ist dieser Rückgang bei Annahme eines geringeren Zinssatzes insgesamt schwächer, in Teilen steigt die Steuerbelastung sogar an (Italien, Portugal). In Malta und Zypern, wo es im Ausgangsfall bereits zu einem Anstieg der Effektivsteuerbelastung kam, ist der Anstieg infolge des niedrigeren FWI-Zinssatzes noch stärker ausgeprägt.

Nach zehn Jahren ist das Basisjahr zur Bestimmung der relevanten Eigenkapitalbasis jährlich fortzuschreiben (Art. 11 (4) GKB-RL-E). Aufgrund des Simulationszeitraums von zehn Perioden wurde das rollierende Basisjahr in den bisherigen Berechnungen nicht berücksichtigt. Wird hingegen eine Fortschreibung des Basisjahres nach fünf Jahren unterstellt, ist der Anstieg der Eigenkapitalbasis ab der sechsten Periode schwächer. In der Folge ist auch die FWI-Eigenkapitalbasis in den letzten fünf Perioden geringer als im Ausgangsfall, so dass der steuerliche Vorteil des FWI und damit der Rückgang der Effektivsteuerbelastung infolge der GKB-Einführung ebenfalls weniger stark ausgeprägt sind.

Im Gegensatz zu den bestehenden Systemen der fiktiven Eigenkapitalverzinsung sieht der FWI bei Absinken der Eigenkapitalbasis die Besteuerung eines negativen Ertrags vor. Um dieser besonderen Eigenschaft Rechnung zu tragen, soll ein zusätzliches Verlustszenario infolge hoher außerordentlicher Aufwendungen während der ersten sechs Simulationsperioden unterstellt werden.<sup>35</sup> Anders als im Fall des profitablen Musterunternehmens ist der Effekt eines niedrigeren FWI-Zinssatzes für

32 Es wird unterstellt, dass die Ausschüttungs- bzw. Thesaurierungstätigkeit des zugrunde liegenden Modellunternehmens mit Einführung des FWI unverändert bleibt. Grundsätzlich schüttet das Unternehmen in jeder Simulationsperiode einen festen Betrag aus.

33 Für eine detaillierte Darstellung der geltenden Vorschriften in den Mitgliedstaaten, vgl. Spengel et al. (Fn. 10), S. 36–38.

34 Vgl. Spengel et al. (Fn. 10), S. 60–62.

35 Anhand des profitablen Musterunternehmens im Ausgangsfall kann eine solche Nachbesteuerung nicht abgebildet werden. Neben dem FWI beein-

das Verlustunternehmen nicht eindeutig: Während ein niedrigerer Zinssatz in Gewinnperioden zu einem geringeren abzugsfähigen FWI und einer entsprechend geringeren Minderung des steuerpflichtigen Gewinns führt, ist der in Verlustperioden gem. Art. 11 (3) S. 2 GKB-RL-E zu versteuernde fiktive Ertrag aufgrund des niedrigeren Zinssatzes ebenfalls geringer. Da das Modellunternehmen im unterstellten Verlustszenario zunächst Verluste generiert, die zu einer Minderung der FWI-Eigenkapitalbasis führen, es in den darauffolgenden Gewinnperioden jedoch zu einem Anstieg der Eigenkapitalbasis kommt, sind beide Effekte zu beobachten. In allen betrachteten Ländern mit Ausnahme Maltas und Zyperns überkompensiert der positive Effekt infolge eines niedrigeren FWI-Zinssatzes in den Verlustperioden den negativen Effekt eines geringeren abzugsfähigen FWI in den Gewinnperioden.

Bei Betrachtung eines rollierenden Eigenkapital-Basisjahres nach fünf Simulationsperioden wird die steuerliche Entlastungswirkung des FWI im Verlustfall weiter bestärkt: Das Modellunternehmen erwirtschaftet während der ersten sechs Simulationsperioden Verluste. Wird der Eigenkapitalbestand am Ende des ersten Jahres als Eigenkapitalbasis unterstellt, ist der abzugsfähige FWI in den letzten Perioden geringer als im Falle des jährlich fortschreitenden Basisjahres, da der Eigenkapitalbestand am Jahresende aufgrund der Verlustsituation geringer ausfällt. Wird der Eigenkapitalzuwachs in Bezug auf einen niedrigeren Basiswert berechnet, führt dies ab der sechsten Simulationsperiode zu einem stärkeren Anstieg der Eigenkapitalbasis und einem höheren FWI.

## b) Würdigung

Grundsätzlich ist die Förderung einer stärkeren Finanzierungsneutralität seitens der Europäischen Kommission aufgrund der mit einer übermäßigen Fremdfinanzierung im Zusammenhang stehenden Probleme, wie etwa einer erhöhten Krisenanfälligkeit des Finanzsystems oder dem Steuergestaltungsspielraum, zu begrüßen.<sup>36</sup> Die zinsbereinigte Körperschaftsteuer im Sinne einer „Allowance for Corporate Equity“ (ACE) geht auf die Arbeit von *Devereux* und *Freeman*<sup>37</sup> zurück und soll neben Investitions- und Finanzierungsneutralität weitere Eigenschaften wie eine geringere Inflationsanfälligkeit oder eine gleichmäßigere Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkünften aufweisen.<sup>38</sup> Der FWI entspricht jedoch aufgrund der Beschränkung auf den Eigenkapitalzuwachs, der jährlichen Fortschreibung des Basisjahres nach zehn Perioden, der Besteuerung eines definierten Ertrags bei Minderung der Eigenkapitalbasis sowie des festgesetzten Zinssatzes keinem „reinen“ ACE-System,<sup>39</sup> so dass mit der harmonisierten Umsetzung in den Mitgliedstaaten neue Verzerrungen oder Nachteile auftreten könnten.

Aufgrund der Beschränkung auf neu gebildetes Eigenkapital kann der FWI die steuerliche Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung nicht vollständig, sondern nur teilweise beheben.<sup>40</sup> Durch die Fortschreibung des Basisjahres nach dem zehnten Anwendungsjahr der GKB schmilzt der Vorteil aus dem FWI sukzessive ab, so dass die Erträge von mit Eigenkapital finanzierten neuen Investitionen wieder einer entsprechenden steuerlichen Doppelbelastung unterliegen würden.<sup>41</sup> Es ist unklar, ob auf diese Weise eine grundlegende und nachhaltige Stärkung der Eigenkapitalfinanzierung gegenüber der Fremdfinanzierung erreicht werden kann.

Auch die Wahl des zugrunde liegenden FWI-Zinssatzes ist kritisch zu hinterfragen.<sup>42</sup> Grundsätzlich ist die Wahl eines einheitlichen Zinssatzes unabhängig vom Ansässigkeitsstaat des Unternehmens aus Praktikabilitätsgründen nachvollziehbar. Durch die Wahl der durchschnittlichen Rendite von Staatsanleihen des Euro-Währungsraumes werden die tatsächlichen Marktgegebenheiten in den einzelnen Mitgliedstaaten möglicherweise jedoch nicht treffend abgebildet; gleichzeitig soll der aus der kleineren Euro-Zone abgeleitete Zinssatz einheitlich für alle 28 EU-Mitgliedstaaten gelten. Um Finanzierungsneutralität zu gewährleisten, scheint eine weitergehende Differenzierung der Zinssätze angebracht, beispielsweise – abgeleitet aus den nicht harmonisierten nationalen Körperschaftsteuersätzen und der konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage – mit Bezug zu den jeweiligen Renditen des Mitgliedstaates.

Insbesondere in Mitgliedstaaten, die nach geltendem Recht keinen fiktiven Eigenkapitalabzug gewähren, führt der FWI zu einer Verschmälerung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Sollte in der Folge das Körperschaftsteueraufkommen sinken, müssten etwa die tariflichen Körperschaftsteuersätze angehoben werden, um eine aufkommensneutrale Einführung des FWI im Rahmen der GKB zu gewährleisten.<sup>43</sup> Dies ist vor dem Hintergrund des anhaltenden Steuersenkungswettbewerbs, der möglicherweise durch die kürzlich ergangene US-Steuerreform mit einer deutlichen Senkung des tariflichen US-Körperschaftsteuersatzes nochmals verschärft wurde, kritisch zu sehen. Ein Anstieg der tariflichen Steuersätze trifft überdies insbesondere profitable Unternehmen und könnte daher für die EU-Mitgliedstaaten mit negativen Investitionswir-

---

flussen ebenfalls Zinsabzugs- und Verlustverrechnungsbeschränkungen die effektive Steuerbelastung im Verlustfall.

36 Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Finanzierungsneutrale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union? Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der EU-Kommission vom Oktober 2016*, S. 4 f., verfügbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher\\_Beirat/Gutachten\\_und\\_Stellungnahmen/Ausgewaehlt\\_e\\_Texte/2017-11-16-Finanzierungsneutrale-Unternehmensbesteuerung-in-der-EU-anlage.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlt_e_Texte/2017-11-16-Finanzierungsneutrale-Unternehmensbesteuerung-in-der-EU-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=4) (Abruf am 17.1.2019); *Richter/Bachmann*, DB 2018, S. 660; *Spengel et al.*, *World Tax Journal* 2018, S. 166 f., 170.

37 Vgl. *Devereux/Freeman*, *Fiscal Studies* 1991, S. 1–15.

38 Vgl. *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 650 m.w.N.

39 Vgl. ebenso *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 660; *Spengel et al.* (Fn. 36), S. 191.

40 Vgl. *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 653.

41 Vgl. *Rose*, *StuW* 2017, S. 225.

42 Vgl. *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 655 f. für die nachfolgende Argumentation zum anzuwendenden Zinssatz und möglicher Alternativen.

43 Vgl. *Spengel et al.* (Fn. 36), S. 183–190; s. z.B. auch *de Mooij/Devereux*, *International Tax and Public Finance* 2011, S. 113 f.; *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 650 sowie *Rose* (Fn. 41), S. 220 mit Verweis auf *Rumpff/Kiesewetter*, Was kostet eine finanzierungsneutrale Besteuerung von Kapitalgesellschaften, arqus Discussion Paper No. 71, 2009 und *Spengel/Finkel/Heckemeyer*, Konsequenzen einer zinsbereinigten Bemessungsgrundlage für die Steuerbelastung deutscher Unternehmen und das Steueraufkommen, Untersuchung des Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH für DIE FAMILIENUNTERNEHMER - ASU, 2012. Da die Bemessungsgrundlage des FWI auf neues Eigenkapital beschränkt und mithin schmaler als im Falle eines „reinen“ ACE-Systems ist, sind die mit dem FWI verbundenen Aufkommensverluste annahmegemäß geringer, vgl. *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 653 f.

kungen verbunden sein.<sup>44</sup> Der deutsche Bundesrat befürchtet im Zusammenhang mit einer harmonisierten Bemessungsgrundlage ohne Angleichung der tariflichen Steuersätze eine Verschärfung des Steuerwettbewerbs bei der Besteuerung mobiler Wirtschaftsfaktoren sowie Aufkommensverluste zu Lasten des deutschen Fiskus. Es sei daher notwendig, zusätzlich die Steuersätze zu harmonisieren oder Mindeststeuersätze zu etablieren.<sup>45</sup> Aufgrund der Verschmälerung der Bemessungsgrundlage und den damit verbundenen Aufkommensverlusten lehnt der Bundesrat den FWI ebenfalls ab.<sup>46</sup> Zwar liegt entsprechend der Argumentation des Bundesrates mit der Zinsschranke innerhalb der GKB bereits ein wirkungsvolles Instrument gegen übermäßige Zinszahlungen vor,<sup>47</sup> gleichwohl werden dadurch lediglich überhöhte Zinszahlungen innerhalb eines Konzerns erfasst, ohne dass die dem Körperschaftsteuersystem immanente Eigenkapitaldiskriminierung behoben werden kann.<sup>48</sup>

Auch der begrenzte Anwendungsbereich der GKB auf Kapitalgesellschaften mit einem Gruppenumsatz von mehr als € 750 Millionen ist im Zusammenhang mit einer möglicherweise notwendigen Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes zum Ausgleich eines gesunkenen Steueraufkommens problematisch:<sup>49</sup> Einerseits sind auch Unternehmen, die weder zur Anwendung der GKB verpflichtet sind noch dazu optieren, von der Steuersatzerhöhung betroffen, sofern keine weitergehende Steuersatzdifferenzierung erfolgt. Um die resultierenden Einnahmeausfälle und den damit verbundenen Anpassungsbedarf abzuschätzen, sind andererseits möglichst genaue Informationen bezüglich der Anzahl der Unternehmen, die tatsächlich zur Anwendung der GKB optieren, notwendig.

Aufgrund der Besteuerung eines fiktiven Ertrags infolge einer Eigenkapitalminderung wirkt der FWI prozyklisch und damit gegebenenfalls krisenverschärfend.<sup>50</sup> Unternehmen in Verlustsituationen sind aufgrund der Hinzurechnung somit doppelt betroffen. Durch die Fortschreibung des Referenzjahres gleicht sich dieser Effekt zwar in den Folgejahren wieder aus, im Verlustzeitpunkt wird eine Sanierung oder Restrukturierung dennoch möglicherweise erschwert.<sup>51</sup> Sofern eine Erhöhung des krisenbedingt niedrigen Eigenkapitalbestandes erwartet wird, können in den Folgejahren hohe FWI-Abzugsbeträge generiert werden, so dass sich für diejenigen Unternehmen, die zur Anwendung der G(K)KB optieren können, neuer Steuerplanungsspielraum ergibt.<sup>52</sup>

Des Weiteren beeinflusst der FWI möglicherweise ebenfalls die Ausschüttungspolitik eines Unternehmens.<sup>53</sup> Da die Eigenkapitalbasis auch aufgrund einer Gewinnausschüttung sinken kann,<sup>54</sup> sind Gewinnausschüttungen, infolge derer es zur Besteuerung eines negativen FWI kommt, insbesondere vor oder während einer Niedrigzinsphase vorteilhaft. Aufgrund der Fortschreibung des Basisjahres ist es ebenfalls von Vorteil, eine Ausschüttung vorzunehmen, wenn das Unternehmen im zehnten vorausgehenden Jahr einen niedrigen Eigenkapitalbestand aufwies. Sofern hohe Benchmark-Renditen anzuwenden sind, ist eine Gewinnthesaurierung wiederum vorzuziehen.

Daneben ist auf die fehlende Rechtsformneutralität des FWI hinzuweisen, da Personengesellschaften aufgrund ihrer Rechtsform nicht vom (fakultativen) Anwendungsbereich der GKB erfasst sind und folglich nicht von der steuerlichen Begünstigung durch den FWI profitieren können.<sup>55</sup> Durch eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der GKB auf Personenunter-

nehmen im Sinne einer Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) könnte diese Kritik jedoch entkräftet werden.<sup>56</sup> Um eine vollständige Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdfinanzierung zu verwirklichen, müsste zudem eine einheitliche Besteuerung von Dividenden und Zinserträgen erfolgen.<sup>57</sup> Da die GKB jedoch keinerlei Harmonisierung bei der persönlichen Einkommensteuer vorsieht, kann keine vollständige Finanzierungsneutralität gewährleistet werden.

Schließlich käme es infolge der Einführung eines FWI- bzw. ACE-Systems aufgrund der Steuerfreiheit der fiktiven Eigenkapitalverzinsung zum Einstieg in eine konsumorientierte Einkommensteuer.<sup>58</sup> Infolgedessen käme es ebenfalls zu einem Eingriff in die persönliche Einkommensteuer, da neben Unternehmensgewinnen sämtliche Kapitaleinkünfte von einer konsumorientierten Besteuerung betroffen wären (z.B. Einkünfte aus privaten Kapitalanlagen, Vermietung und Verpachtung, private Altersvorsorge).<sup>59</sup> Dies ist vor dem Hintergrund, dass die Europäische Kommission bislang eine Harmonisierung der persönlichen Einkommensteuer ausgeschlossen und diese ausschließlich dem Kompetenzbereich der Mitgliedstaaten zugeordnet hat,<sup>60</sup> kritisch zu sehen.

## 5. FuE-Szenario: Effektivsteuerbelastung bei Einführung einer GKB

### a) Belastungswirkungen

Der erhöhte Betriebsausgabenabzug für FuE-Kosten gem. Art. 9 (3) GKB-RL-E stellt ein weiteres zentrales neues Element der harmonisierten Bemessungsgrundlage dar. Derzeit gewähren 24 Mitgliedstaaten steuerliche Anreize zur Förderung von

44 Vgl. *Bond* in Cnossen, *Taxing Capital Income in the European Union*, 2000, S. 162; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (Fn. 36), S. 6.

45 Vgl. BR-Drucks. 641/16, S. 2; *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 650 f.

46 Vgl. BR-Drucks. 641/16, S. 3; *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 651.

47 Vgl. BR-Drucks. 641/16, S. 3.

48 Vgl. *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 651.

49 Vgl. für die nachfolgende Argumentation zum begrenzten Anwendungsbereich der GKB *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 653.

50 Vgl. *Benz/Böhmer* (Fn. 12), S. 2801; *Demleitner*, *ISR* 2017, S. 147 f.; *Jakob/Fehling* (Fn. 11), S. 295; *Eiling* (Fn. 12), S. 53; *Spengel et al.* (Fn. 36), S. 171.

51 Vgl. *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 656.

52 Vgl. *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 656.

53 Vgl. *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 656 für die nachfolgende Argumentation zur Ausschüttungspolitik.

54 Vgl. *Rose* (Fn. 41), S. 223.

55 Vgl. *Nicolay/Spengel*, *ZEW policy brief* 01/2017, 2017, S. 4; *Richter/Bachmann* (Fn. 36), S. 653; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (Fn. 36), S. 6; *Spengel et al.* (Fn. 36), S. 170.

56 Für eine Folgenabschätzung der Einführung einer GKB/GUB in Deutschland, vgl. *Oestreicher et al.*, *StuW* 2014, S. 326–343.

57 Vgl. *Nicolay/Spengel* (Fn. 55), S. 4; *Rose* (Fn. 41), S. 227.

58 Vgl. z.B. *de Mooij/Devereux* (Fn. 43), S. 109; *de Mooij*, *Fiscal Studies* 2012, S. 501 f.

59 Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (Fn. 36), S. 6.

60 Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, *Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre*, KOM(2001) 260 endgültig, 2001, S. 9, 19. Siehe auch *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (Fn. 36), S. 6.

FuE, einige Länder sehen die parallele Anwendung mehrerer Anreize vor. Bulgarien, Deutschland, Estland und Schweden gewähren nach geltendem nationalen Recht keine entsprechende Entlastung.<sup>61</sup> Um die Auswirkungen harmonisierter steuerlicher FuE-Anreize von den grundsätzlichen Auswirkungen harmonisierter Gewinnermittlungsvorschriften zu isolieren, wird im Folgenden analog zu Abschnitt III.3 die Einführung der GKB inklusive des erhöhten FuE-Betriebsausgabenabzugs vor dem Hintergrund der bestehenden steuerlichen FuE-Anreize in den Mitgliedstaaten simuliert (Tabelle 7). Dabei werden lediglich sog. Input-orientierte Anreize berücksichtigt (beschleunigte Abschreibungen, erhöhte Betriebsausgabenabzüge, Steuergutschriften); Patentboxen als Output-orientierte FuE-Anreize werden im Simulationsmodell des European Tax Analyzer nicht abgebildet.<sup>62</sup>

Im FuE-Szenario wird dasselbe große durchschnittliche Modellunternehmen wie in den voranstehenden Analysen zugrunde gelegt; zudem werden steuerliche FuE-Anreize berücksichtigt. Die Forschungsintensität des Modellunternehmens wird analog einer Vorgängerstudie anhand der „7th Community Innovation Survey 2010“ festgelegt; darauf aufbauend werden die durchschnittlichen FuE-Ausgaben im Verhältnis zum Umsatz bestimmt. Die Anwendung der steuerlichen FuE-Anreize ist auf bestimmte Aufwandskategorien wie FuE-Personalkosten oder im FuE-Bereich eingesetzte Vermögensgegenstände beschränkt.<sup>63</sup> Die Aufteilung der FuE-Gesamtausgaben auf die unterschiedlichen Kategorien erfolgt anhand von Durchschnittswerten für die EU-Mitgliedstaaten aus der OECD-Statistik.<sup>64</sup>

Nationales Recht inkl. nationaler FuE-Steueranreize	-6,2 %
Nationales Recht inkl. Art. 9 (3) GKB-RL-E	+1,9 %
GKB inkl. Art. 9 (3) GKB-RL-E	-3,9 %

Tabelle 7: Veränderung der effektiven Steuerbelastung im FuE-Szenario im Vergleich zum Ausgangsfall (EU-28 Durchschnitt)

In einem ersten Schritt wird dabei der Einfluss der bestehenden FuE-Anreize auf die Effektivsteuerbelastung im Ausgangsfall nach nationalem Recht betrachtet. Verglichen mit dem Ausgangsfall ohne FuE-Anreize sinkt die Effektivsteuerbelastung durchschnittlich um 6,2 %. Das Ausmaß der Entlastungswirkung ist jeweils abhängig vom Umfang der Begünstigung durch den FuE-Anreiz etwa in Bezug auf die einbezogenen Kosten oder Wirtschaftsgüter sowie dem Verhältnis zu entsprechenden regulären Vorschriften beispielsweise im Fall von (Sonder-) Abschreibungen. Die Anzahl der zur Verfügung stehenden Anreize ist grundsätzlich nicht entscheidend: In Abhängigkeit von der jeweiligen Ausgestaltung sowie des zugrunde liegenden Steuersystems kann sowohl die Kombination mehrerer Maßnahmen als auch ein einzelner Anreiz eine stärkere Reduktion der Steuerbelastung bedingen und umgekehrt. Die Wirkungen der FuE-Anreize sind daher sehr unterschiedlich und reichen von einer Belastungsminderung um 0,4 % in Finnland bis hin zu einem Rückgang der Effektivsteuerbelastung um 29 % in Irland. In vielen Mitgliedstaaten wie Irland, Litauen oder der Tschechischen Republik, in denen die Effektivbelastung infolge der Nutzung von FuE-Steueranreizen stark zurückgeht, ist die Steuerbelastung im Ausgangsfall bereits vergleichsweise niedrig. Grundsätzlich scheinen daher diejenigen Mitgliedstaaten mit einem attraktiven Unternehmensteuersystem aus steuerlicher

Sicht ebenfalls attraktiv für die Durchführung von FuE zu sein.<sup>65</sup>

Im nächsten Schritt werden die nationalen FuE-Anreize durch den erhöhten FuE-Betriebsausgabenabzug gem. Art. 9 (3) GKB-RL-E ersetzt. Die Auswirkungen auf die effektive Unternehmenssteuerbelastung sind für die einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich und reichen von einem Belastungsanstieg um 33,2 % in Irland bis zu einem Belastungsrückgang i.H.v. 5,5 % in Zypern. Im ungewichteten Durchschnitt steigt die effektive Steuerbelastung mit der Harmonisierung der FuE-Anreize um 1,9 % an. Insbesondere in denjenigen Mitgliedstaaten, in denen die derzeit anzuwendenden Anreize besonders vorteilhaft sind, kommt es zu einem Anstieg der Steuerbelastung im Vergleich zum Ausgangsfall mit nationalen FuE-Anreizen. In diesen Ländern ist der Abzug entsprechend Art. 9 (3) GKB-RL-E demnach weniger vorteilhaft als die bestehenden nationalen Anreize.

Abschließend werden die Belastungswirkungen aufgrund der Einführung der GKB inklusive des erhöhten Betriebsausgabenabzugs für FuE-Aufwendungen im Vergleich zum Ausgangsfall mit nationalen FuE-Anreizen betrachtet. In diesem Fall sinkt die effektive Steuerbelastung im ungewichteten Durchschnitt um 3,9 %, wobei die Reduktion mit 15,9 % in Bulgarien am stärksten ausfällt und der Anstieg der Steuerbelastung mit 26,5 % in Malta am höchsten ist. Sofern es innerhalb der GKB zu einer Harmonisierung der steuerlichen FuE-Anreize kommt, ist die Gesamtwirkung nicht allein von der Vorteilhaftigkeit der nationalen Anreize gegenüber Art. 9 (3) GKB-RL-E abhängig. In Griechenland, Lettland, Rumänien oder Spanien beispielsweise überkompensiert die entlastende Wirkung infolge der GKB-Einführung den aus der isolierten Harmonisierung der FuE-Anreize resultierenden Anstieg der Effektivbelastung. In Irland, Kroatien oder Litauen ist die steuerentlastende Wirkung der übrigen GKB-Vorschriften wie etwa dem FWI hingegen nicht ausreichend, um die aus Art. 9 (3) GKB-RL-E resultierenden negativen Effekte auszugleichen. In Mitgliedstaaten, die nach geltendem Recht keinen FuE-Anreiz vorsehen, verstärkt die zusätzliche Abzugsmöglichkeit nach Art. 9 (3) GKB-RL-E den entlastenden Effekt. In Malta und Zypern, wo im Ausgangsfall kein FuE-Steueranreiz vorhanden ist (Zypern) oder dieser nur einen geringen Effekt hat (Malta), kann die Einführung der GKB unter Berücksichtigung von FuE-Anreizen den mit dem FWI im Zusammenhang stehenden Belastungsanstieg leicht abmildern.

61 Vgl. Spengel et al. (Fn. 10), S. 25 f. für eine Kategorisierung der in den Mitgliedstaaten gewährten Anreize.

62 Für eine Übersicht über die einbezogenen FuE-Anreize, vgl. Spengel et al. (Fn. 10), S. 106–108. Für eine Abgrenzung Input- und Output-orientierter steuerlicher FuE-Anreize und deren Verbreitung im internationalen Vergleich, vgl. z.B. Ernst et al., 360-Grad-Check: Steuerliche Rahmenbedingungen für Forschung & Entwicklung, BDI-Publikation 49, 2016, S. 18. Für eine detaillierte Analyse der Belastungswirkungen im FuE-Szenario, vgl. Spengel et al. (Fn. 10), S. 88–92.

63 Vgl. VVA Consulting/ZEW (Fn. 18), Annex I, S. 65 f. für ein entsprechendes Vorgehen.

64 Vgl. OECD, Gross Domestic Expenditure on R-D by sector of performance and type of cost, verfügbar unter [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=GERD\\_COST](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=GERD_COST) (Zugriff am 13.6.2018). Aufgrund der Datenverfügbarkeit basieren die Aufteilungsfaktoren auf Daten aus dem Jahr 2013.

65 Vgl. auch VVA Consulting/ZEW (Fn. 18), S. 78.

Insgesamt ist festzustellen, dass die Einführung der GKB inklusive des erhöhten Betriebsausgabenabzugs für FuE-Kosten vor dem Hintergrund derzeit geltender Anreize mit unterschiedlichen und für einige Mitgliedstaaten sehr weitreichenden Auswirkungen verbunden ist. Die GKB führt demnach nicht mehr überwiegend zu einer geringeren Effektivsteuerbelastung, sondern kann infolge der Substitution besonders günstiger nationaler Anreize durch Art. 9 (3) GKB-RL-E die Steuerlast für Unternehmen in ausgewählten Mitgliedstaaten erhöhen. Der erhöhte FuE-Abzug ist somit ebenfalls eine zentrale Einflussgröße auf die Steuerbelastung innerhalb der GKB.

## b) Würdigung

Anhand der voranstehenden Ausführungen wird deutlich, dass der erhöhte steuerliche FuE-Betriebsausgabenabzug entsprechend Art. 9 (3) GKB-RL-E in einigen Mitgliedstaaten zu weitreichenden Änderungen der effektiven Steuerbelastung führt, sofern bestehende nationale Anreize keine Anwendung mehr finden. Die Anwendung des erhöhten Betriebsausgabenabzugs nach Art. 9 (3) GKB-RL-E wird aufgrund der fehlenden Definition von FuE-Aktivitäten und -Kosten erschwert.<sup>66</sup> Die als abzugsfähig qualifizierenden FuE-Aufwendungen sowie die zugehörigen FuE-Aktivitäten können sich im Detail auf Ebene der Mitgliedstaaten unterscheiden. In Ermangelung einer verbindlichen und einheitlichen Definition könnte dies zu einer uneinheitlichen Anwendung des erhöhten FuE-Betriebsausgabenabzugs sowie zu einer Verzerrung unternehmerischer Investitionsentscheidungen führen.

*Bardens* und *Scheffler* quantifizieren die finanziellen Auswirkungen der GKB-Einführung anhand einer Monte-Carlo-Simulation.<sup>67</sup> Grundsätzlich verbessert die Anwendung der GKB zwar die FuE-Bedingungen. Dieser Effekt ist jedoch nicht allein auf den FuE-Steueranreiz zurückzuführen, sondern wird ebenfalls durch den FWI begünstigt. Zudem stellen die Autoren fest, dass der erhöhte Betriebsausgabenabzug Start-up-Unternehmen nicht unmittelbar zugutekommt: Üblicherweise erzielen Start-up-Unternehmen während der Forschungsphase keine Erträge und profitieren erst zeitverzögert anhand von Verlustvortragsregelungen von dem erhöhten Betriebsausgabenabzug.

Ein grundsätzlicher positiver Zusammenhang zwischen steuerlicher FuE-Inputförderung und privaten FuE-Investitionen wurde bereits in zahlreichen empirischen Studien bestätigt.<sup>68</sup> Demnach ist eine Steuergutschrift, die zur Förderung von FuE an der Steuerschuld anknüpft, besser geeignet als Maßnahmen, die wie der erhöhte FuE-Betriebsausgabenabzug nach Art. 9 (3) GKB-RL-E bereits an der steuerlichen Bemessungsgrundlage ansetzen.<sup>69</sup> Die Anreizwirkung von Förderinstrumenten mit Bezug zur Bemessungsgrundlage ist abhängig von der Ertragslage des Unternehmens und nimmt folglich mit steigendem Steuersatz zu. Die Ausgestaltung einer Steuergutschrift ist hingegen unabhängig von Ertragslage und Steuersatz und kann zudem ebenfalls für Unternehmen unterschiedlicher Rechtsformen Anwendung finden.<sup>70</sup> Sofern die Gutschrift bei Fehlen einer Steuerschuld direkt ausgezahlt wird, kann auch die Unternehmensliquidität erhöht werden, so dass die Förderung bereits während der Investitionsphase wirkt.<sup>71</sup> Auch die Arbeitsgruppe „Steuerliche FuE-Förderung“ der „Forschungsunion Wirtschaftswissenschaft“ spricht sich nach der Abwägung unter-

schiedlicher Alternativen für die Einführung einer Steuergutschrift in Deutschland aus.<sup>72</sup>

Der GKB-RL-E konkretisiert das Verhältnis von Art. 9 (3) GKB-RL-E und den in den Mitgliedstaaten derzeit angewendeten FuE-Steueranreizen nicht eindeutig. Entsprechend der Richtlinienbegründung soll durch Art. 9 (3) GKB-RL-E jedoch mindestens der Erhalt bestehender FuE-Steueranreize sichergestellt werden.<sup>73</sup> Aufgrund der aufgezeigten Defizite von an der Bemessungsgrundlage anknüpfenden FuE-Förderinstrumenten ist jedoch zu bezweifeln, dass die Wirkung des vorgesehenen erhöhten Betriebsausgabenabzugs nicht hinter der Wirkung der bestehenden Anreize zurückbleibt. Dies entspricht ebenfalls den in Abschnitt III.5.a) aufgezeigten Belastungswirkungen: In Mitgliedstaaten, die nach derzeit geltendem Recht großzügige FuE-Steueranreize gewähren, steigt die effektive Steuerbelastung teilweise stark an, sofern sämtliche nationale Anreize durch den erhöhten Betriebsausgabenabzug entsprechend Art. 9 (3) GKB-RL-E ersetzt würden. Der erhöhte Betriebsausgabenabzug nach den Vorschriften des GKB-RL-E ist folglich eher eine Harmonisierungsmaßnahme als ein Instrument zur Verbesserung der FuE-Förderung.<sup>74</sup> Da Steuergutschriften jedoch keinen Eingriff in die steuerliche Gewinnermittlung erfordern,<sup>75</sup> ist weder eine einheitliche und verpflichtende Einführung im Wege der GKB möglich noch ergibt sich eine Verpflichtung zur Abschaffung solcher Gutschriften unmittelbar infolge der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage durch die GKB. Erfolgt bei Patentboxen als am FuE Output orientierten Förderinstrumenten die Begünstigung nicht über die Bemessungsgrundlage, sondern anhand reduzierter Steuersätze, ist deren Anwendung in Zukunft zumindest strittig.<sup>76</sup> Es käme in der Folge also möglicherweise gerade nicht zu einer Harmonisierung und einem „Level-Playing-Field“ bei der Ausgestaltung der steuerlichen FuE-Förderinstrumente. Vielmehr könnten Mitgliedstaaten, die bislang vergleichsweise großzügige FuE-Anreize gewähren, mögliche Einschränkungen durch Art. 9 (3) GKB-RL-E gegebenenfalls außerhalb der Bemessungsgrundlage durch Steuergutschriften oder reduzierte Steuersätze kompensieren. Sofern die Europäische Kommission ein Vorrangverhältnis von Art. 9 (3) GKB-

66 Vgl. *Pérez Bernabeu*, *European Taxation* 2018, S. 467 für die nachfolgende Argumentation.

67 Vgl. *Bardens/Scheffler*, *Ubg* 2017, S. 155–163.

68 Für einen Überblick über empirische Studien zu den Auswirkungen Input-orientierter FuE-Steueranreize, vgl. z.B. *Ernst et al.* (Fn. 62), S. 30–32 m.w.N. sowie *Spengel et al.*, *Steuerliche FuE-Förderung*, Studie im Auftrag der Expertenkommission Forschung und Innovation, Studien zum deutschen Innovationssystem Nr. 15-2017, 2017, S. 23–27, 65–79 m.w.N.

69 Vgl. *Elschner/Spengel*, *ZfB-Special Issue* 2/2010, S. 17; *Elschner/Ernst/Spengel*, *zbf* 2011, S. 346; *Spengel et al.* (Fn. 68), S. 31.

70 Vgl. *Elschner/Ernst/Spengel* (Fn. 69), S. 347.

71 Vgl. *Elschner/Spengel* (Fn. 69), S. 17.

72 Vgl. *Spengel et al.*, *Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland: Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf*, *MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law*, Band 8, 2009, S. 96–103 mit weiteren Details zu einer möglichen Ausgestaltung.

73 Vgl. GKB-RL-E, S. 8.

74 Vgl. *Pérez Bernabeu* (Fn. 66), S. 466 sowie *Gil García*, *Bulletin for International Taxation* 2016, S. 592.

75 Vgl. *Spengel et al.* (Fn. 72), S. 61.

76 Vgl. *Jakob/Fehling* (Fn. 11), S. 293 f., die von einer Zulässigkeit solcher Patentboxen ausgehen.

RL-E gegenüber bestehenden nationalen FuE-Steueranreizen i.S.v. Art. 1 (2) GKB-RL-E beabsichtigt, ist eine weitergehende Konkretisierung zwingend notwendig.<sup>77</sup>

Schließlich ist im Zusammenhang mit der Harmonisierung von FuE-Anreizen das Subsidiaritätsprinzip zu beachten:<sup>78</sup> Dieses wahrt grundsätzlich die Entscheidungs- und Handlungsautonomie der Mitgliedstaaten, ermöglicht gleichzeitig aber auch das Tätigwerden der Union, sofern eine notwendige Maßnahme von den Mitgliedstaaten allein nicht in angemessener Weise verwirklicht werden kann.<sup>79</sup> In der Richtlinienbegründung zur GKB bestätigt die Europäische Kommission die Einhaltung des Subsidiaritätsgrundsatzes. Ein gemeinsamer Ansatz zur Angleichung der Körperschaftsteuersysteme sei notwendig, um Binnenmarkthemmnisse, die aus dem unkoordinierten Nebeneinander der nationalen Steuersysteme resultieren, umfassend und nachhaltig zu beheben.<sup>80</sup> Die Harmonisierung steuerlicher FuE-Anreize scheint zur Verwirklichung dieser Ziele jedoch nicht unmittelbar notwendig. Auch vor dem Hintergrund, dass alle Mitgliedstaaten mit Ausnahme von Bulgarien, Deutschland, Estland und Schweden bereits eine steuerliche FuE-Förderung nach nationalem Recht vorsehen, bedarf es offenkundig keines koordinierten Eingriffes zur Implementierung einheitlicher FuE-Anreize.

Insgesamt ist der Einbezug eines erhöhten steuerlichen FuE-Betriebsausgabenabzugs in die GKB aufgrund der grundsätzlichen Vorzugswürdigkeit von Steuergutschriften, der möglichen Ausweichreaktionen, des unklaren Verhältnisses zu bestehenden nationalen Vorschriften sowie des möglichen Verstoßes gegen das Subsidiaritätsprinzip abzulehnen. Einführung und Ausgestaltung steuerlicher FuE-Anreize sollten daher weiterhin den Mitgliedstaaten selbst überlassen bleiben.

## 6. Gesamtbeurteilung

In den voranstehenden Abschnitten wurden die Belastungswirkungen einer Einführung des GKB-RL-E anhand des Simulationsmodells des European Tax Analyzer quantifiziert. Im Rahmen einer isolierten Betrachtung einzelner GKB-Bemessungsgrundlagenvorschriften wurden der FWI und der erhöhte FuE-Betriebsausgabenabzug als maßgebliche Einflussgrößen im Zusammenhang mit den Änderungen der effektiven Steuerbelastung infolge der GKB-Einführung identifiziert. Im Gegensatz dazu würde die Harmonisierung der übrigen betrachteten Bemessungsgrundlagenvorschriften zu keinen oder nur sehr geringfügigen Änderungen der effektiven Steuerbelastung in den Mitgliedstaaten führen.

Insbesondere kontroverse Diskussionen zur steuerlichen Konsolidierung waren bei der Umsetzung des im Jahr 2011 vorgelegten G(K)KB-RL-E hinderlich, so dass sich die Europäische Kommission bei der Wiederauflage im Oktober 2016 für ein zweistufiges Vorgehen entschied.<sup>81</sup> Die gemeinsamen Bemessungsgrundlagenvorschriften scheinen weniger problematisch. Dieser Eindruck wird – mit Ausnahme des FWI sowie des erhöhten Betriebsausgabenabzugs – durch die überwiegend sehr geringfügigen isolierten Belastungsänderungen bestärkt. Der neue Einbezug des FWI sowie des erhöhten FuE-Betriebsausgabenabzugs ist hingegen in einzelnen Mitgliedstaaten mit zum Teil weitreichenden steuerlichen Konsequenzen verbunden, was möglicherweise die Umsetzungswahrscheinlichkeit des

GKB-RL-E schmälert, da hierzu ein einstimmiger Beschluss aller Mitgliedstaaten notwendig ist.

Bereits die Umsetzung der GKB ohne Konsolidierung und formelhafte Gewinnaufteilung ist für die Mitgliedstaaten mit Vorteilen wie der Reduktion steuerlicher Befolgungskosten verbunden. Durch die Konsolidierung und formelhafte Gewinnaufteilung kann zusätzlich eine Vielzahl weiterer Vorteile zum Abbau steuerlicher Hindernisse im Binnenmarkt erreicht werden.<sup>82</sup> Die G(K)KB stellt somit grundsätzlich ein sinnvolles Konzept zur Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung in der EU sowie zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Binnenmarktes dar, so dass eine Umsetzung der G(K)KB wünschenswert erscheint. Vor dem Hintergrund der in den voranstehenden Kapiteln aufgezeigten Probleme ist daher vom Einbezug des FWI sowie dem erhöhten FuE-Betriebsausgabenabzug in die GKB-Systematik abzusehen, um die Bereitschaft der Mitgliedstaaten zur Unterstützung des Konzeptes zu erhöhen. Dies entspricht auch dem Standpunkt Deutschlands und Frankreichs zum GKB-Vorschlag, welcher am 19.6.2018 in einem gemeinsamen Positionspapier im Anschluss an das deutsch-französische Ministertreffen auf Schloss Meseberg veröffentlicht wurde (sog. „Meseberger Erklärung“).<sup>83</sup> Beide Länder bringen darin ihre ausdrückliche Unterstützung zur raschen Umsetzung des GKB-RL-E zum Ausdruck, äußern aber gleichzeitig Vorbehalte gegenüber den in der Richtlinie enthaltenen Steueranreizen zur Förderung von Eigenkapitalfinanzierung (FWI) und FuE sowie gegenüber der Gewährung eines temporären grenzüberschreitenden Verlustausgleichs.

## IV. Fazit

1. Im Oktober 2016 legte die Europäische Kommission den RL-E zur Einführung einer G(K)KB aus dem Jahr 2011 erneut vor. Neben der geplanten zweistufigen Umsetzung umfasst der überarbeitete GKB-RL-E drei wesentliche Neuerungen: Zum einen werden mit dem FWI und dem erhöhten FuE-Betriebsaus-

<sup>77</sup> Vgl. ebenfalls *Jakob/Fehling* (Fn. 11), S. 294.

<sup>78</sup> *Jacquet und Robin* untersuchen ebenfalls mögliche Konflikte mit dem Subsidiaritätsprinzip, die sich infolge der Harmonisierung der FuE-Anreize ergeben könnten. Die Autoren kommen zu dem Ergebnis, dass grundsätzlich kein Verstoß gegen das Subsidiaritätsprinzip vorliegt. Die Verhältnismäßigkeit von Art. 9 (3) GKB-RL-E sei jedoch strittig, da der Betriebsausgabenabzug von mehr als 100 % der tatsächlichen Kosten weit über das notwendige Mindestmaß einer Harmonisierung zur Sicherung einer EU-einheitlichen Verteilung der FuE-Tätigkeit hinausgehe. Vgl. *Jacquet/Rubin*, Harmonization of R&D Tax Credits across the European Union: Nonsense or common sense?, THEMA Working Paper n°2017-05, Université de Cergy-Pontoise (FR), Februar 2017, S. 4 f. Siehe auch *Pérez Bernabeu* (Fn. 66), S. 466.

<sup>79</sup> Vgl. *Panizza*, Das Rechtssystem und die Beschlussfassungsverfahren der Europäischen Union: Subsidiaritätsprinzip, verfügbar unter <http://www.europa.eu/factsheets/de/sheet/7/subsidiaritatsprinzip> (Abruf am 30.11.2018) für eine ausführliche Darstellung des Subsidiaritätsgrundsatzes.

<sup>80</sup> Vgl. GKB-RL-E, S. 5 f.

<sup>81</sup> Vgl. GKB-RL-E, S. 3.

<sup>82</sup> Vgl. *Spengel* in *Schön/Schreiber/Spengel*, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, 2008, S. 28–30; *Spengel/Stutzenberger* (Fn. 8), S. 39 f. für die mit der G(K)KB verwirklichten Vorteile in Abhängigkeit vom Grad der Harmonisierung.

<sup>83</sup> Vgl. Gemeinsames Positionspapier Deutschlands und Frankreichs zum GKB-Vorschlag, verfügbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/2018-06-20-Meseberg-Anl2.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/2018-06-20-Meseberg-Anl2.pdf?__blob=publicationFile&v=1) (Abruf am 27.11.2018).

gabenabzug zwei Steueranreize gewährt. Daneben soll zum anderen – aufgrund der schrittweisen Einführung – bis zur nachgelagerten Umsetzung der Konsolidierung ein grenzüberschreitender Verlustausgleich möglich sein.

2. Zunächst wurden ausgewählte Vorschriften der GKB im Rahmen einer qualitativen Analyse mit den derzeit geltenden Regelungen in den 28 EU-Mitgliedstaaten verglichen, um den resultierenden Anpassungsbedarf infolge der GKB-Einführung herauszuarbeiten. Die GKB-Bemessungsgrundlagenvorschriften entsprechen überwiegend bereits der gängigen Praxis in den Mitgliedstaaten. Insbesondere im Hinblick auf den FWI, den erhöhten FuE-Betriebsausgabenabzug, den grenzüberschreitenden Verlustausgleich sowie die Pool-Abschreibung sind jedoch in einer Vielzahl von Mitgliedstaaten umfassende Anpassungen der entsprechenden nationalen Steuervorschriften notwendig.

3. Die Belastungswirkungen infolge der GKB-Einführung wurden in einer quantitativen Analyse anhand des Simulationsmodells European Tax Analyzer quantifiziert. Mit Ausnahme von Malta und Zypern kommt es in allen Mitgliedstaaten zu einem – teilweise deutlichen – Rückgang der effektiven Steuerbelastung. Auch nach Einführung der GKB bestehen weiterhin Unterschiede in der effektiven Steuerbelastung auf Ebene der einzelnen Mitgliedstaaten, die auf die Anwendung unterschiedlicher, nicht harmonisierter Körperschaftsteuersätze sowie weiterer nationaler Steuern auf Unternehmensebene zurückzuführen sind. Im Rahmen einer isolierten Analyse der einzelnen GKB-Bemessungsgrundlagenelemente wurden der FWI sowie der erhöhte FuE-Betriebsausgabenabzug als wesentliche Einflussgrößen auf die Veränderung der effektiven Steuerbelastung identifiziert.

4. Grundsätzlich soll mit dem FWI eine Gleichstellung von Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung erreicht werden. Durch die besondere Ausgestaltung des FWI können jedoch neue Verzerrungen im Hinblick auf Rechtsformneutralität und Ausschüt-

tungspolitik entstehen; auch die Festlegung eines einheitlichen Zinssatzes ist kritisch zu hinterfragen. Aufgrund des zusätzlichen Abzugs sowie der damit verbundenen schmäleren Bemessungsgrundlage führt der FWI möglicherweise entweder zu Aufkommensverlusten oder erfordert eine Erhöhung der tariflichen Steuersätze, was insbesondere für profitable Unternehmen nachteilig sein könnte. Zudem wirkt der FWI prozyklisch und kann eine krisenverschärfende Wirkung infolge einer Eigenkapitalminderung in Verlustzeiten entfalten. Schließlich führt der FWI zum Einstieg in eine konsumorientierte Besteuerung mit Auswirkungen auf die persönliche Einkommensteuer, obwohl ein solcher Eingriff von der Europäischen Kommission bislang stets ausgeschlossen wurde.

5. Die gewünschte Förderwirkung des erhöhten FuE-Betriebsausgabenabzugs bleibt womöglich hinter der Wirkung bestehender Anreize in den Mitgliedstaaten zurück. In Ermangelung einer einheitlichen Definition der einzubeziehenden FuE-Aktivitäten und -Kosten kann es überdies zu einer uneinheitlichen Anwendung der Vorschrift und neuen (unbeabsichtigten) Wettbewerbsverzerrungen in den Mitgliedstaaten kommen. Auch das Verhältnis zu bestehenden (Output-orientierten) FuE-Steueranreizen ist durch den GKB-RL-E nicht abschließend geklärt. Zudem steht die Einführung eines steuerlichen FuE-Anreizes innerhalb der GKB annahmegemäß nicht im Einklang mit dem europarechtlichen Subsidiaritätsgrundsatz.

6. Aufgrund der genannten Probleme sowie der teilweise sehr weitreichenden und uneinheitlichen Belastungswirkungen in den Mitgliedstaaten sind der FWI und der erhöhte FuE-Betriebsausgabenabzug abzulehnen. Ein Verzicht auf die beiden Steueranreize erhöht möglicherweise die Bereitschaft der Mitgliedstaaten zur Unterstützung des RL-E, dessen Umsetzung einen einstimmigen Beschluss erfordert, gleichzeitig aber auch zum Abbau wesentlicher steuerlicher Hindernisse im Binnenmarkt beiträgt.

Dr. Tobias Hagemann, Berlin\*

# Die internationale Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien

Betriebsstätte, beschränkte Steuerpflicht und Abkommensrecht

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Grundzüge der KGaA-Besteuerung im deutschen Steuerrecht
  1. Rudimentärer Regelungsbestand zur KGaA-Besteuerung
  2. Kontemporärer Regelungsgehalt der sog. „Wurzeltheorie“
    - a) Die Wurzeltheorie als unbestrittene, aber inhaltlich umstrittene Regelungskonzeption
    - b) Die „originär“ gewerblichen Einkünfte des pHG
    - c) Doppelte Zurechnung von „ein- und demselben“ Gewinn bei KGaA und pHG
    - d) Der persönlich haftende Gesellschafter – zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft
- III. Steuerliche Behandlung des pHG im deutschen Internationalen Steuerrecht
  1. Die fehlende Betriebsstätte des pHG
  2. Keine beschränkte Steuerpflicht des pHG als Folge?
    - a) Gewinnanteil des pHG ist beschränkt steuerpflichtig i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG
    - b) Partielle beschränkte Steuerpflicht der (übrigen) Sondervergütungen
- IV. KGaA und persönlich haftender Gesellschafter im Abkommensrecht
  1. Problematik zweier abkommensberechtigter Personen
  2. Ausschließliche Unternehmereigenschaft der KGaA
    - a) Geschäftstätigkeitsbezogene Qualifikation des „Unternehmens“ im OECD-MA
    - b) KGaA ist im Verhältnis zum pHG keine Personengesellschaft
  3. Verteilung des Besteuerungsrechts für den Gewinnanteil des pHG
    - a) Autonome Abkommensanwendung aus Sicht des persönlich haftenden Gesellschafters
    - b) Maßgeblichkeit des Abkommenschutzes der KGaA im bilateralen Sachverhalt
  4. Verteilung des Besteuerungsrechts an den (übrigen) Sondervergütungen
- V. Erkenntnisse für eine Reform der KGaA-Besteuerung
- VI. Thesenförmiges Fazit

*Die gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) betreffend enthalten sowohl Elemente des Kapitalgesellschaftsrechts als auch des Personengesellschaftsrechts. Wenngleich der persönlich haftende Gesellschafter kein Mitunternehmer ist, wird er einkommensteuerlich als solcher behandelt. Der hybride Charakter der KGaA wirft viele offene Fragen in Bezug auf die Besteuerung auf*

*und dies gilt insbesondere im Hinblick auf die internationale Besteuerung. Der vorliegende Beitrag diskutiert die internationale Besteuerung von KGaA und persönlich haftendem Gesellschafter, wobei sowohl Fragen zur beschränkten Steuerpflicht als auch zur Abkommensanwendung behandelt werden.*

*The legal provisions dealing with the company law and tax law of the partnership limited by shares (Kommanditgesellschaft auf Aktien, KGaA) include elements of both corporate law and partnership law. Even though the General Partner is no co-entrepreneur, he is treated as such for income tax purposes. The hybrid character of a KGaA raises many unanswered questions with respect to taxation and this is particularly true for international tax aspects. This article discusses international taxation of the KGaA and its General Partner, thereby dealing with questions regarding limited tax liability as well as tax treaty application.*

## I. Einführung

Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 278 Abs. 1 AktG), bei der sich das Rechtsverhältnis der persönlich haftenden Gesellschafter (pHG) nach den Vorschriften des HGB über die KG bestimmt (§ 278 Abs. 2 AktG) und mit der unbeschränkten Haftung eines Gesellschafters ein Ordnungsprinzip des Personengesellschaftsrechts gilt.<sup>1</sup> Aufgrund ihrer „dualen Rechtsstruktur“<sup>2</sup> wird die KGaA regelmäßig als „Mischform“<sup>3</sup> aus KG und AG gesehen. Steuerrechtlich spiegelt sich der hybride Charakter insoweit wider, als die KGaA als juristische Person Körperschaftsteuersubjekt i.S.v. § 1 KStG ist, der an den pHG verteilte Gewinn bei ihr aber gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG abziehbar ist. Der pHG erzielt nicht – wie andere Kapitalgesellschaften –

\* StB Dr. Tobias Hagemann, M.Sc., LL.M. ist Tax Manager bei Mazars in Berlin und Lehrbeauftragter an der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt/Oder, und an der EBS Universität für Wirtschaft und Recht, Wiesbaden.

1 S. nur BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 unter 2.c) = FR 1989, 656; Woitschell in EY, KStG, § 9 KStG Rz. 19 (Jan. 2015); Mai in Frotscher/Maas, KStG, § 9 KStG Rz. 9 (Dez. 2010); Vorhandensein eines pHG ändert nichts an der Eigenschaft als Kapitalgesellschaft

2 Schaumburg, DStZ 1998, 525; Hageböke, Das KGaA-Modell, 2008, S. 103.

3 Wissenschaftlicher Beirat EY, DB 2014, 147 (148); Kauffmann/Seppelt in Frotscher/Geurts, EStG, § 15 EStG Rz. 490 (Feb. 2015); Carlé/Bauschatz in Korn, EStG, § 15 EStG Rz. 277 (März 2008); Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 9 KStG Rz. 42; Bitz in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 15 EStG Rz. 116 (Feb. 2016); Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 9 KStG Rz. 9 (Dez. 2015).

Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb, zu denen neben seinem Gewinnanteil auch die Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen sowie für die Überlassung von Wirtschaftsgütern gehören (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG). Infolge dieser Regelung wird der phG nach ganz h.M. „wie ein Mitunternehmer“ behandelt, ohne Mitunternehmer zu sein.<sup>4</sup> Eine Vielzahl an Fragen zur Besteuerung der KGaA und des phG sind indes ungeklärt. Namentlich zirkuliert im Schrifttum eine Bandbreite an möglichen Besteuerungskonzeptionen,<sup>5</sup> wobei die teils widersprüchlichen Regelungen den Schluss zulassen, die KGaA-Besteuerung keiner Besteuerungskonzeption zweifelsfrei zuordnen zu können.<sup>6</sup> Es besteht Rechtsunsicherheit besonderen Ausmaßes.<sup>7</sup>

Die KGaA-Besteuerung wirft „in besonderem Maße im Bereich des Außensteuerrechts“<sup>8</sup> Fragen auf. Während im Schrifttum insbesondere Einzelprobleme diskutiert werden,<sup>9</sup> fristen Grundsatzfragen zur Behandlung von phG und KGaA im deutschen Internationalen Steuerrecht, insb. im Abkommensrecht, ein Schattendasein. Dies nimmt der vorliegende Beitrag zum Anlass, grundlegende Fragen der internationalen KGaA-Besteuerung zu klären. Namentlich betrifft dies die Frage der beschränkten Steuerpflicht eines ausländischen phG einer inländischen KGaA,<sup>10</sup> was die Frage der Existenz etwaiger Betriebsstätten des phG aufwirft, sowie die Frage der Behandlung von KGaA und phG in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).

Der vorliegende Beitrag stellt zunächst in Kapitel II. die nationale Besteuerungssystematik dar und führt strittige Fragen einer Positionierung zu, welche für die spätere Würdigung unerlässlich ist. Anschließend wird die beschränkte Steuerpflicht ausländischer phG untersucht (Kapitel III.), bevor die Anwendung eines DBA auf KGaA und phG analysiert wird (Kapitel IV.). Kapitel V. lässt die Erkenntnisse der Untersuchung in einen Reformvorschlag einfließen. Ein thesenförmiges Fazit beschließt den Beitrag.

## II. Grundzüge der KGaA-Besteuerung im deutschen Steuerrecht

### 1. Rudimentärer Regelungsbestand zur KGaA-Besteuerung

Bei der KGaA-Besteuerung sind drei Besteuerungsebenen zu unterscheiden: die der KGaA, die des phG und die der Kommanditaktionäre.<sup>11</sup> Die Besteuerung der Kommanditaktionäre wird nachfolgend nicht besprochen,<sup>12</sup> weil insoweit die allg. Grundsätze für Aktionäre gelten.<sup>13</sup> Für die Besteuerung der KGaA sowie des phG werden die allg. Besteuerungsregeln insb. durch § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, § 8 Nr. 4 GewStG, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG sowie § 9 Nr. 2b GewStG erweitert und durch Einzelvorschriften ergänzt.<sup>14</sup>

§ 1 KStG benennt die KGaA uneingeschränkt als Körperschaftsteuersubjekt, was zunächst für die Besteuerung nach dem Trennungsprinzip spricht.<sup>15</sup> Die KGaA hat ihr Einkommen nach §§ 7 ff. KStG zu ermitteln,<sup>16</sup> wobei § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG als Ausnahme zu § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG<sup>17</sup> eine Sonderregelung darstellt: Abzugsfähig ist der „Teil des Gewinns“ bei der KGaA, der für nicht auf das Grundkapital geleistete Einlagen,<sup>18</sup> für die Geschäftsführung<sup>19</sup> und für die Haftungsvergütung<sup>20</sup> an den

4 Vgl. BFH v. 8.2.1984 – I R 11/80, BStBl. II 1984, 381 unter 2.b)aa) = FR 1984, 404; v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.a); v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363 unter II.2.c)bb) = FR 2008, 575 m. Anm. Wendt; v. 16.4.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272 unter II.2.a); v. 7.9.2016 – I R 57/14, FR 2017, 1094 = BFH/NV 2017, 423 unter II.2.b); v. 15.3.2017 – I R 41/16, FR 2017, 1147 = BFH/NV 2017, 1548 unter II.2.b)bb); aus dem Schrifttum statt aller *Drüen* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 KStG Rz. 25 m.w.N. (Dez. 2011); *Krämer* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 20.

5 Diese reichen von einer strikt intransparenten Sichtweise über „vermittelnde“ (vgl. *Hoppe*, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, S. 42) bzw. „modifizierte“ (dazu insbesondere *Wassermeyer*, Ubg 2011, 47 ff.; *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 ff.; s. aber *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 40; Sichtweise wird nahezu einhellig abgelehnt) bis hin zu strikt transparenten Sichtweisen, s. nur die Darstellungen bei *Drüen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 25 m.w.N.; *Witt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 901 (Mai 2013); vgl. *Krämer* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 42c, mit dem Hinweis, dass die Praxis der Finanzverwaltung uneinheitlich ist und die Bandbreite an vertretenen Positionen abdeckt.

6 So zutreffend *Drüen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 25: es fällt schwer, ein „stimmiges Konzept“ zu entwickeln; *Krämer* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 42e: keine der Lösungsalternativen wird durch bestehende Regelungen sauber abgedeckt.

7 S. nur *Menzel*, StuW 1971, 204 (209): von widerspruchsfreier Rechtsprechung kann nicht die Rede sein; *Schlütter*, StuW 1978, 295 (297): steuerliche Behandlung umstritten; *Kessler* in FS Korn, 2005, S. 307 (317): Rspr. ist von einer widerspruchsfreien und konsequenten steuerlichen Behandlung der KGaA weit entfernt; *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (260): objektiv unklare Rechtlage; *Wissenschaftlicher Beirat EY*, DB 2014, 147: erhebliches Risiko; *Drüen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 23: zentrale Fragen offen; *Märtens* in Gosch, KStG<sup>3</sup>, 2015, § 9 Rz. 12: KGaA-Besteuerung ist rudimentär und lückenhaft geregelt.

8 *Ebling* in FS Jakob, 2001, S. 67; ähnlich auch *Hoppe* (Fn. 5), S. 136.

9 So z.B. die Anrechnung ausländischer Steuern, vgl. dazu nur *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (271 ff.); *Hoppe* (Fn. 5), S. 136 ff.; *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (72), die Gewährung des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs, vgl. nur *Ebling* in FS Jakob, 2001, S. 67 ff.; *Haarmann*, JbFfSt 2010/2011, S. 300 (307 ff.); *Lieber* in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 372 (Jan. 2015), oder dessen Versagung durch § 50d Abs. 11 EStG, vgl. dazu nur *Breuninger*, JbFfSt 2012/2013, S. 361 (370 ff.); *Kopec/Kudert*, IStR 2013, 498 ff.

10 Im Folgenden wird lediglich auf die Existenz inländischer Einkünften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht eingegangen, die Ergebnisse lassen sich jedoch weitgehend auf den umgekehrten Fall des Vorliegens ausländischer Einkünfte (§ 34d EStG) übertragen, vgl. *Wassermeyer*, Ubg 2011, 47 (51).

11 Vgl. *Schaumburg/Schulte*, Die KGaA, 2000, Rz. 106; *Hageböke* (Fn. 2), S. 69; *Busch/Thieme*, FR 2008, 1137.

12 S. dazu aber *Theißen*, DB 1989, 2191 (2194 f.); *Hölzl*, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2003, S. 195 ff.; *Nagel/Wittkowski*, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), 2012, § 4 Rz. 164 ff.

13 Vgl. nur *Bielinis*, Die Besteuerung der KGaA, 2013, S. 105: keine Besonderheiten.

14 Insbesondere § 3 Nr. 40 Buchst. b, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, § 7 Satz 2 Nr. 3 GewStG; mit umfassenden Darstellungen *Wissenschaftlicher Beirat EY*, DB 2014, 147 (148); *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 12.

15 *Drüen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 24; *Bitz* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 116a; *Drüen/van Heek*, DStR 2012, 541 (544); *Kusterer*, DStR 2008, 484 (487); *Krämer* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 42e.

16 Vgl. *Ebling* in FS Jakob, 2001, S. 67 (68); *Mahlow*, DB 2003, 1540 (1542); *Märtens* (Fn. 7), § 9 KStG Rz. 13; *Kollruss*, FR 2016, 203 (205); *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 166; *Drüen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 23; s. auch *Kessler* in FS Korn, 2005, S. 307 (320): Ermittlung wie bei „normaler“ Kapitalgesellschaft wäre Konsequenz intransparenter Betrachtungsweise.

17 Vgl. auch BFH v. 17.10.1990 – I R 16/89, BStBl. II 1991, 211 unter 3.; *Halasz/Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 77 (88); *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 9; *Woitschell* (Fn. 1), § 9 KStG Rz. 17.

18 Nach § 281 Abs. 2 AktG können phG Vermögenseinlagen tätigen, müssen dies aber nicht, vgl. nur *Perlitt* in MünchKomm/AktG<sup>4</sup>, 2015, § 281 AktG Rz. 17, 42 ff.

19 Gemäß §§ 278 Abs. 2 AktG, §§ 114–118 HGB und § 161 Abs. 2 HGB obliegt dem phG die Geschäftsführung der KGaA, vgl. nur *Wichert* in Heidel, Aktienrecht und Kapitalmarktrecht<sup>4</sup>, 2014, § 278 AktG Rz. 35.

phG verteilt wird.<sup>21</sup> Da der phG gesellschaftsrechtlich zur Geschäftsführung verpflichtet ist, gehören alle Arten von Vergütungen für die gegenwärtige oder frühere Geschäftsführung zum „Gewinnanteil“ des phG,<sup>22</sup> auch wenn diese nicht gewinnabhängig sind.<sup>23</sup> Beim phG gehört dieser Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Gleiches gilt für die übrigen<sup>24</sup> in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG genannten Vergütungen, die der phG von der KGaA bezieht. Diese Vergütungen sind ungeachtet des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG bei der KGaA Betriebsausgaben.<sup>25</sup>

Gewerbsteuerlich wird der wegen § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG nicht der Körperschaftsteuer unterliegende Gewinnanteil des phG gem. § 8 Nr. 4 GewStG bei der KGaA hinzugerechnet.<sup>26</sup> Sofern der phG keine Kapitalgesellschaft ist, besteht nicht zwingend Gewerbesteuerpflicht.<sup>27</sup> § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vermittelt dem phG keinen Gewerbebetrieb.<sup>28</sup> Unterhält der phG einen eigenen Gewerbebetrieb, bleibt es bei der Hinzurechnung auf KGaA-Ebene,<sup>29</sup> wobei § 9 Nr. 2b GewStG eine Doppelbelastung beim phG vermeidet.<sup>30</sup> Die übrigen Sondervergütungen unterliegen nicht der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG,<sup>31</sup> allenfalls § 8 Nr. 1 GewStG kann insoweit greifen.<sup>32</sup> Beim phG unterliegen sie nicht zwingend der Gewerbesteuer.<sup>33</sup>

## 2. Kontemporärer Regelungsgehalt der sog. „Wurzeltheorie“

### a) Die Wurzeltheorie als unbestrittene, aber inhaltlich umstrittene Regelungskonzeption

In Anlehnung an in dieser Zeitschrift angestellte Überlegungen von *Enno Becker*<sup>34</sup> hat der X. Senat des BFH mit Urt. v. 21.6.1989 die sog. „Wurzeltheorie“ aufgestellt: Die Einkommensbesteuerung des phG werde „an der Wurzel“ von der Körperschaftsbesteuerung abgespalten.<sup>35</sup> Wesentliche Aussagen dieser Wurzeltheorie wurden zwischenzeitlich von anderen Senaten übernommen,<sup>36</sup> weshalb von einer Maßgeblichkeit nämlich Theorie nach derzeitigem Recht auszugehen ist.<sup>37</sup> Dies ist jedoch wenig hilfreich, weil besagte Abspaltung „an der Wurzel“ rechtssystematisch nicht als Abgrenzungsmaßstab taugt,<sup>38</sup> sondern mit der Wurzeltheorie „jeder andere Vorstellungen“<sup>39</sup> verbindet. Die Analyse der Besteuerung von KGaA und phG im internationalen Kontext erfordert zunächst, wesentliche Elemente der Wurzeltheorie im Kontext von nachfolgender Rspr. und Schrifttum zu definieren, um deren (kontemporären) Regelungsgehalt zu bestimmen.

### b) Die „originär“ gewerblichen Einkünfte des phG

Ausweislich der Urteilsgründe der sog. „Herstatt-Entscheidung“ handelt es sich bei dem Gewinnanteil des phG nicht um umqualifizierte Einkünfte aus Kapitalvermögen.<sup>40</sup> Dem ist zuzustimmen: Der Gewinnanteil des phG lässt sich nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG subsumieren.<sup>41</sup> Dieser Aussage des X. Senats wird auch entnommen, der phG erziele „originäre“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb.<sup>42</sup> Weil der phG keinen eigenen Gewerbebetrieb unterhält, lässt sich vom Vorliegen „originär“ gewerblicher Einkünfte nicht auf eigenständige gewerbliche Einkünfte, die der phG als Unternehmer erzielt, schließen.<sup>43</sup> Als Unternehmer wäre der phG gewerbesteuerpflichtig,<sup>44</sup> was er nicht ist.<sup>45</sup> Selbst wenn Unternehmerrisiko<sup>46</sup> und Unterneh-

20 Vgl. *Fischer*, DStR 1997, 1519 (1520); *Halasz/Kloster/Kloster*, GmbH 2002, 77 (88), dort Fn. 131; *Krämer* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 21; *Driuen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 29; *Brandl* in *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 9 KStG Rz. 25 (Nov. 2017); *Märtens* (Fn. 7), § 9 KStG Rz. 19.

21 Trotz des angeordneten Betriebsausgabenabzugs in § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG handelt es sich um Gewinnverteilung, vgl. nur *Brandl* (Fn. 20) § 9 KStG Rz. 30; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 9.

22 S. BFH v. 4.5.1965 – I 186/64 U, BStBl. III 1965, 418; v. 31.10.1990 – I R 32/86, BStBl. II 1991, 253 unter 1. = FR 1991, 360; v. 7.12.2011 – I R 5/11, BFH/NV 2012, 556 unter II.5.: „Gewinnanteil in Form von Sondervergütungen“; *Hageböke*, DB 2012, 2709 (2171); *Krämer* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 9; *Brandl* (Fn. 20), § 9 KStG Rz. 23.

23 BFH v. 4.5.1965 (Fn. 22); v. 8.2.1984 (Fn. 4), unter 2.a); v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462 unter II.3.; a.A. *Menzel*, StuW 1971, 204 (205 ff.); *Busch/Thieme*, FR 2008, 1137 (1138).

24 Unter übrigen (bzw. anderen) Sondervergütungen werden i.d.R. solche für die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von Wirtschaftsgütern verstanden, vgl. nur *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 109. S. auch *Krämer* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 28: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG meint mit „Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft“ nicht ausschließlich Geschäftsführertätigkeiten meint, ähnlich bereits *Menzel*, StuW 1971, 204 (207). Auch andere Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft gehören zu den übrigen Sondervergütungen.

25 Vgl. nur BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.3); *Menzel*, StuW 1971, 204 (207); *Wehrheim/Gehrke*, StuW 2005, 234 (241); *Koepel/Schade*, FR 2017, 811 (816).

26 Der fiktive Betriebsausgabenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG wird dadurch wieder rückgängig gemacht, vgl. nur BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.b); v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.2.a); *Reiß* in *Kirchhof*, EStG<sup>17</sup>, 2018, § 15 EStG Rz. 403a.

27 BFH v. 4.5.1965 (Fn. 22); v. 8.2.1984 (Fn. 4), unter 2.a)bb); v. 23.10.1985 – I R 235/81, BStBl. II 1986, 72 unter 2. = FR 1986, 157; v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.2.c)bb); *Wassermeyer* in *FS Streck*, 2011, S. 259 (261); *Woitschell* (Fn. 1), § 9 KStG Rz. 22; *Märtens* (Fn. 7), § 9 KStG Rz. 13.

28 Vgl. FG Münster v. 28.1.2016 – 9 K 2420/14 G, EFG 2017, 1686 unter II.1.; *Menzel*, StuW 1971, 204 (213); *Theißen*, DB 1989, 2191 (2192); *Ammenwerth*, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, 1997, S. 163; *Hölzl* (Fn. 12), S. 184; *Busch/Thieme*, FR 2008, 1137 (1138); *Bielinis* (Fn. 13), S. 120 f.; *Kauffmann/Seppelt* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 491; *Reiß* (Fn. 26), § 15 EStG Rz. 403a; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 15; *Krämer* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 76.

29 BFH v. 23.10.1985 (Fn. 27), unter 2.; v. 6.10.2009 (Fn. 23), unter II.4.; *Rohrer/Orth*, BB 2007, 1594 (1595).

30 Vgl. BFH v. 4.12.2012 – I R 42/11, BFH/NV 2013, 589 unter II.2.b): Keine Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG, soweit keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG erfolgt.

31 S. BFH v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.2.a); so bereits *Menzel*, StuW 1971, 204 (212); *Mai* (Fn. 1), § 9 KStG Rz. 16; *Wissenschaftlicher Beirat EY*, DB 2014, 147 (150): fraglich, warum nicht erfasst; ähnlich *Woitschell* (Fn. 1), § 9 KStG Rz. 23.

32 Vgl. *Schaumburg*, DStZ 1998, 525 (534); *Reiß* (Fn. 26), § 15 EStG Rz. 403a; *Wacker* in *Schmidt*, EStG, 2017, § 15 EStG Rz. 891; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 183; *Bitz* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 116a; *Koepel/Schade*, FR 2017, 811 (819).

33 BFH v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.2.c)bb).

34 StuW I 1936, Sp. 80, 97; darauf eingehend z.B. *FG Hessen* v. 23.6.2009 – 12 K 3439/01, EFG 2010, 1418; *Ebling* in *FS Jakob*, 2001, S. 67 (70 ff.).

35 BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.c).

36 S. z.B. für den I. Senat BFH v. 4.12.2012 (Fn. 30), unter II.1.: phG ist anteiliger Gewinn unmittelbar „an der Wurzel“ zuzurechnen; für den II. Senat BFH v. 13.4.1994 – II R 57/90, BStBl. II 1994, 505 unter II.1.b); im Grundsatz wohl ebenfalls der Wurzeltheorie folgend der IV. Senat s. BFH v. 16.4.2010 (Fn. 4), unter II.2.a).

37 Im Ergebnis auch *Witt* (Fn. 5), § 15 EStG Rz. 901; vgl. auch *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 22: derzeitige Besteuerungskonzeption ergibt sich aus dem Gesetz, unabhängig der Bezeichnung als „Wurzeltheorie“; zweifelnd *Gosch*, JbFSt 2012/2013, S. 375, Podiumsdiskussion: kein „Naturgesetz“.

38 Zutreffend *Ebling* in *FS Jakob*, 2001, S. 69 (71); *Reiß* (Fn. 26), § 15 EStG Rz. 403: aus „Wurzeltheorie“ ergibt sich nichts für zutreffende Besteuerung.

merinitiative<sup>47</sup> vorlägen,<sup>48</sup> besteht der entscheidende „dogmatische Unterschied“<sup>49</sup> zum (Mit-)Unternehmer in der Stellung des pHG als Organ einer Körperschaft.<sup>50</sup> Sein Handeln wird als Organhandeln ausschließlich dem Steuersubjekt KGaA zugerechnet.<sup>51</sup> Das Unternehmen wird ausschließlich im Namen und auf Rechnung der KGaA betrieben,<sup>52</sup> die ihre gewerbliche Tätigkeit über den pHG ausübt.<sup>53</sup> Nur die KGaA ist deshalb Unternehmer.<sup>54</sup>

Neben der fehlenden Eigenschaft des Gewinnanteils als Kapitaleinkünfte kommt im Vorliegen „originär“ gewerblicher Einkünfte aber die sich – wie bei Personengesellschaften<sup>55</sup> – auf Gesellschaftsebene (also auf Ebene der KGaA) vollziehende Einkünftequalifikation zum Ausdruck.<sup>56</sup> Inländische KGaA erzielen ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG); ihre Tätigkeit gilt in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG).<sup>57</sup> Dies schlägt hinsichtlich der Einkünftequalifikation auf den pHG durch,<sup>58</sup> weil dieser seinen Gewinn „im Rahmen der KGaA“<sup>59</sup> erzielt. Der pHG ist folglich nicht Unternehmer, versteuert aber originär gewerbliche Einkünfte, die er selbst nicht originär erzielt.<sup>60</sup>

### c) Doppelte Zurechnung von „ein- und demselben“ Gewinn bei KGaA und pHG

Erzielt der pHG seinen Gewinnanteil selbst nicht originär, so stellt sich die Frage der steuerlichen Zurechnung des Gewinnanteils.<sup>61</sup> Nach Aussage des X. Senats sind die gewerblichen Einkünfte dem pHG unmittelbar zuzurechnen, was eine Zurechnung beim pHG, ohne (vorherige) Zurechnung bei der KGaA, indizieren könnte.<sup>62</sup> Für das Trennungsprinzip bliebe kein Raum.<sup>63</sup> Indes bedingt die Einkünftezurechnung die Verwirklichung des Einkünftebestands.<sup>64</sup> Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, wer als Unternehmer über einen Gewerbebetrieb als Einkunftsquelle disponiert.<sup>65</sup> Weil selbst Personengesellschaften Subjekt der Gewinnerzielung sind,<sup>66</sup> ist eine unmittelbare Gewinnzurechnung beim pHG ausgeschlossen.<sup>67</sup> Allein die KGaA ist Unternehmer, weshalb nur ihr der Gewinn aus Gewerbebetrieb zuzurechnen ist.<sup>68</sup> Anders als bei Personengesellschaften kann bei der KGaA auch nicht die fehlende Steuersubjektivität für die Zurechnung zum pHG streiten. Die Erzielung des Gewinnanteils des pHG durch die KGaA spiegelt sich auch in § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG wider: Die Abzugsfähigkeit des Gewinnanteils ergibt sich nicht von selbst,<sup>69</sup> weshalb § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG konstitutiv wirkt.<sup>70</sup> Würde die KGaA diesen Gewinnanteil nicht selbst erzielen, wäre der fiktive Betriebsausgabenabzug überflüssig.<sup>71</sup>

Gleichwohl wird auch der pHG mit seinen „Gewinnanteilen“ der Einkommensteuer unterworfen, was die „Erzielung“ von Einkünften i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG suggeriert. Auch der pHG verwirklicht den Tatbestand in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, der lediglich die Stellung als pHG sowie das Vorliegen eines Gewinnanteils vorsieht.<sup>72</sup> Da der pHG originär gewerbliche Einkünfte „im Rahmen der KGaA“ erzielt, ist von einer steuerlichen Zurechnung von Teilen des Gewinns der KGaA beim pHG auszugehen.<sup>73</sup> Dies impliziert eine Zurechnungsfunktion von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG,<sup>74</sup> die das Trennungsprinzip punktuell durchbricht.<sup>75</sup>

Wird dem pHG ein von der KGaA erzielter Gewinnanteil zugerechnet,<sup>76</sup> liegt eine doppelte Gewinnzurechnung – d.h. eine Zurechnung desselben Gewinns bei zwei Steuersubjekten – na-

39 *Wassermeyer*, Ubg 2011, 47 (51); vgl. auch *Kollruss*, FR 2016, 203 (204): Wurzeltheorie wird oftmals falsch verstanden.

40 BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.c).

41 S. bereits *Menzel*, StuW 1971, 204 (205): niemals Einkünfte aus Kapitalvermögen; eingehend *Bielinis* (Fn. 13), S. 122 ff.; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 29; *Witt* (Fn. 5), § 15 EStG Rz. 901: nur Kommanditaktionäre unterliegen § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

42 So auch BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 m. Anm. *Wassermeyer* = BFH/NV 2010, 1919 unter II.2.c)aa); v. 13.4.1994 (Fn. 36), unter II.1.b); *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 25; *Mai* (Fn. 1), § 9 KStG Rz. 15a; *Nagel/Wittkowski* (Fn. 12), § 4 Rz. 234; *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (77).

43 Vgl. BFH v. 4.5.1965 (Fn. 22): unerheblich, ob pHG im Einzelfall Unternehmer ist; im Ergebnis auch BFH v. 23.10.1985 (Fn. 27), unter 2.; v. 7.12.2011 (Fn. 22), unter II.4.a): pHG wird nicht originär (mit-)unternehmerisch tätig; gegen die Stellung als „Unternehmer“ *Theißen*, DB 1989, 2191 (2193); *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (267); *Wolff* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung Art. 7 DBA-USA Rz. 122 (Okt. 2015); *Kollruss*, FR 2016, 203 (205); wohl auch *Kessler* in FS Korn, 2005, S. 307 (327); *Kauffmann/Seppelt* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 491; vgl. ferner *Sarrazin* in *Lenski/Steinberg*, GewStG, § 5 GewStG Rz. 45 (März 2015): „Unternehmer“ ist, wer eigenständigen Gewerbebetrieb unterhält; zum Nichtvorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG beim pHG *Bielinis* (Fn. 13), S. 120 f.; für eine Stellung als „Unternehmer“ aber *Reiß* (Fn. 26), § 15 EStG Rz. 405; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 16.

44 Dies gilt auch bei gemeinschaftlich betriebenen Mitunternehmerschaften, vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 unter C.IV.2.c) = FR 1995, 649; v. 21.2.1980 – I R 95/76, BStBl. II 1980, 465, 2. Orientierungssatz; *Sarrazin* (Fn. 43), § 5 GewStG Rz. 60 f.: Steuerschuldnerschaft geht nur wegen § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auf Personengesellschaft über.

45 BFH v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.2.c)bb).

46 So *Reiß* (Fn. 26), § 15 EStG Rz. 405; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 16; *Drüen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 25; *Hoppe* (Fn. 5), S. 34.

47 Dafür *Drüen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 25; *Hoppe* (Fn. 5), S. 34.

48 S. BFH v. 7.12.2011 (Fn. 22), unter II.4.a): pHG wird selbst nicht (mit-)unternehmerisch tätig.

49 *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (74); ähnlich *Kessler* in FS Korn, 2005, S. 307 (310): Körperschaftsteuersubjektivität der KGaA und Unternehmereigenschaft des pHG sind scheinbar unauflösbarer Widerspruch.

50 Als Organ der KGaA ist der pHG zur Führung der Geschäfte und zur Vertretung der Gesellschaft verpflichtet, s. nur Fn. 19.

51 Vgl. *Bielinis* (Fn. 13), S. 137; *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (74); ähnlich *Menzel*, StuW 1971, 204 (213): pHG wird nur für die KGaA tätig.

52 FG Hamburg v. 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711 unter I.1.1); FG Schleswig-Holstein v. 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2038 Rz. 29; *Kauffmann/Seppelt* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 494.

53 Vgl. treffend *Bielinis* (Fn. 13), S. 137 f.

54 Vgl. allg. *Schön* in FS Offerhaus, 1999, S. 385 (385 f.): Unternehmer ist, für dessen Rechnung das Unternehmen betrieben wird, mit Hinweis, dass ein Handeln auf fremde Rechnung nicht durch Abtreten von Gewinn begründet wird, daselbst, S. 400; *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (267); offen gelassen *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 3 OECD-MA Rz. 31 (Okt. 2017); s. auch FG Münster v. 6.4.2011 – 9 K 1046/09 G F, EFG 2011, 2000 unter 2.d)bb): gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit der KGaA färbt nicht auf den pHG ab.

55 S. nur BFH v. 3.7.1995 (Fn. 44), unter C.IV.2.b)aa): Personengesellschaft ist Steuerrechtssubjekt bei Feststellung der Einkunftsart.

56 Vgl. *Kollruss*, BB 2012, 3178 (3179): KGaA ist Subjekt der Einkünftequalifikation.

57 Kapitalgesellschaften werden die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG (per Fiktion) zugerechnet, vgl. *Schallmoser* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 8 KStG Rz. 71 (Dez. 2017), dem zufolge eine Umqualifizierung nicht erforderlich ist; einschränkend *Roser* in *Gosch*, KStG, 2015, § 8 KStG Rz. 65: durch § 8 Abs. 2 KStG werden Einkünfte qualifiziert bzw. umqualifiziert. Auch insoweit wird vom Vorliegen „originär gewerblicher Einkünfte“ ausgegangen, so explizit *B. Lang* in *EY*, KStG, § 8 KStG Rz. 417 ff. (Feb. 2013).

58 Vgl. *Reiß* (Fn. 26), § 15 EStG Rz. 2: ungeachtet der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft.

59 BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), 1. Leitsatz; s. auch BFH v. 4.12.2012 (Fn. 30), unter II.2.b): Doppelbelastung von „ein- und demselben“ Gewinn.

he. Das Vorliegen einer doppelten Zurechnung hängt davon ab, ob § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG den Gewinnanteil des pHG derart ausgliedert, dass dieser nicht mehr der KGaA zuzurechnen ist.<sup>77</sup> Nach hier vertretener Auffassung ist dies zu verneinen.<sup>78</sup> § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist rechtstechnisch eine Ermittlungsvorschrift, setzt folglich die Zurechnung voraus.<sup>79</sup> Wenn § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG die Vermeidung der Doppelbesteuerung bezweckt, liegt dem die Annahme der Doppelerfassung von „ein- und demselben Gewinnanteil“<sup>80</sup> zugrunde.<sup>81</sup> Dabei muss § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG keine Zurechnungsfunktion entfalten, um die Doppelbelastung zu vermeiden, sondern es genügt ein Betriebsausgabenabzug.<sup>82</sup> Vielmehr dürfte § 8 Nr. 4 GewStG auf eine fortbestehende Zurechnung zur KGaA hindeuten, weil die Norm nur „bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt[e]“ Beträge erfasst und damit eine Zurechnung bei der KGaA unterstellt. Schließlich rechnen auch andere Regelungen des deutschen Steuerrechts einer Person einen fremden Gewinn zu,<sup>83</sup> ohne das originäre Erzielungssubjekt zu ändern.<sup>84</sup> Da es sich beim pHG ähnlich verhält,<sup>85</sup> ist die doppelte Gewinnzurechnung anzunehmen.

Die vom X. Senat erkannte unmittelbare Zurechnung erfolgt beim pHG daher nur im zeitlichen Sinne, indem es zur steuerlichen Erfassung ohne Gewinnverteilungsbeschluss kommt.<sup>86</sup> Unberührt bleibt indes die Zurechnung über den „Umweg“ der KGaA.<sup>87</sup> Der pHG partizipiert an der Einkunftsquelle Gewerbebetrieb der KGaA,<sup>88</sup> indem ihm ein Teil des Gewinns zugerechnet wird. Beide Steuersubjekte besteuern Einkünfte aus derselben Einkunftsquelle.

#### d) Der persönlich haftende Gesellschafter – zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften

Unstreitig ist der pHG kein Mitunternehmer; anderenfalls wäre § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG überflüssig.<sup>89</sup> Nach Aussage des X. Senats werden pHG jedoch „wie Mitunternehmer“<sup>90</sup> behandelt. Diese „vermeintliche“<sup>91</sup> Gleichstellung erlaubt keine pauschalen Schlussfolgerungen.<sup>92</sup> Der pHG ist Kapitalgesellschaften, wie vom BFH durch den Begriff „Komplementäraktionär“<sup>93</sup> ausgedrückt.<sup>94</sup> Zwar lässt sich die vom Gesetzgeber angestrebte Einfachbelastung des pHG, die einer transparenten Besteuerung entspricht, nicht leugnen.<sup>95</sup> Die KGaA ist deshalb aber keineswegs (teil-)transparent.<sup>96</sup> Wenn das BVerfG für die KGaA annimmt, die „Undurchlässigkeit“ der juristischen Person betreffe nicht den pHG, weil seiner Rechtstellung durch besondere Regelungen Rechnung getragen werde,<sup>97</sup> belegt dies zwar die u.a. durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG durchbrochene Abschirmwirkung der KGaA.<sup>98</sup> Dies ändert aber nichts an der Geltung des Trennungsprinzips.<sup>99</sup> Die KGaA entfaltet insoweit Abschirmwirkung, als nicht besondere Regelungen diese durchbrechen.<sup>100</sup>

„[E]ssentielle Unterschiede“<sup>101</sup> zwischen pHG und Mitunternehmer ergeben sich bei der Gewerbesteuer.<sup>102</sup> Sondervergütungen eines Mitunternehmers mindern den Gewerbeertrag bei der Mitunternehmerschaft nicht.<sup>103</sup> Im Gegensatz dazu mindern die übrigen – nicht auf die Geschäftsführung entfallenden – Sondervergütungen des pHG über den Betriebsausgabenabzug auch den Gewerbeertrag der KGaA, ohne der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG zu unterliegen.<sup>104</sup> Gewerbesteuerrechtlich ist der pHG deshalb Kapitalgesellschaften.<sup>105</sup> Angesichts der dem Mitunternehmerkonzept zugrunde

liegenden gewerbsteuerlichen Motivation<sup>106</sup> kann diese Feststellung kaum überschätzt werden. Die gewerbsteuerliche

60 Vgl. *Kollruss*, FR 2016, 203 (205); ähnlich *Ebling* in FS Jakob, 2001, S. 67 (72): pHG erzielt Einkünfte nicht originär, sondern mittelbar über Gewinnanteil.

61 Die Zurechnung betrifft die Frage, wer die Einkünfte erzielt, vgl. nur BFH v. 20.4.1988 – I R 41/82, BStBl. II 1988, 868 Rz. 51 m.w.N.; *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 2 EStG Rz. 57 (Dez. 2017).

62 S. auch *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (75): einige Passagen des Urts. könnten für wirkliche Transparenz sprechen; jüngst auch FG München v. 25.10.2018 – 13 K 1241/17, EFG 2019, 267 unter II.2.b)ee); wirtschaftlich bei KGaA nicht zugerechnet.

63 In diesem Sinne *Hoppe* (Fn. 5), S. 44.

64 S. BFH v. 29.11.1981 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 unter C.I.2.a); v. 3.7.1995 (Fn. 44), unter C.IV.2; *Raupach*, StuW 1991, 278 (280).

65 Vgl. z.B. *Wacker* (Fn. 32), § 15 EStG Rz. 135; *Bielinis* (Fn. 13), S. 119; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 15; *Kauffmann/Seppelt* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 206; *Bode* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 EStG Rz. 202 (September 2016); vgl. auch *Schön* in FS Offerhaus, 1999, S. 385 (395): Unternehmer muss beherrschenden Einfluss nehmen.

66 BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 unter C.III.2. = FR 1991, 253 = FR 1991, 270 m. Anm. *Schwichtenberg*; v. 3.7.1995 (Fn. 44), unter C.IV.2.b)aa).

67 So auch *Bielinis* (Fn. 13), S. 139: muss erst recht für KGaA gelten.

68 Vgl. *Ebling* in FS Jakob, 2001, S. 67 (69); *Mahlow*, DB 2003, 1540; *Wassermeyer*, Ubg 2011, 47 (51); *Märtens* (Fn. 7), § 9 KStG Rz. 14; *Menzel*, StuW 1971, 204 (205); *Kollruss*, FR 2016, 203 (205); allg. *Raupach*, StuW 1991, 278 (281): gewerbliche Einkünfte sind Unternehmer zuzurechnen. Vgl. auch FG Schleswig-Holstein v. 12.4.2011 (Fn. 52), Rz. 29; *Kopec/Schade*, FR 2017, 811 (816): nur KGaA verwirklicht Besteuerungstatbestand.

69 BFH v. 4.5.1965 (Fn. 22); FG Köln v. 17.8.2006 – 6 K 6170/03, DStRE 2007, 363 unter II.1.c)bb).

70 *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 9; *Scheffler*, Besteuerung der Unternehmen I<sup>12</sup>, S. 206.

71 Vgl. auch *Hoppe* (Fn. 5), S. 52; *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (76); *Kollruss*, BB 2012, 3178 (3179); *Kollruss*, FR 2016, 203 (204); *Kollruss*, IStR 2018, 224 (225); ähnlich *Ebling* in FS Jakob, 2001, S. 67 (69); im Ergebnis ähnlich FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670; FG Schleswig-Holstein v. 12.4.2011 (Fn. 52), Rz. 31 mit dem Hinweis auf die in § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG zum Ausdruck kommende Trennung der Einkunftsquellen von KGaA und pHG; a.A. FG München v. 25.10.2018 (Fn. 62), unter II.2.b)ee); vgl. insoweit auch BFH v. 13.4.1994 (Fn. 36), der für vermögenssteuerliche Zwecke das Vermögen der KGaA wie das einer KG behandelt und dabei feststellt, vermögenssteuerlich sei eine Doppelbelastung von vornherein ausgeschlossen. Eine solche (transparente) Auslegung sollte deshalb bei der KGaA gerade unzutreffend sein, wenn man § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG konstitutive Bedeutung beimisst.

72 Vgl. *Bielinis* (Fn. 13), S. 135 f.

73 In diesem Sinne bereits *Menzel*, StuW 1971, 204 (210 f.); *Ebling* in FS Jakob, 2001, S. 67 (70): pHG erzielt Teile des Gesamtergebnisses der KGaA; so auch – allerdings für das Handelsrecht – BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.b).

74 Für eine Zurechnungsfunktion *Menzel*, StuW 1971, 204 (210): man mag hierin einen Durchgriff sehen; *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (269); *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 18; *Halasz/Kloster/Kloster*, GmbH 2002, 77 (88); *Rohrer/Orth*, BB 2007, 1594; *Witt* (Fn. 5), § 15 EStG Rz. 926; *Kollruss*, BB 2012, 3178 (3180); *Kollruss*, FR 2016, 203 (205); *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 18; in diesem Sinne auch *Bitz* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 116a.

75 S. auch unter II.2.d). Diese Zurechnungsfunktion darf nicht mit der nach st. Rspr. seit BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750 unter II.2. in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bestehenden Zurechnungs- bzw. Zuordnungsfunktion verwechselt werden. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ordnet keine Zurechnung zur Gesellschaft an, wie § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dies tut, zutreffend *Hempel/Siebels/Uhl*, DB 2001, 2268 (2269 f.); a.A. wohl *Wehrheim/Gehrke*, StuW 2005, 234 (242): Zurechnung nach Nr. 3 „genau wie § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG“ sowie *BVB* „bei der [...] KGaA“.

76 Vgl. *Wassermeyer* in FS Herzog, 2010, S. 897 (907); *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (79); *Kollruss*, FR 2016, 203 (208).

77 Dafür auch *Hageböke* (Fn. 2), S. 73; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 11, 18; für eine Zurechnungsfunktion von § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG auch *Wassermeyer*, IStR 1999, 481 (485); *Wassermeyer* in FS Herzog, 2010, S. 897

Nichterfassung der Vergütungen des pHG ist ein klares Bekenntnis zum Trennungsprinzip: Jede irgendwie geartete Transparenz der KGaA, die dazu führte, den pHG als (Mit-) Unternehmer zu qualifizieren, ließe dessen gewerbsteuerliche Ungleichbehandlung gegenüber Einzel- und Mitunternehmer ungerechtfertigt erscheinen.<sup>107</sup>

Trotz des systematischen Zusammenhangs von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG besteht keine allg. steuerliche Gleichstellung von pHG und Mitunternehmer.<sup>108</sup> Die Gleichbehandlung bezieht sich insb. auf einkommensteuerliche (Teil-) Aspekte,<sup>109</sup> z.B. die unmittelbare Erzielung des Gewinns trotz Stellung als Kapitalgesellschafter und die Existenz eines – allerdings nicht auf Gesellschaftsebene steuerlich zu erfassenden – Sonderbetriebsbereichs.<sup>110</sup> Die Geltung des Trennungsprinzips wird dagegen im Gewerbesteuerrecht belegt. Sie steht auch nicht im Widerspruch zur Besteuerung des pHG wie ein Mitunternehmer.<sup>111</sup> Der pHG ist ein steuerlich teilweise wie ein Mitunternehmer behandelter Kapitalgesellschafter.<sup>112</sup>

### III. Steuerliche Behandlung des pHG im deutschen Internationalen Steuerrecht

#### 1. Die fehlende Betriebsstätte des pHG

Für ausländische pHG, die Teile des gewerblichen Gewinns einer inländischen KGaA erzielen, stellt sich die Frage, inwieweit inländische Einkünfte erzielt werden. Wesentlicher Anknüpfungspunkt für gewerbliche Einkünfte ist die Betriebsstätte.<sup>113</sup> Im Schrifttum wird regelmäßig vom Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen pHG ausgegangen.<sup>114</sup> Der BFH hat Sondervergütungen des ausländischen pHG als inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG betrachtet, ohne die Existenz einer Betriebsstätte zu thematisieren.<sup>115</sup>

Wenngleich Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögen i.d.R. nicht den Gesellschaftern zugerechnet werden,<sup>116</sup> sind Betriebsstätten von Mitunternehmenschaften den Mitunternehmern zuzurechnen.<sup>117</sup> Rechtsgrundlage dafür soll die fehlende Steuerpflicht der Personengesellschaft sein.<sup>118</sup> Die KGaA ist nicht nur alleinige Eigentümerin des Betriebsvermögens,<sup>119</sup> sondern auch eigenständiges Steuersubjekt. Anders als bei Mitunternehmenschaften, bei denen die Mitunternehmer als Träger des Unternehmens anzusehen sind,<sup>120</sup> wird der pHG zwar „wie ein Mitunternehmer“ behandelt, ist aber nicht Träger des Unternehmens. Folglich ist unklar, wie er eine Betriebsstätte unterhalten kann.<sup>121</sup> Die Beteiligung an Kapitalgesellschaften vermittelt wegen des Trennungsprinzips keine Betriebsstätte.<sup>122</sup> Bedarf es wegen des Trennungsprinzips einer Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG, um die von der KGaA erzielten Gewinne anteilig beim pHG zu besteuern, so erforderte die Zurechnung der KGaA-Betriebsstätte zum pHG ebenfalls eine Rechtsgrundlage.<sup>123</sup> Eine solche ist nicht ersichtlich.<sup>124</sup> Auch die „Logik“ von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG führt nicht weiter.<sup>125</sup> Im innerstaatlichen Recht ist die Betriebsstätte insbesondere für die Gewerbesteuer von Bedeutung (§ 2 GewStG). Da § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem pHG zwar Gewinnanteile zurechnet, aber keinen Gewerbebetrieb vermittelt, ist es gerade logisch, dem pHG nicht die KGaA-Betriebsstätte zuzurechnen. Eine Zurechnung der KGaA-Betriebsstätte zum pHG scheidet folglich aus.<sup>126</sup>

(907); Fischer in FS Gosch, 2016, S. 69 (81); s. jüngst auch FG München v. 25.10.2018 (Fn. 62), unter II.2.b)ee).

- 78 Ablehnend auch *Ebling* in FS Jakob, 2001, S. 67 (69); *Hoppe* (Fn. 5), S. 52 dort m.w.N. in Fn. 310.
- 79 *Wassermeyer*, FR 2010, 812: Ermittlung knüpft an Erzielung an.
- 80 BFH v. 4.12.2012 (Fn. 30), unter II.2.b).
- 81 Hätte der Gesetzgeber dies anders regeln wollen, hätte er den Gewinnanteil fiktiv vom Einkommen der KGaA ausnehmen müssen, was i.Ü. im PrEStG 1906 so geschah; vgl. z.B. *Reiß* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rz. A 25 (Juli 2005); *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 18 weist darauf hin, dass keine Anhaltspunkte für ein mit der geänderten Rechts-technik einhergehendes geändertes Verständnis vorliegen. Zwar bleibt durch den fiktiven Betriebsausgabenabzug „unter dem Strich alles gleich“, gleichwohl handelt es sich hierbei um eine wesentlich geänderte Technik der Nichtberücksichtigung, vgl. dazu *Bielinis* (Fn. 13), S. 99.
- 82 *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 11.
- 83 Zur Vergleichbarkeit mit der Zurechnung bei der Organshaft und zu § 15 AStG, vgl. *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (261); *Wassermeyer*, FR 2010, 812 (813); *Bielinis* (Fn. 13), S. 133; jüngst auch *Kollruss*, IStR 2018, 224 (232): am ehesten vergleichbar.
- 84 S. zur Hinzurechnungsbesteuerung BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049 unter II.3.a) = FR 2015, 719 m. Anm. Klein; zur körperschaftsteuerlichen Organshaft BFH v. 14.1.2009 – I R 47/08, BStBl. II 2011, 131 unter II.2. = FR 2009, 825; zur gewerbsteuerlichen Organshaft BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, FR 2017, 1094 = BFH/NV 2017, 423 unter II.1.
- 85 Es kann dahinstehen, ob die Regelungstechnik identisch ist, daran zweifelnd *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 41; *Hoppe* (Fn. 5), S. 53.
- 86 Vgl. auch *Bödefeld* in FS Rädler, 1999, S. 33 (61, 77); *Witt* (Fn. 5), § 15 EStG Rz. 905; s. auch *Kollruss*, FR 2016, 203 (208 f.): unmittelbare Zurechnung berücksichtigt die gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten, weil pHG unmittelbar über Gewinnanteil verfügen kann.
- 87 Treffend *Bielinis* (Fn. 13), S. 130; zustimmend auch *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 18 mit dem Hinweis auf die vergleichbare Systematik bei Personengesellschaften, die ebenfalls Gewinnerzielungssubjekt sind; der I. Senat spricht im Urt. v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.c)aa) von „Einkommenszuordnung“, was der unmittelbaren Erzielung widersprechen könnte, so *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (71).
- 88 Zutreffend *Bielinis* (Fn. 13), S. 128; jüngst auch FG München v. 25.10.2018 (Fn. 62), unter II.2.b)bb): Ertragsbeteiligung des pHG speist sich kausal aus Verknüpfung mit Einkunftsquelle der KGaA; im Ergebnis auch *Menzel*, StuW 1971, 204 (208); *Wassermeyer*, Ubg 2011, 47 (50) mit dem Hinweis, dass die Wurzeltheorie auf diesem Ansatz aufbaut; *Wassermeyer* in FS Herzig, 2010, S. 897 (907); im Ergebnis auch *Hageböke* (Fn. 2), S. 81: Besteuerungsgegenstand ist anteiliger Gewinn aus Gewerbebetrieb der KGaA; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 15: auch nach Vorstellung des Gesetzgebers ist Einkunftsquelle des pHG der Gewerbebetrieb der KGaA.
- 89 FG Hamburg v. 14.11.2002 (Fn. 52), unter II.1.1.; *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (268); *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 12; *Witt* (Fn. 5), § 15 EStG Rz. 902; *Bielinis* (Fn. 13), S. 110; *Hoppe* (Fn. 5), S. 35.
- 90 BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.a); weitere Nachweise in Fn. 4.
- 91 BFH v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.2.c): vermeintliche Vergleichbarkeit.
- 92 Gl. A. *Hageböke*, DB 2012, 2709 (2170); *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 14: strukturelle Unterschiede; *Kramer*, IStR 2010, 57 (58): jede Analogie führt in die Irre; *Kollruss*, FR 2016, 203 (204): Vergleich mit Mitunternehmer nicht möglich; *Theiß*, DB 1989, 2191 (2192).
- 93 BFH v. 6.10.2009 (Fn. 23), unter II.2.
- 94 Vgl. auch *Kollruss*, BB 2012, 3178.
- 95 S. *Drüen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 25: „gesetzgeberische Entscheidung zur Transparenz“; in diesem Sinne auch BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.b); *Hölzl* (Fn. 12), S. 143; *Hageböke* (Fn. 2), S. 74; *Kollruss*, BB 2012, 3178: Ziel ist mitunternehmerähnliche Besteuerung; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 11, 35; *Mai* (Fn. 1), § 9 KStG Rz. 14; *Bielinis* (Fn. 13), S. 158: im Ergebnis transparent.
- 96 So aber z.B. *Bödefeld* in FS Rädler, 1999, S. 33 (57).
- 97 S. BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 113, 331 (351).
- 98 So auch *Menzel*, StuW 1971, 204 (210 f.).
- 99 Vgl. auch *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (76): entscheidend gegen Transparenz spricht Körperschaftsteuersubjektivität der KGaA.

Der pHG begründet in seiner Stellung auch keine eigene Betriebsstätte. Betriebsstätten müssen einem Unternehmen dienen.<sup>127</sup> Da der pHG weder Unternehmer ist noch ein Unternehmen unterhält,<sup>128</sup> kann der ausländische pHG auch dann keine eigene Betriebsstätte unterhalten, wenn er die Geschäfte der KGaA in deren Geschäftsräumen im Inland führt.<sup>129</sup> Die Geschäftsführungstätigkeit stellt der KGaA zuzurechnendes Organhandeln dar, das nur deren Unternehmen dient. Anderenfalls könnte der Widerspruch der Existenz einer (inländischen) Betriebsstätte des pHG ohne eintretende Gewerbesteuerpflicht entstehen. Durch die Nicht-Existenz einer Betriebsstätte beim pHG wird dieser Widerspruch vermieden.

Vor dem Hintergrund der innerstaatlichen – die Abschirmwirkung der KGaA nur punktuell durchbrechenden – Besteuerungssystematik, kann dem pHG keine Betriebsstätte zugerechnet werden. Insoweit ist er – mangels besonderer Regelung – Kapitalgesellschaftler.<sup>130</sup>

## 2. Keine beschränkte Steuerpflicht des pHG als Folge?

### a) Gewinnanteil des pHG ist beschränkt steuerpflichtig i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG

Mangels Betriebsstätte liegt die Vermutung nahe, der pHG könne nicht beschränkt steuerpflichtig sein.<sup>131</sup> Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG liegen inländische Einkünfte vor, wenn „für den [Gewerbebetrieb] im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird“. Dieser Wortlaut erfordert keine Zurechnung der Betriebsstätte zum Steuerpflichtigen, sondern lediglich eine „für den“ Gewerbebetrieb, aus dem der Steuerpflichtige die Einkünfte erzielt, unterhaltene Betriebsstätte.<sup>132</sup> Zwar bedingt das Erzielen von gewerblichen Einkünften regelmäßig die Zurechnung des Gewerbebetriebs als Einkunftsquelle,<sup>133</sup> weshalb i.d.R. der Steuerpflichtige auch die Betriebsstätte unterhält. Allerdings gelten für den pHG insoweit Besonderheiten, als er gewerbliche Einkünfte der KGaA anteilig versteuert. Daher sollte die fehlende Betriebsstättenzurechnung die beschränkte Steuerpflicht des pHG insoweit nicht ausschließen. Nach § 49 EStG sind inländische Einkünfte solche aus inländischen Einkunftsquellen.<sup>134</sup> Erzielt eine inländische KGaA ihre gewerblichen Einkünfte ausschließlich aus inländischen Betriebsstätten, so liegen ausschließlich inländische Einkunftsquellen vor; dies gilt auch, soweit der pHG seinen Gewinnanteil „im Rahmen der KGaA“ erzielt. Es wäre ein Wertungswiderspruch, diese inländischen Einkünfte nicht der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen.<sup>135</sup> Dieses Verständnis wird im Hinblick auf den Gewinnanteil des pHG gewerbesteuerrechtlich bestätigt: Nahezu wortgleich mit § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG bestimmt § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG als Gewerbesteuerobjekt den Gewerbebetrieb, „soweit für ihn im Inland [...] eine Betriebsstätte unterhalten wird.“ Die legislatorische Entscheidung, den Gewinnanteil des pHG zum Gewerbesteuerobjekt der KGaA zu rechnen (§ 8 Nr. 4 GewStG), bringt insoweit zum Ausdruck, dass für diesen Gewinnanteil die Betriebsstätte der KGaA unterhalten wird.<sup>136</sup> Denn § 8 Nr. 4 GewStG dient nicht lediglich der gewerbesteuerlichen Erfassung des Gewinnanteils,<sup>137</sup> sondern auch der Umsetzung des Objektsteuerprinzips.<sup>138</sup> § 8 Nr. 4 GewStG stellt lediglich – durch Rückgängigmachen der Rechtsfolge des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG – den Regelfall (Besteuerung des Gewinns bei der KGaA) wieder her.<sup>139</sup> Hingewiesen sei auf das BFH-Urt. v. 11.3.2015<sup>140</sup>, demzufolge die gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 3

- 100 Treffend *Drüen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 25: wie weit Transparenz reicht, lässt sich nicht allgemein, sondern nur durch Auslegung der konkreten Norm bestimmen; im Ergebnis auch *Amnenwerth* (Fn. 28), S. 144.
- 101 BFH v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.2.c)aa); zu Unterschieden auch BFH v. 6.10.2009 (Fn. 23), unter II.2.
- 102 So bereits *Hempe/Siebels/Uhl*, DB 2001, 2268 (2270), die indes annehmen, die Gewerbesteuer treffe insoweit den pHG; *Hageböke*, DB 2012, 2709 (2173): scharfer Gegensatz, vgl. auch *Kessler* in FS Korn, 2005, S. 307 (326): Gewerbesteuerregelungen scheinen intransparente Sichtweise zu stützen; *Witt* (Fn. 5), § 15 EStG Rz. 901, im Ergebnis ähnlich *Wissenschaftlicher Beirat EY*, DB 2014, 147 (148).
- 103 S. zur Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer, die keine Verträge mit sich selbst schließen können, z.B. BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515 unter 2.b) = FR 1996, 631.
- 104 S. BFH v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.2.a); so bereits *Menzel*, StuW 1971, 204 (212); *Mai* (Fn. 1), § 9 KStG Rz. 16; *Wissenschaftlicher Beirat EY*, DB 2014, 147 (150): fraglich, warum nicht erfasst; ähnlich *Woitschell* (Fn. 1), § 9 KStG Rz. 23.
- 105 BFH v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.2.d).
- 106 S. z.B. BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215 unter 2. = FR 1983, 230; auch *Bielinis* (Fn. 13), S. 101, mit dem Hinweis, dass die Erfassung von Sondervergütungen in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ausweislich der Gesetzesbegründung „durch die Rücksichtnahme auf das kommende reichsrechtliche Gewerbesteuergesetz veranlasst“ waren, wobei unklar bleibt, ob dies auch für die Sondervergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG galt.
- 107 Vgl. BFH v. 6.10.2009 (Fn. 23), unter II.2.: abweichende gewerbesteuerliche Behandlung der Sonderbetriebsausgaben wegen der prinzipiellen Unterschiede zwischen KGaA und „echten“ Mitunternehmerschaften unbedenklich. Zur Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten auch *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 121 ff.; s. BFH v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.a.c)aa): anders als bei der KGaA ist das Darlehen des Mitunternehmers bei der Personengesellschaft wegen der Zusammenfassung der Bilanzen Eigenkapital; vgl. auch *Halasz/Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 77 (88), Fn. 131: nicht alle Vergütungen sind gesellschaftsrechtlich veranlasst, weil KGaA eine Kapitalgesellschaft und keine transparente Mitunternehmerschaft ist.
- 108 S. für eine Darstellung der Normen, die von der intransparenten Sichtweise ausgehen *Wissenschaftlicher Beirat EY*, DB 2014, 147 (148).
- 109 S. BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.e): „Rechtsfolgen der Einkommensbesteuerung“ sollen übereinstimmen; vgl. auch BFH v. 8.2.1984 (Fn. 4), unter 2.b)aa): Behandlung wie Mitunternehmer, indem Gewinnanteil und Vergütungen als gewerbliche Einkünfte erfasst werden; s. auch *Kollruss*, FR 2016, 203 (205): Behandlung wie ein Mitunternehmer beschränkt sich auf Gewinnzurechnung.
- 110 Anders als bei Mitunternehmerschaften wird der Sonderbetriebsbereich aber nicht auf Ebene der KGaA berücksichtigt, s. Fn. 104.
- 111 In diesem Sinne auch BFH v. 4.12.2012 (Fn. 30), unter II.1.: auch bei intransparenter Betrachtung bleibt es bei der Berücksichtigung eines Sonderbetriebsergebnisses des pHG; vgl. ferner *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (78).
- 112 Vgl. auch *Kusterer*, FR 2003, 502 (503) zur intransparenten Sichtweise: KGaA blickt auf pHG als Kapitalgesellschaft; pHG blickt auf KGaA als Mitunternehmer; ähnlich schon *Theißen*, DB 1989, 2191 (2192).
- 113 Vgl. *Schaumburg* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2017, Rz. 6.163; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht<sup>4</sup>, 2015, Rz. 407; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2015, § 13 Rz. 134, 136.
- 114 Vgl. *Wied* in *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 49 EStG Rz. 62 (Mai 2015); *Engel* in *Bürgers/Fett*, Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2015, Rz. 178; offenbar auch *Bödefeld* in FS Rädler, 1999, S. 33 (59); für eine Zurechnung der KGaA-Betriebsstätte *Schaumburg*, DStZ 1998, 525 (537) dort Fn. 146; *Schaumburg/Schulte* (Fn. 11), Rz. 166 dort Fn. 327; *Nagel/Wittkowski* (Fn. 12), § 4 Rz. 209; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 108; wohl auch *Kempf*, DStR 2015, 1905 (1906); *Kollruss*, IStR 2018, 224 (230); für das DBA-Recht auch *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 7 OECD-MA Rz. 145 (Oktober 2017); *Lieber* (Fn. 9), Art. 7 OECD-MA Rz. 371; allg. von inländischen Einkünften i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG ausgehend *Carlé/Bauschatz* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 279; *Hidien* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 49 Rz. D 3670.
- 115 S. BFH v. 17.10.1990 (Fn. 17), 1. Leitsatz: Sondervergütungen sind inländische Einkünfte, „wenn und soweit sie durch eine inländische Betriebsstätte der Gesellschaft [Hervorhebung d. Verf.] erzielt werden“.

GewStG a.F. nicht die Zurechnung der Betriebsstätte zum Steuersubjekt voraussetzte.<sup>141</sup> Dies lässt sich neben dem offenen Wortlaut auf den Objektsteuercharakter stützen.<sup>142</sup> Der Objektsteuercharakter gilt auch bei der beschränkten Steuerpflicht.<sup>143</sup> Der Gewinnanteil des pHG bei einer inländischen Betriebsstätte der KGaA den inländischen Einkünften des pHG zuzuordnen und deshalb beschränkt steuerpflichtig.<sup>144</sup>

## b) Partielle beschränkte Steuerpflicht der (übrigen) Sondervergütungen

Eine abweichende Würdigung ist bezüglich der übrigen<sup>145</sup> Sondervergütungen des pHG geboten: Einkunftsquelle dieser Vergütungen ist nicht der Gewerbebetrieb der KGaA, sondern die – auf schuldrechtlicher Basis erbrachte – den Vergütungen zugrunde liegende Leistung.<sup>146</sup> Deutlich wird dies durch die Besteuerung des Sonderbetriebsgewinns auf Ebene des pHG. Anders als bei Mitunternehmenschaften betrifft der Sonderbetriebsbereich nicht den Gewinn der KGaA.<sup>147</sup> Dieser Unterschied muss in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG durchschlagen: Während bei Mitunternehmenschaften § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG gerade wegen der Berücksichtigung des Sonderbetriebsgewinns auf Gesellschaftsebene einschlägig ist,<sup>148</sup> kann dies mangels Berücksichtigung auf KGaA-Ebene für die Sondervergütungen des pHG nicht gelten. Damit scheidet die beschränkte Steuerpflicht der Sondervergütungen nicht nur an der fehlenden Betriebsstätte des pHG, sondern gleichermaßen an einer fehlenden wirtschaftlichen Zurechnung, wenn man eine Betriebsstätte des pHG bejaht. Für die Sondervergütungen wird nicht die Betriebsstätte der KGaA unterhalten. Auch dieses Ergebnis überzeugt angesichts des grammatikalischen und systematischen Gleichlaufs von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG mit § 2 Abs. 1 GewStG.<sup>149</sup> Wenn dennoch § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für die übrigen Sondervergütungen für anwendbar gehalten wird,<sup>150</sup> werden Wertungswidersprüche übersehen: So sollen inländische Betriebsstatteneinkünfte vorliegen, die – trotz fehlender Kürzungsvorschrift<sup>151</sup> – nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Im Zusammenspiel mit dem Gewerbesteuerrecht scheint einzig die Verneinung der beschränkten Steuerpflicht der Sondervergütungen plausibel. Gleichwohl wird vertreten, diese Rechtsfolge sei „sicher nicht gewollt“<sup>152</sup> und führe zu „erhebliche[n] Gesetzeslücken“<sup>153</sup>. Widersprüchlich vor dem Hintergrund der ausbleibenden beschränkten Steuerpflicht ist gleichwohl die Erfassung der Sondervergütungen des pHG durch § 50d Abs. 10 EStG für Zwecke der Anwendung von DBA.<sup>154</sup>

## IV. KGaA und persönlich haftender Gesellschafter im Abkommensrecht

### 1. Problematik zweier abkommensberechtigter Personen

DBA<sup>155</sup> verteilen Besteuerungsrechte zwischen zwei Staaten nach der zugrunde liegenden Einkunftsquelle.<sup>156</sup> Dabei sind die DBA auf eine Verteilung zwischen einem Ansässigkeits- und einem Quellenstaat ausgelegt.<sup>157</sup> Im Zweifel entscheidet die sog. „Tiebreaker-rule“ über den Ansässigkeitsstaat (Art. 4 Abs. 2, 3 OECD-MA). Nicht vorgesehen ist in DBA aber die Erfassung derselben Einkünfte bei zwei abkommensberechtigten Personen.<sup>158</sup>

- 116 Vgl. *Wacker* (Fn. 32), § 15 EStG Rz. 421; s. auch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO: nur soweit getrennte Zurechnung erforderlich.
- 117 S. BFH v. 29.1.1964 – I 153/61 S, BStBl. III 1964, 165; BFH v. 18.5.1983 – I R 5/82, BStBl. II 1983, 771 unter II.1. = FR 1983, 517; ferner *Schaumburg* (Fn. 113), Rz. 5.151 m.w.N. zur Rspr.
- 118 *Raupach*, StuW 1991, 278 (281); *Schaumburg* (Fn. 113), Rz. 6.173; s. auch *Bielinis* (Fn. 13), S. 157 m.w.N. Dies wird gewerbesteuerlich bestätigt, wenn die Personengesellschaft als Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) eigenständig neben den Betriebsstätten steht (s. § 9 Nr. 2 und Nr. 3 GewStG).
- 119 BFH v. 13.4.1994 (Fn. 36), unter II.1.b), der aber dennoch das Vermögen wie das einer KG behandelt; FG München v. 10.7.2003 – 5 K 2681/97, EFG 2001, 1691 unter II.2.; *Mahlow*, DB 2003, 1540; *Kessler* in FS Korn, 2005, S. 307 (313); *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (261); *Witt* (Fn. 5), § 15 EStG Rz. 900; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 167; *Märtens* (Fn. 7), § 9 KStG Rz. 14; *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (79); *Kollruss*, FR 2016, 203 (209): strikte Vermögenstrennung, trotz Gewinnzurechnung.
- 120 Vgl. BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 unter C.III.6.a); s. auch *Pinkernell* (Fn. 107), S. 35 ff.; *Bödefeld* in FS Rädler, 1999, S. 33 (61); *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (74).
- 121 So auch *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (263).
- 122 Vgl. *Hidien* (Fn. 114), § 49 EStG Rz. D 3848; s. auch BFH v. 29.8.1984 – I R 154/81, BStBl. II 1985, 160 unter 2. = FR 1985, 104; BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 unter II.6.d) für Organschaftsfälle = FR 1995, 194 = FR 1995, 193.
- 123 So im Ergebnis auch *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (270); *Wissenschaftlicher Beirat EY*, DB 2014, 147 (150).
- 124 S. auch *Wassermeyer* (Fn. 114), Art. 7 OECD-MA Rz. 142: Rechtsgrundlage für Durchgriff fehlt.
- 125 So noch *Wassermeyer* in FS Herzig, 2010, S. 897 (905), der diese Auffassung aber mittlerweile nicht mehr vertritt und die Zurechnung einer Betriebsstätte ablehnt, s. nur *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (268); für eine Zurechnung der Betriebsstätte der „Logik“ wegen auch *Nagell/Wittkowski* (Fn. 12), § 4 Rz. 209.
- 126 Im Ergebnis auch *Kramer*, IStR 2010, 57 (58); *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (268); *Bielinis* (Fn. 13), S. 164; für das DBA-Recht auch *Hoppe* (Fn. 5), S. 149; *Wolff* (Fn. 43), Art. 7 DBA-USA Rz. 122; für Nachweise zur Gegenauffassung s. Fn. 114.
- 127 Vgl. nur *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 12 AO Rz. 19 ff. (April 2017).
- 128 S. oben Abschn. II.2.b.).
- 129 So aber *Kramer*, IStR 2010, 57 (59); *Engel* (Fn. 114), § 9 Rz. 178.
- 130 So explizit FG München v. 16.1.2003 (Fn. 71).
- 131 Vgl. *Kramer*, IStR 2010, 57 (58); *Engel* (Fn. 114), § 9 Rz. 178: beschränkte Steuerpflicht erfordert eigene Betriebsstätte des pHG.
- 132 Vgl. zutreffend *Bielinis* (Fn. 13), S. 366 f.
- 133 Vgl. *Raupach*, StuW 1991, 278 (280 f.); allg. auch *Hey* (Fn. 113), § 8 Rz. 22.
- 134 Vgl. *Gosch* in Kirchhof, EStG, 2018, § 49 EStG Rz. 2.
- 135 Ähnlich für Organschaftsfälle *Jü. Lüdicke*, IStR 2011, 740 (742 f.).
- 136 Im Ergebnis ähnlich *Ebling* in FS Jakob, 2001, S. 67 (70): Gewinnanteil des pHG ist Teil des Gewerbeertrags der KGaA.
- 137 So wohl *Bielinis* (Fn. 13), S. 121: § 8 Nr. 4 GewStG wäre obsolet, wenn der pHG selbst Gewerbetreibender wäre.
- 138 So ausdrücklich BFH v. 6.10.2009 (Fn. 23), unter II.2. und II.4.: Gesetzgeber hat die durch § 8 Nr. 4 GewStG eintretende Doppelbelastung bewusst auf Ebene des pHG vermieden, nicht auf Ebene der KGaA; ähnlich *Theißen*, DB 1989, 2191 (2196).
- 139 Denn § 8 Nr. 4 GewStG ist lediglich das „rechtstechnische Mittel“, um den gesamten Gewinn der KGaA bei ihr der Gewerbesteuer zu unterwerfen, s. Fn. 239; vgl. auch *Hageböke* (Fn. 2), S. 84, der insoweit von einer „Korrekturvorschrift“ spricht.
- 140 BFH v. 11.3.2015 (Fn. 84) – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049 = FR 2015, 719 m. Anm. *Klein*.
- 141 BFH v. 11.3.2015 (Fn. 84), unter II.3.a) m.w.N. zum insoweit vergleichbar offenen Wortlaut von § 9 Nr. 3 GewStG, dem zufolge der „Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt“, zu kürzen ist.
- 142 Vgl. in diesem Sinne *Hagemann*, Ubg 2014, 706 (708).

Auf DBA berufen können sich in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässige Personen. „Person“ i.S.v. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA sind natürliche Personen und Gesellschaften, zu denen juristische Personen, also auch die KGaA, gehören (Art. 3 Abs. 1 Buchst. b).<sup>159</sup> Sowohl phG als auch KGaA sind i.d.R. „Personen“,<sup>160</sup> die bei unbeschränkter Steuerpflicht in einem Vertragsstaat ansässig und damit abkommensberechtigt sind.<sup>161</sup> Das Vorliegen zweier ansässiger Personen ist unproblematisch, wenn diese eigenständige Einkünfte erzielen und (nur) für darauf erhobene Steuern Abkommenschutz beanspruchen. Anders verhält es sich bei KGaA und phG: Der auf den phG entfallende Teil des Gewinns wird steuerlich bei zwei abkommensberechtigten Personen erfasst. Selbst wenn man die hier vertretene Auffassung der doppelten Gewinnzurechnung nicht teilt,<sup>162</sup> ist die parallele steuerliche Erfassung von „ein und demselben“ Gewinnanteil mit Einkommensteuer beim phG und mit der – sachlich vom DBA erfassten<sup>163</sup> – Gewerbesteuer bei der KGaA zu beachten.<sup>164</sup> KGaA und phG können im Grundsatz innerhalb eines DBA mit denselben Einkünften Abkommenschutz beanspruchen.

## 2. Ausschließliche Unternehmereigenschaft der KGaA

### a) Geschäftstätigkeitsbezogene Qualifikation des „Unternehmens“ im OECD-MA

Das „Unternehmen“ wird in Art. 3 Abs. 1 Buchst. c OECD-MA als Geschäftstätigkeit definiert.<sup>165</sup> Unternehmensgewinne liegen nur vor, wenn eine originär unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.<sup>166</sup> Das „Unternehmen“ stellt selbst keine Person dar, sondern ist einer Person zuzurechnen.<sup>167</sup> Gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. d OECD-MA folgt die Zurechnung der Ansässigkeit der Person, die die Geschäftstätigkeit betreibt.<sup>168</sup> Weil das Abstellen auf das „Betreiben“ die Notwendigkeit einer ausgeübten Tätigkeit zum Ausdruck bringt,<sup>169</sup> ist abkommensrechtlich entscheidend, wer als Unternehmer anzusehen ist, weil das Unternehmen auf seine Rechnung betrieben wird.<sup>170</sup> Die Zuordnung des Unternehmens kann sich nicht strikt nach der innerstaatlichen Einkünftezurechnung richten.<sup>171</sup> Werden Unternehmensgewinne durch eine ansässige und damit abkommensberechtigte Person erzielt, innerstaatlich aber (auch) einer anderen Person zugerechnet, die das Unternehmen nicht selbst betreibt, sollte sich dies auf den – rein tätigkeitsbezogenen – Unternehmensbegriff im Abkommensrecht nicht auswirken. Denn einerseits können Abkommensnormen die innerstaatliche Einkünftezurechnung überlagern,<sup>172</sup> andererseits würde es eine solche Betrachtung (entgegen der tätigkeitsbezogenen Definition) Staaten über die unilaterale Einkünftezurechnung ermöglichen, die bilaterale Zuordnung von Unternehmen und deren Gewinnen zu lenken.<sup>173</sup> Schließlich stellt Art. 7 OECD-MA auf „Gewinne eines Unternehmens“ ab und impliziert damit mittelbar auch eine Zurechnung der Gewinne zum Betreiber des Unternehmens.<sup>174</sup>

Da nur die KGaA als Person ein Unternehmen betreibt, nicht aber der phG,<sup>175</sup> kann folglich auch nur dem Ansässigkeitsstaat der KGaA, nicht aber dem des phG ein Unternehmen zugeordnet werden.<sup>176</sup> Um dies anders zu sehen, müsste § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG eine Zurechnung des Gewerbebetriebs – mithin des Unternehmens – zum phG bewirken, was ausweislich der ausbleibenden Gewerbesteuerpflicht nicht geschieht,<sup>177</sup> oder müsste die KGaA transparent sein.

143 Vgl. dazu *Schaumburg* (Fn. 117), Rz. 6.129 ff. m.w.N.; *Gosch* (Fn. 134), § 49 EStG Rz. 1; *Hey* (Fn. 113), § 8 Rz. 27.

144 Vgl. treffend *Bielinis* (Fn. 13), S. 166 f.; im Ergebnis wohl auch *Kollruss*, IStR 2018, 224 (229): beschränkte Steuerpflicht des Komplementärs, wenn Betriebsstätte der KGaA; a.A. wohl *Engel* (Fn. 114), § 9 Rz. 178: beschränkte Steuerpflicht, wenn phG eine inländische Betriebsstätte unterhält; zweifelnd auch *Wassermeyer* in FS Streck, 2011, S. 259 (271), der auch hinsichtlich des Gewinnanteils im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht eine Gesetzeslücke annimmt.

145 Zum Begriff s. oben Fn. 24.

146 Im Ergebnis auch *Menzel*, StuW 1971, 204 (209); *Bielinis* (Fn. 13), S. 126, spricht insoweit von gewerblich fingierten Einkünften, die grundsätzlich anderen Einkunftsarten unterfallen.

147 BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.e); im Ergebnis auch BFH v. 31.10.1990 (Fn. 22), unter 4.; s. bereits *Menzel*, StuW 1971, 204 (209); *Hölzl* (Fn. 12), S. 168; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 14; *Krämer* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 55; *Drüen* (Fn. 4), § 9 KStG Rz. 31; s. auch *Hempe/Siebels/Uhl*, DB 2001, 2268 (2269 f.) mit dem Hinweis, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (anders als Nr. 2 EStG) keine Zurechnung zur Gesellschaft anordnet; ähnlich *Reiß* (Fn. 26), § 15 EStG Rz. 403a; a.A. *Wehrheim/Gehrke*, StuW 2005, 234 (242): SBV „bei der“ KGaA.

148 Vgl. dazu *Rosenberg* in *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2015, Rz. 11.15; zur Zuordnungsfunktion von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im grenzüberschreitenden Kontext auch *Schänzle/Engel* in *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2012, Rz. 5.194.

149 S. dazu bereits oben Abschn. III.2.b).

150 S. BFH v. 17.10.1990 (Fn. 17), unter 2.; v. 7.12.2011 (Fn. 22), unter II.3.; *Engel* (Fn. 114), § 9 Rz. 178; wohl auch *Carlé/Bauschatz* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 279; *Hidien* (Fn. 114), § 49 Rz. D 3670.

151 S. z.B. *Hempe/Siebels/Uhl*, DB 2001, 2268 (2270); *Halasz/Kloster/Kloster*, GmbHR 2002, 77 (89).

152 *Kempff*, DStR 2015, 1905 (1906).

153 *Wassermeyer*, Ubg 2011, 47 (51); zustimmend *Bielinis* (Fn. 13), S. 167.

154 Krit. dazu auch *Hagemann*, IStR 2016, 608 ff.

155 Die nachfolgend besprochenen DBA-Sachverhalte beziehen sich stets auf den bilateralen Fall, in dem phG und KGaA in unterschiedlichen Vertragsstaaten ansässig sind.

156 *Wassermeyer/Drüen* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Vor Art. 6 bis 22 OECD-MA Rz. 14a (Oktober 2017); ähnlich *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 79.

157 Vgl. *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 22; *Menck* in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Grundlagen Abschn. 2 Rz. 57 ff. (März 2009); *Krabbe*, IWB 1998, 111 (120).

158 Vgl. auch *Jü. Lüdicke*, IStR 2011, 740 (744); a.A. offenbar *Kollruss*, IStR 2018, 224 ff., der eine zweifache DBA-Anwendung bei KGaA und phG für denselben Gewinnanteil befürwortet.

159 Vgl. *Debatin*, RIW 1991, 355 (356); *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 18; *Strunk/Kaminski* in *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 15 (Oktober 2013); *Wilke* in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 13 (März 2009); *Wolff* (Fn. 43), Art. 7 DBA-USA Rz. 122; *Hoppe* (Fn. 5), S. 140; *Fischer* in *FS Gosch*, 2016, S. 69 (74); *Kollruss*, IStR 2018, 224 (226).

160 Der phG kann auch eine Personengesellschaft sein, s. z.B. v. 19.5.2010 (Fn. 42). Dann kann mitunter die Personeneigenschaft erfüllt sein, es wird aber regelmäßig an der Ansässigkeit fehlen.

161 Vgl. *Krabbe*, IWB 1998, 111 (116); *Schaumburg*, DStZ 1998, 525 (538); *Schaumburg/Schulte* (Fn. 11), Rz. 178; *Ebling* in *FS Jakob*, 2001, S. 67 (75); *Krabbe* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 7 DBA-Italien Rz. 19 (Okt. 2015); *Lieber* (Fn. 9), Art. 7 OECD-MA Rz. 371; *Nagel/Wittkowski* (Fn. 12), § 4 Rz. 204; *Hoppe* (Fn. 5), S. 140; *Engel* (Fn. 114), § 9 Rz. 182; *Fischer* in *FS Gosch*, 2016, S. 69 (80); *Krämer* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 44.

162 S. dazu oben Abschn. II.2.c).

163 Vgl. *Lehner* (Fn. 156), Art. 2 OECD-MA Rz. 75: alle deutschen DBA gelten für Gewerbesteuer; *Dremel* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2013, Art. 2 OECD-MA Rz. 30; *Bügel/Kischel* in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Art. 2 OECD-MA Rz. 34 (März 2009).

164 Diese Rechtslage ist insoweit nicht mit der Gewerbesteuerbelastung des Organträgers zu vergleichen, der lediglich einen fremden Gewerbeertrag versteuert, vgl. dazu *Jü. Lüdicke*, IStR 2011, 740 (745), der sich gegen Abkommenschutz für den Organträger ausspricht.

## b) KGaA ist im Verhältnis zum phG keine Personengesellschaft

Dennoch wird im Schrifttum vielfach angenommen, der phG erziele mit seinem Gewinnanteil abkommensrechtlich Unternehmensgewinne.<sup>178</sup> Grundlage dieser Auffassung ist die transparente Sichtweise und die Besteuerung des phG wie ein Mitunternehmer.<sup>179</sup> Stützen kann sich diese Auffassung auf die Entscheidung des BFH vom 17.10.1990,<sup>180</sup> in der der I. Senat die KGaA im Verhältnis zum phG als Personengesellschaft qualifizierte.<sup>181</sup> Soweit die Entscheidung für nicht verallgemeinerungsfähig gehalten wird,<sup>182</sup> betrifft dies nur die Sonderregelung in Art. 7 Abs. 7 DBA-Schweiz zu Sondervergütungen. Die Einordnung der KGaA als Personengesellschaft leitete der BFH dagegen aus der in Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA-Schweiz enthaltenen und mit Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA identischen Regelung her, wonach der Ausdruck Gesellschaft „juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden“ umfasst. „Entscheidend“ sei im Verhältnis zum phG, dass die KGaA insoweit nicht wie eine juristische Person behandelt werde, mithin nicht „Gesellschaft“,<sup>183</sup> sondern Personengesellschaft sei. Dieses Verständnis geht fehl: Die KGaA ist unstreitig eine juristische Person und bereits deshalb Gesellschaft.<sup>184</sup> Der vom BFH bemühte Relativsatz („die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden“) bezieht sich dagegen nur auf die „anderen Rechtsträger“,<sup>185</sup> mithin gerade nicht auf die KGaA als juristische Person.<sup>186</sup> Selbst wenn man dies mit dem I. Senat anders sähe, forderte die Behandlung „wie eine juristische Person“ lediglich Körperschaftsteuerpflicht,<sup>187</sup> was die KGaA erfüllt (§ 1 KStG). Steuerbefreiungen – z.B. ein Betriebsausgabenabzug – sind hierfür unschädlich.<sup>188</sup>

Der (partiellen) Einordnung der KGaA als Personengesellschaft kann nicht zugestimmt werden. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG ändert weder die Eigenschaft der KGaA als juristische Person noch als vollumfängliches Körperschaftsteuersubjekt.<sup>189</sup> Dies dürfte auch der I. Senat nunmehr so beurteilen: Mit Urt. v. 19.5.2010 hat der Senat die KGaA für Zwecke des DBA-Frankreich „fraglos“ zu den Kapitalgesellschaften gezählt.<sup>190</sup> Weder enthalte das DBA Einschränkungen nach der Gesellschafterstruktur noch würden solche – bezüglich der Qualifizierung als Kapitalgesellschaft – innerstaatlich getroffen.<sup>191</sup> Damit schloss sich der Senat dem vorinstanzlichen Urt. des FG Hessen an, das dem Senatsurteil aus 1990 widersprach.<sup>192</sup> Da die KGaA demnach nicht teilweise als Personengesellschaft anzusehen ist, kann dem phG auch nicht das abkommensrechtliche Unternehmen anteilig zugerechnet werden.<sup>193</sup>

## 3. Verteilung des Besteuerungsrechts für den Gewinnanteil des phG

### a) Autonome Abkommensanwendung aus Sicht des persönlich haftenden Gesellschafters

Da der phG einen fremden Gewinn besteuert, könnte man eine Abkommensanwendung aus dessen Sicht verneinen.<sup>194</sup> Gute Gründe lassen sich dem jedoch entgegenhalten: Denn sofern eine ansässige Person einer von Art. 2 OECD-MA erfassten Steuer unterliegt, sind die Verteilungsnormen des DBA anwendbar.<sup>195</sup> Diese Voraussetzung ist beim phG erfüllt. Da das

- 165 *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 22; *Strunk/Kaminski* (Fn. 159), Art. 7 OECD-MA Rz. 19 mit dem Hinweis, die abkommensrechtliche Definition von Unternehmen sei zwar wenig aussagekräftig, gebe jedoch zu erkennen, dass es sich um die Ausübung einer Geschäftstätigkeit handeln muss.
- 166 BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754 unter II.2.b)dd) = FR 2010, 903 m. Anm. *Buciek*; v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760 unter II.2.b) = FR 2011, 1175 m. Anm. *Kempermann*; *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 23 weist zutreffend darauf hin, dass keine Unternehmensgewinne vorliegen, wenn eine Kapitalgesellschaft nur wegen § 8 Abs. 2 KStG gewerbliche Einkünfte erzielt.
- 167 *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 22; *Erhard* in *Flick/Wassermeyer/Kempermann*, DBA-Schweiz, Art. 3 Rz. 54 (Juli 2017).
- 168 BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937 unter II.3.c)bb); *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 22; *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 43; *Strunk/Kaminski* (Fn. 159), Art. 7 OECD-MA Rz. 20.1; *Wilke* (Fn. 159), Art. 3 OECD-MA Rz. 26.
- 169 Vgl. *Reimer* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 2015, Art. 3 OECD-MA Rz. 47; *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 23; im Ergebnis auch die in Fn. 174 genannte BFH-Rspr.
- 170 So auch *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 24; im Ergebnis wohl auch *Gaffron* in *Haase, AStG/DBA*, 2016, Art. 3 OECD-MA Rz. 40.
- 171 So aber *Schaumburg*, DStZ 1998, 525 (538); *Schaumburg/Schulte* (Fn. 11), Rz. 177; vgl. auch *Wassermeyer* (Fn. 114), Art. 7 OECD-MA Rz. 143, dem zufolge das Betreiben eines Unternehmens von der Einkünftezurechnung abhängen soll; *Wassermeyer* in *FS Herzig*, 2010, S. 897 (904): anteiliger Betreiber des Unternehmens; *Strunk/Kaminski* (Fn. 159), Art. 7 OECD-MA Rz. 20.2; ferner *Hoppe* (Fn. 5), S. 148: Zurechnungsfunktion in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG könnte für Unternehmen eines Vertragsstaats sprechen.
- 172 S. BFH v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.c)aa); vgl. auch *Krabbe*, IWB 1998, 111 (114); *Gosch*, ISR 2013, 87 (95); *Lehner*, IStR 2012, 389 (397); ähnlich auch *Ebling* in *FS Jakob*, 2001, S. 67 (82) zum abkommensrechtlichen Schachtelprivileg.
- 173 Dies sollte ebenso wenig möglich sein, wie z.B. ein entsprechender Einfluss über innerstaatliche Bestimmungen zur zeitlichen Zuordnung von Einkünften, dazu auch *M. Lang* in *FS Flick*, 1997, S. 895 (895 f.).
- 174 Vgl. im Ergebnis gl. A. *Krabbe* (Fn. 161), Art. 7 DBA-Italien Rz. 19: Gewinnanteil des phG ist abkommensrechtlich der KGaA zuzurechnen.
- 175 S. oben Abschn. II.2.b); so explizit auch BFH v. 7.12.2011 (Fn. 22), unter II.4.a); vgl. auch *Wassermeyer*, Ubg 2011, 47 (50); *Wassermeyer* (Fn. 114), Art. 7 OECD-MA Rz. 141; *Wolff* (Fn. 43), Art. 7 DBA-USA Rz. 122; *Hoppe* (Fn. 5), S. 148, a.A. aber noch *Wassermeyer* in *FS Herzig*, 2010, S. 897 (905): nach Vorstellung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG übt der phG Geschäftstätigkeit aus.
- 176 So auch *Hoppe* (Fn. 5), S. 142; im Ergebnis wohl auch *Kollruss*, IStR 2018, 224 (227); a.A. noch BFH v. 17.10.1990 (Fn. 17), unter 3.; *Bödefeld* in *FS Rädler*, 1999, S. 33 (45); *Wassermeyer* in *FS Herzig*, 2010, S. 897 (904).
- 177 Vgl. auch *Wolff* (Fn. 43), Art. 7 DBA-USA Rz. 122: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ist nicht geeignet, Tatbestandsmerkmale auf den phG zu übertragen; im Ergebnis auch *Kollruss*, FR 2016, 203 (208): Zurechnung klar auf Gewinne begrenzt.
- 178 Vgl. *Schaumburg*, DStZ 1998, 525 (538); *Schaumburg/Schulte* (Fn. 11), Rz. 178; *Bödefeld* in *FS Rädler*, 1999, S. 33 (45); *Janssen*, IWB 2001, 2189 (2194); *Wassermeyer/Kaeser* in *Wassermeyer*, Art. 10 OECD-MA Rz. 122 (Okt. 2017); *Gaffron* (Fn. 170), Art. 10 OECD-MA Rz. 118; *Engel* (Fn. 114), § 9 Rz. 191; *Lieber* (Fn. 9), Art. 7 OECD-MA Rz. 370.
- 179 Vgl. auch *Hoppe* (Fn. 5), S. 143.
- 180 BFH v. 17.10.1990 (Fn. 17), unter 3.
- 181 Zustimmend dazu *Kollruss*, IStR 2018, 224 (229); wohl auch *Bödefeld* in *FS Rädler*, 1999, S. 33 (43 ff.); *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 108; ablehnend insbesondere *Debatin*, RIW 1991, 355 f.
- 182 *Brenner*, DStR 1991, 345; *Ebling* in *FS Jakob*, 2001, S. 67 (78); wohl auch *Mahlow*, DB 2003, 1540 (1543).
- 183 BFH v. 17.10.1990 (Fn. 17), unter 3.
- 184 Dafür spricht auch, dass sich in älteren Abkommen der „Personenbegriff“ oft statt auf Gesellschaften allg. auf juristische Personen bezog, diese folglich bedingungslos Personeneigenschaft besaßen, vgl. dazu *Wilke* (Fn. 159), Art. 3 OECD-MA Rz. 7.
- 185 Vgl. *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 17, 19; im Ergebnis auch *Ebling* in *FS Jakob*, 2001, S. 67 (77); *Gaffron* (Fn. 170), Art. 3 OECD-MA Rz. 25; wohl auch *Dürschmidt* (Fn. 168), Art. 3 OECD-MA

DBA in methodischer Sicht an die innerstaatliche Zurechnung von Einkünften anknüpft,<sup>196</sup> kann folglich auch die Abkommensanwendung auf den pHG gefordert werden, soweit dieser ihm zuzurechnende Einkünfte versteuert.<sup>197</sup> Insoweit stellt sich die Frage der einschlägigen Verteilungsnorm.<sup>198</sup>

Mit Urt. v. 7.12.2011 subsumierte der I. Senat Ruhegehälter für eine frühere vom pHG ausgeübte Geschäftsführertätigkeit unter Art. 18 OECD-MA.<sup>199</sup> Der Senat stellt zutreffend fest, der pHG werde selbst nicht originär (mit-)unternehmerisch tätig, was bedeutend war, weil Art. 18 OECD-MA eine „frühere unselbständige Arbeit“ i.S.v. Art. 15 OECD-MA voraussetzt und sich unternehmerische und unselbständige Tätigkeit ausschließen.<sup>200</sup> Allerdings missachtet eine solche Auslegung die gesellschaftsrechtliche Grundlage der Geschäftsführungstätigkeit des pHG, auch wenn diese auf arbeitsvertraglicher Basis erfolgt.<sup>201</sup> Eine unselbständige Tätigkeit liegt nicht vor. Art. 15 und Art. 18 OECD-MA können daher nicht anwendbar sein.<sup>202</sup> Mangels Unternehmenstätigkeit des pHG kann jedoch – wie zutreffend vom BFH erkannt – auch Art. 7 OECD-MA nicht einschlägig sein.

Auch der Annahme, der Gewinnanteil des pHG sei Dividende i.S.v. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA,<sup>203</sup> ist nicht zuzustimmen.<sup>204</sup> Zwar führt der Bezug von Einkünften aus Anteilen an einer „Gesellschaft“ regelmäßig zum Vorliegen abkommensrechtlicher Dividenden.<sup>205</sup> Unter Art. 10 Abs. 3 OECD-MA fallen aber nur „Gesellschaftsanteile“<sup>206</sup>, die die Eignung haben, Erträge in Form von Dividenden abzuwerfen.<sup>207</sup> Dem Gewinnanteil des pHG liegt indes nicht die Vorstellung zugrunde, der pHG beziehe diesen aus einem Gesellschaftsrecht.<sup>208</sup> Solcherart Einkünfte erzielt der Kommanditaktionär,<sup>209</sup> dessen Einkünfte explizit in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ausgenommen werden.<sup>210</sup> Der pHG hat Anspruch auf Entnahmen, welche regelmäßig nicht unter Art. 10 OECD-MA fallen. Zwar gehen einzelne FG vom Vorliegen einer Einkunftsquelle in Gestalt der gehaltenen Anteile aus.<sup>211</sup> Der pHG würde damit aber Kapitalvermögen halten,<sup>212</sup> was mit der Rspr. des BFH unvereinbar ist.<sup>213</sup>

Ist auf den pHG Art. 7 OECD-MA nicht anwendbar und lässt sich der Gewinnanteil mit der hier vertretenen Auffassung auch unter keine speziellere Verteilungsnorm (Art. 10, 15, 18 OECD-MA) subsumieren, verbleibt nur eine Anwendung von Art. 21 OECD-MA,<sup>214</sup> wobei das Besteuerungsrecht nach Abs. 1 nur dem Ansässigkeitsstaat des pHG zusteht. Der in Abs. 2 vorgesehene Betriebsstättenvorbehalt kann nicht greifen: Hierfür müsste „der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger [der pHG, d. Verf.] im anderen Staat eine Geschäftstätigkeit durch eine dort belegene Betriebsstätte“ ausüben. Dies tut der pHG gerade nicht.<sup>215</sup>

## **b) Maßgeblichkeit des Abkommenschutzes der KGaA im bilateralen Sachverhalt**

Die KGaA ist Person i.S.d. DBA, der bei Ausübung einer Geschäftstätigkeit das Unternehmen zuzurechnen ist.<sup>216</sup> Die KGaA betreibt das Unternehmen nicht nur, soweit sie das Einkommen versteuert.<sup>217</sup> Einerseits versteuert die KGaA ihr Einkommen vollumfänglich mit Gewerbesteuer.<sup>218</sup> Andererseits schränkt der Abzug des Gewinnanteils nicht die Körperschaftsteuersubjektivität der KGaA ein.<sup>219</sup> Beim Betriebsausgabenabzug handelt es sich rechtstechnisch um Gewinnermittlung, welche Sache des innerstaatlichen Rechts ist.<sup>220</sup> Weder besteht

Rz. 15; Erhard (Fn. 167), Art. 3 Rz. 63; Kollruss, IStR 2018, 224 (226); a.A. wohl Strunk/Kaminski (Fn. 159), Art. 3 OECD-MA Rz. 14, die allg. annehmen, eine Gesellschaft müsse „für steuerliche Zwecke als juristische Person behandelt werden“.

186 Treffend Vogel in Vogel/Lehner, DBA, 2008, Art. 3 OECD-MA Rz. 13, der darauf hinweist, dass eine dahingehende Auslegung, die Anerkennung als juristische Person von der Steuersubjektivität abhängig zu machen, die zweite Alternative überflüssig machen würde.

187 S. Wassermeyer (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 17; Pohl in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Art. 3 OECD-MA Rz. 20; im Ergebnis auch Dürrschmidt (Fn. 168), Art. 3 OECD-MA Rz. 16.

188 Rust in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 2015, Art. 3 OECD-MA Rz. 29; i.Ü. schränkt der fiktive Betriebsausgabenabzug auch innerstaatlich die Körperschaftsteuersubjektivität nicht ein, vgl. v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.c)aa).

189 S. BFH v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.c)aa), der gleichzeitig aber von einer „(Teil-)Transparenz“ spricht; s. auch Hageböke (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 19, der die Teiltransparenz mit einer vollumfänglichen Körperschaftsteuersubjektivität für vereinbar hält; Hoppe (Fn. 5), S. 29; im Ergebnis auch Ebling in FS Jakob, 2001, S. 67 (72); Kollruss, BB 2012, 3178 (3182).

190 BFH v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.c)aa).

191 BFH v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.c)aa): § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG betreffen nur die Einkommenszuordnung; s. auch Hoppe (Fn. 5), S. 153: Rechtsprechungswandel; Fischer in FS Gosch, 2016, S. 69 (80): alter Rspr. ist Grundlage entzogen.

192 S. dazu FG Hessen v. 23.6.2009 (Fn. 34).

193 So bereits Ebling in FS Jakob, 2001, S. 67 (76); Wolff (Fn. 43), Art. 7 DBA-USA Rz. 122; Hoppe (Fn. 5), S. 147; so aber noch BFH v. 17.10.1990 (Fn. 17), unter 3.; s. aber Fischer in FS Gosch, 2016, 60 (80 f.): Sichtweise aus BFH – I R 16/89 würde bedeuten, dass pHG neben KGaA ein eigenes Unternehmen betreibt und dürfte überholt sein.

194 Dafür zum im Ansatz ähnlich gelagerten Fall des Organträgers Jü. Lüdicke, IStR 2011, 740 (744 ff.); Lehner (Fn. 156), Art. 4 OECD-MA Rz. 82: Organträger kann Abkommensvorteile nur für eigene Einkünfte beanspruchen; so auch Schnitger/Berliner, IStR 2011, 753 (756); tendenziell auch Avery Jones et al., WTJ 2011, 179 (212) dort Fn. 136; tendenziell anders, aber nur *obiter dictum* BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106 unter II.3.b).

195 S. dazu M. Lang in FS Ellis, 2005, S. 35 ff. unter 4. zu fiktiven Einkünften; ähnlich Wassermeyer in FS Herzig, 2010, S. 897 (906): Es muss Abkommensberechtigung für den Erzieler der Einkünfte ermittelt werden.

196 BFH v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.c)aa); so auch Wassermeyer (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 11.

197 Dafür explizit Schaumburg, DStZ 1998, 525 (538); Schaumburg/Schulte (Fn. 11), Rz. 178; Nagel/Wittkowski (Fn. 12), § 4 Rz. 208; vgl. auch Krabbe, IWB 1998, 111 (116); s. auch Wassermeyer (Fn. 114), Art. 7 OECD-MA Rz. 151 und Art. 3 OECD-MA Rz. 19: KGaA kann Abkommen insoweit nicht in Anspruch nehmen; a.A. FG Hessen v. 23.6.2009 (Fn. 34).

198 Ungeachtet der Frage, ob man bilateral eine Abkommensanwendung auf den Gewinnanteil des pHG aus dessen Sicht bejaht, ist eine solche im Drittstaatenfall wahrscheinlich, weil sich der pHG dann auf DBA berufen kann, die für die KGaA nicht gelten, vgl. dazu Wassermeyer (Fn. 114), Art. 7 OECD-MA Rz. 143; Engel (Fn. 114), § 9 Rz. 190; Nagel/Wittkowski (Fn. 12), § 4 Rz. 211; Lieber (Fn. 9), Art. 7 OECD-MA Rz. 373; Kollruss, IStR 2018, 224 (231), weshalb nicht der Abkommenschutz der KGaA durchschlagen kann.

199 BFH v. 7.12.2011 (Fn. 22), unter II.4.

200 S. Wassermeyer, IStR 2012, 224 (225).

201 BFH v. 4.5.1965 (Fn. 22): Geschäftsführung als Gesellschafter, nicht kraft Dienstvertrag; vgl. auch Hageböke, DB 2012, 2709 (2171 f.); zu Recht zweifelnd an einer „unselbständigen“ Tätigkeit auch FG Düsseldorf v. 7.12.2010 – 13 K 1214/06 E, EFG 2011, 878 unter I.b).

202 So im Ergebnis auch Hageböke (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 47.

203 Dafür Fischer in FS Gosch, 2016, S. 69 (82), der die aus seiner Sicht resultierenden Rechtsfolgen für „nicht akzeptabel“ hält.

204 S. auch Schönfeld in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Art. 10 OECD-MA Rz. 133; Wassermeyer/Kaesler (Fn. 178), Art. 10 OECD-MA Rz. 122; Gaf-fron (Fn. 170), Art. 10 OECD-MA Rz. 114; Engel (Fn. 114), § 9 Rz. 191.

205 Vgl. auch FG Hessen v. 23.6.2009 (Fn. 34).

206 Bei allen genannten Rechtstiteln muss es sich um „Gesellschaftsanteile“ handeln, vgl. Schönfeld (Fn. 204), Art. 10 OECD-MA Rz. 126, 172; Tisch-

insoweit Abkommenschutz noch wird er eingeschränkt. Der KGaA steht vollumfänglicher Abkommenschutz auch für den (von ihr erzielten) Gewinnanteil des pHG zu.<sup>221</sup> Das Besteuerungsrecht an den Unternehmensgewinnen gebührt im Grundsatz ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat der KGaA (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA).<sup>222</sup> Dieses Ergebnis wird dadurch gestärkt, dass dem Abkommensrecht als Grundprinzip eine Abschirmwirkung von Körperschaftsteuersubjekten zugrunde liegt.<sup>223</sup>

Angesichts der vorstehenden Ausführungen ließe sich aufgrund der Existenz von zwei abkommensberechtigten Personen, die mit „ein- und demselben Gewinnanteil“ besteuert werden, ein erstaunliches Ergebnis herleiten: ausnahmsweise könnten zwei Verteilungsnormen eines DBA anwendbar sein,<sup>224</sup> deren Rechtsfolgen – Besteuerungsrecht des jeweiligen Ansässigkeitsstaats – sich widersprechen können.<sup>225</sup> Die Unverträglichkeit dieses Ergebnisses mit der Abkommenssystematik liegt auf der Hand.<sup>226</sup> Anders als bei paralleler Anwendbarkeit mehr als eines DBA<sup>227</sup> ergibt sich die Möglichkeit einer echten Normenkonkurrenz.<sup>228</sup> Diese ist im Wege der Auslegung aufzulösen, weil die im DBA enthaltenen Kollisionsnormen<sup>229</sup> für ein solches Problem nicht konzipiert sind. Da DBA Besteuerungsrechte in Bezug auf Einkunftsquellen verteilen, muss Ausgangspunkt der Auslegung diese Einkunftsquelle sein: Unter systematischen Aspekten ist daher ein Vorrang der sich für die KGaA ergebenden Verteilungsnorm zu befürworten, weil diese originär über die (einzige)<sup>230</sup> Einkunftsquelle disponiert. Die steuerliche Zurechnung eines Teils des Gewinns aus dieser Einkunftsquelle beim pHG gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG vermag das DBA nicht zu überlagern.<sup>231</sup> Aus systematischer Sicht spricht für dieses Ergebnis ebenfalls die Subsidiarität der auf den pHG anwendbaren Verteilungsnorm in Art. 21 OECD-MA.<sup>232</sup> Schließlich streitet auch ein teleologisches Argument für dieses Ergebnis: Das Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne wird tätigkeitsbezogen verteilt, weshalb Staaten die Unternehmensgewinne dort tätiger Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften über die Ansässigkeit bzw. über das Betriebsstättenprinzip besteuern können.<sup>233</sup> Es wäre widersprüchlich, bei der KGaA – als Mischform – in Abweichung von diesem Tätigkeitsbezug das Besteuerungsrecht teilweise dem (tätigkeitslosen) Ansässigkeitsstaat des pHG zuzusprechen.<sup>234</sup> Dies widerspräche der auf dem Äquivalenzprinzip fußenden, sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten.<sup>235</sup> Gleichzeitig würde Deutschland als Ansässigkeitsstaat der KGaA unterstellt, durch § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG auf ein Besteuerungsrecht des Gewinnanteils des pHG in Gänze – mithin auch bei der Gewerbesteuer<sup>236</sup> – zu verzichten. Zwar sollen DBA den Hinzurechnungen nach § 8 GewStG nicht entgegenstehen.<sup>237</sup> Für § 8 Nr. 4 GewStG muss indes eine Ausnahme gelten, wie sie der BFH auch für § 8 Nr. 5 GewStG erkannt hat.<sup>238</sup> Denn § 8 Nr. 4 GewStG ist keine Hinzurechnungsnorm im eigentlichen Sinne,<sup>239</sup> sondern das „rechtstechnische Mittel“<sup>240</sup>, um den gesamten Gewinn der KGaA der Gewerbesteuer zu unterwerfen.<sup>241</sup>

Die wegen der – unilateral angeordneten – doppelten Erfassung des Gewinnanteils entstehende (theoretische) Möglichkeit einer echten Normenkonkurrenz innerhalb eines DBA darf dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats der KGaA folglich nicht entgegenstehen.<sup>242</sup> Für den Gewinnanteil des pHG ist im bilateralen Fall (d.h. KGaA in einem Vertragsstaat, pHG im anderen Vertragsstaat) im Ergebnis deshalb seine eigene Abkom-

mensberechtigung unbeachtlich,<sup>243</sup> der pHG kann aber Abkommenvorteile der KGaA für sich beanspruchen.<sup>244</sup> Bezüglich

- 
- birek/Specker* in Vogel/Lehner, DBA, 2015, Art. 10 OECD-MA Rz. 188; *Häck* in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA-Schweiz, Art. 10 Rz. 86 f. (Juni 2015); *Gaffron* (Fn. 170), Art. 10 OECD-MA Rz. 100.
- 207 Vgl. *Wassermeyer/Kaesler* (Fn. 178), Art. 10 OECD-MA Rz. 122.
- 208 Vgl. *Menzel*, StuW 1971, 204 (210); dem folgend *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 29; s. auch BFH v. 23.10.1985 (Fn. 27), unter 2.: keine Anwendung von § 9 Nr. 2a GewStG auf den Gewinnanteil des pHG.
- 209 S. z.B. *Bitz* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 116a; *Woitschell* (Fn. 1), § 9 KStG Rz. 21; *Mai* (Fn. 1), § 9 KStG Rz. 15b; zum Vorliegen abkommensrechtlicher Dividenden auch *Wassermeyer/Kaesler* (Fn. 178), Art. 10 OECD-MA Rz. 122; *Lieber* (Fn. 9), Art. 7 OECD-MA Rz. 371.
- 210 Zutreffend *Wehrheim/Gehrke*, StuW 2005, 234 (241); *Bielinis* (Fn. 13), S. 123 f.; vgl. auch *Kessler* in FS Korn, 2005, S. 307 (315): pHG enthalten keine Ausschüttungen, sondern haben Entnahmeansprüche; zum Entnahmeanspruch des pHG auch BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.c): Gewinn des pHG entsteht nach Recht der KG.
- 211 So FG München v. 16.1.2003 (Fn. 71); FG München v. 10.7.2003 (Fn. 119), unter II.2.; FG Schleswig-Holstein v. 12.4.2011 (Fn. 52), Rz. 30; zu Recht ablehnend *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 30.
- 212 S. auch *Fischer* in FS Gosch, 2016, S. 69 (75) als Konsequenz der Wurzelttheorie dürfte Beteiligung des pHG kein Kapitalgesellschaftsanteil sein; Existenz von Kapitalvermögen ablehnend *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 29.
- 213 BFH v. 21.6.1989 (Fn. 1), unter 2.c); v. 13.4.1994 (Fn. 36), unter II.1.b); v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.c)aa); pHG erzielt originär gewerbliche Einkünfte, nicht umqualifizierte Einkünfte aus Kapitalvermögen.
- 214 So im Ergebnis auch *Wassermeyer*, IStR 2012, 224 (225); wohl auch *Kollruss*, IStR 2018, 224 (232).
- 215 S. auch *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 31; a.A. noch BFH v. 17.10.1990 (Fn. 17), unter 3.
- 216 S. oben Abschn. IV.2.
- 217 So noch *Wassermeyer* in FS Herzig, 2010, S. 897 (904); a.A. nun aber *Wassermeyer*, Ubg 2011, 47 (50); *Hoppe* (Fn. 5), S. 145.
- 218 Die Gewerbesteuer ist gem. Art. 2 Abs. 1 OECD-MA ebenfalls sachlich vom Abkommen erfasst.
- 219 S. BFH v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.c)aa); *Hoppe* (Fn. 5), S. 29; *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 19; vgl. auch *Ebling* in FS Jakob, 1999, S. 67 (68): Abzug berührt nur die Bemessungsgrundlage.
- 220 S. dazu nur BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399 unter B. IV.1.e)aa) m.w.N. zur Rspr. = FR 1999, 753.
- 221 Gl. A. *Kollruss*, IStR 2018, 224 (232); a.A. *Bödefeld* in FS Rädler, 1999, 33 (44): KGaA insoweit nicht abkommensberechtig; so auch *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 18.
- 222 So auch *Hoppe* (Fn. 5), S. 142. Das Ergebnis deckt sich insoweit mit dem Betriebsstättenprinzip, das auch bei Personengesellschaften Anwendung findet, soweit die Betriebsstätte in einem der beiden Vertragsstaaten belegen ist.
- 223 *Hey*, in: Lüdicke, Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?, 2009, S. 137 (150).
- 224 *M. Lang* in FS Ellis, 2005, S. 35 ff. unter 4.: „Every such tax liability would fall under one – not more and not less – of the allocation rules“.
- 225 Diese Auffassung vertritt offenbar – ohne weitere Differenzierung – *Kollruss*, IStR 2018, 224 (228 f.) zu „Fall 2“.
- 226 Vgl. auch *Jü. Lüdicke*, IStR 2011, 740 (744), mit dem Hinweis, dass das DBA-Recht erkennbar nur von Anwendung des DBA auf die Einkünfte einer Person ausgehe; a.A.: offenbar *Kollruss*, IStR 2018, 224 (228 f.), der stattdessen von einer „ersten“ (bei KGaA) und einer „zweiten“ (beim pHG) DBA-Anwendung ausgeht.
- 227 So im Dreieckssachverhalt BFH v. 4.11.2013 – I R 19/13, BFH/NV 2015, 333; s. dazu auch *Wassermeyer*, IStR 2015, 144.
- 228 Zum Begriff *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, 2012, S. 30; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1991, S. 266.
- 229 Beispiele für solche Kollisionsnormen sind Art. 6 Abs. 4, Art. 7 Abs. 4 OECD sowie die sog. Betriebsstättenvorbehalte; vgl. auch *Dürschmidt* (Fn. 168), Vor Art. 6-22 OECD-MA Rz. 3: „Abgrenzungsregeln“.
- 230 S. dazu auch oben Abschn. II.2.c).
- 231 Vgl. BFH v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.c)aa); ähnlich bereits *Bullinger*, IStR 2001, 46 (47); *Ebling* in FS Jakob, 2001, S. 67 (80); *Gosch*, BFH/PR 2010, 457; zustimmend *Kollruss*, IStR 2018, 224 (233).

des Gewinnanteils wird dadurch die Welteinkommensbesteuerung des pHG in seinem Ansässigkeitsstaat beschränkt, gleichzeitig das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats der KGaA gesichert. Allerdings wird man im Mehrstaatsverhältnis eine DBA-Anwendung auf den pHG mitunter nicht negieren können,<sup>245</sup> weshalb insoweit Minder- und Keimnalbesteuerungen drohen.

#### 4. Verteilung des Besteuerungsrechts an den (übrigen) Sondervergütungen

Ungleich einfacher ist die Anwendung des DBA auf die übrigen<sup>246</sup> Sondervergütungen. Einkunftsquelle der Vergütungen ist nicht der Gewerbebetrieb, sondern das Arbeitsverhältnis, der Darlehens- oder Mietvertrag.<sup>247</sup> Art. 7 OECD-MA ist deshalb nicht anwendbar,<sup>248</sup> sondern es gilt die sog. „isolierende Betrachtung“<sup>249</sup> der jeweiligen Einkunftsquelle. Im Ergebnis führt dies zur Anwendung der speziellen Verteilungsnormen.<sup>250</sup> Sofern die einschlägige Verteilungsnorm einen Betriebsstättenvorbehalt enthält,<sup>251</sup> ist dieser nicht anwendbar.<sup>252</sup> Auch insoweit fordert der Abkommenswortlaut, dass „der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte [der pHG, d. Verf.] im anderen Staat [...] eine Geschäftstätigkeit durch eine dort belegene Betriebsstätte ausübt“. Dies ist für den pHG i.d.R. nicht erfüllt.<sup>253</sup> Erstaunlich ist diese Erkenntnis vor dem Hintergrund, dass die abkommensüberschreibende Vorschrift in § 50d Abs. 10 EStG sich explizit auch auf Sondervergütungen des pHG einer KGaA bezieht.<sup>254</sup> Schließlich kommt eine Anwendung von Art. 7 – entgegen BFH v. 17.10.1990<sup>255</sup> – auch nicht im Anwendungsbereich solcher DBA in Betracht, die eine Sonderregelung für Sondervergütungen enthalten.<sup>256</sup> Nämliche Regelungen beziehen sich stets auf Sondervergütungen von einer „Personengesellschaft“, wozu die KGaA nicht gehört.<sup>257</sup>

#### V. Erkenntnisse für eine Reform der KGaA-Besteuerung

Angesichts der vorstehend beschriebenen Verwerfungen und Unklarheiten im Zusammenhang mit der internationalen Besteuerung von KGaA und pHG stellt sich die Frage nach Lösungsvorschlägen. Die Reform der KGaA-Besteuerung ist dabei vor allem ein Thema des nationalen Steuerrechts. Wenngleich internationale Fragestellungen nur einen Teilaspekt des Steuerrechts darstellen, wird nachfolgend der Versuch unternommen, die im Schrifttum von *Bielinis*<sup>258</sup> unterbreiteten Reformvorschläge vor dem Hintergrund der Erkenntnisse im grenzüberschreitenden Kontext zu würdigen. Dabei wird sich auf die beiden Ansätze, ein Fortbestehen von Sonderregelungen zur Besteuerung des pHG oder eine vollständige Gleichstellung des pHG mit dem Mitunternehmer, beschränkt.<sup>259</sup>

Hält man an dem System fest, den pHG und die KGaA speziellen Sonderregelungen zu unterwerfen (minimalinvasive Reform), stellen sich für das internationale Steuerrecht im Wesentlichen zwei zu lösende Fragen. Einerseits ist dies die Frage nach der Zurechnung der KGaA-Betriebsstätte zum pHG. Die Antwort auf diese Frage ist nach hier vertretener Auffassung jedoch im nationalen Steuerrecht zu suchen: Soll der pHG gewerbsteuerlich auch weiterhin wie ein Kapitalgesellschaftler behandelt werden, insb. indem seine Sondervergütungen nicht

der Gewerbesteuer unterliegen, so darf ihm m. E. schon unter gleichheitsrechtlichen Erwägungen keine Betriebsstätte zuge-

232 Art. 21 Abs. 1 OECD-MA betrifft nur Einkünfte, „die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden“, damit greift die Norm nur subsidiär, vgl. nur *Gosch* in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Art. 21 OECD-MA Rz. 4 (November 2016).

233 S. dazu im Einzelnen *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 27, 29.

234 So aber wohl *Fischer* in *FS Gosch*, 2016, S. 69 (81 f.): Gewinnanteil des pHG sind vorrangig im Ansässigkeitsstaat des pHG zu steuernde Dividenden.

235 S. *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2013, Systematik DBA Rz. 11.

236 Vgl. auch *Dremel* (Fn. 163), Art. 2 OECD-MA Rz. 30: abkommensrechtliche Freistellung wirkt sich auf Gewerbesteuer aus.

237 Vgl. *Lehner* (Fn. 156), Art. 2 OECD-MA Rz. 79.

238 S. BFH v. 23.6.2010 – I R 71/09, BStBl. II 2011, 129 = FR 2010, 1154 Rz. 15.

239 S. BFH v. 28.11.2007 (Fn. 4), unter II.2.a); vgl. auch *Bitz* (Fn. 3), § 15 EStG Rz. 116a.

240 BFH v. 4.5.1965 (Fn. 22); v. 8.2.1984 (Fn. 4), unter 2.a)bb).

241 Im Ergebnis auch *Menzel*, *StuW* 1971, 204 (211); *Ebling* in *FS Jakob*, 2001, S. 67 (70); *Bielinis* (Fn. 13), S. 131; ähnlich *Theißen*, *DB* 1989, 2191 (2196).

242 Dafür muss aus Gründen der angestrebten Entscheidungsharmonie (s. *Pleil/Schwibinger*, *StuW* 2016, 15 ff.) schon sprechen, dass die KGaA nach außen als Unternehmer auftritt und der andere Staat die deutschen Besonderheiten i.d.R. nicht kennt.

243 Vgl. *Hoppe* (Fn. 5), S. 149; s. auch oben Abschn. IV.3.b).

244 So im Ergebnis auch BFH v. 19.5.2010 (Fn. 42), unter II.2.; einschränkend nun dagegen § 50d Abs. 11 EStG; vgl. auch *Wassermeyer*, *Ubg* 2011, 47 (50 f.); *Wassermeyer*, *FR* 2010, 812 (813); *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 31 und Art. 7 OECD-MA Rz. 142; *Wolff* (Fn. 43), Art. 7 DBA-USA Rz. 122 zum Schachtelprivileg; für ein Durchschlagen von Abkommensvorteilen auch *Kollruss*, *BB* 2012, 3178 (3181); *Kollruss*, *ISTR* 2018, 224 (231); *Hageböke* (Fn. 3), § 9 KStG Rz. 108; wohl ebenso *Schaumburg*, *DStZ* 1998, 525 (538); *Schaumburg/Schulte* (Fn. 11), Rz. 180; *Engel* (Fn. 114), § 9 Rz. 195 jeweils bezüglich der Veräußerung ausländischen Betriebsstättenvermögens.

245 S. aber *Jü. Lüdicke*, *ISTR* 2011, 740 (745 f.), der für den ähnlich gelagerten Fall des Organträgers – im bilateralen Sachverhalt – kein Bedürfnis für Abkommenschutz erkennt. Jedenfalls im Dreiecksachverhalt dürfte für diese Ansicht aber eine Rechtsgrundlage fehlen.

246 Zum Umfang der übrigen Sondervergütungen s. oben Fn. 24.

247 Vgl. *Debatin*, *RIW* 1991, 355 (356): Zahlungen einer eigenständigen Person an einen getrennt stehenden Gesellschafter.

248 So auch BFH v. 7.12.2011 (Fn. 22), unter II.4.b).

249 *Schönfeld/Häck* (Fn. 235), Systematik DBA Rz. 42; *Kempermann* in *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*<sup>2</sup>, 2015, Rz. 2.69.

250 Art. 6, 11, 12 oder 15 OECD-MA, vgl. *Brenner*, *DStR* 1991, 345; *Schaumburg*, *DStZ* 1998, 525 (538); *Schaumburg/Schulte* (Fn. 11), Rz. 179; *Jansen*, *IWB* 2001, 2189 (2194); *Wassermeyer* (Fn. 114), Art. 7 OECD-MA Rz. 144; *Krabbe* (Fn. 161), Art. 7 DBA-Italien Rz. 14; *Nagel/Wittkowski* (Fn. 12), § 4 Rz. 289 f.; *Engel* (Fn. 114), § 9 Rz. 194; *Lieber* (Fn. 9), Art. 7 OECD-MA Rz. 374; *Hagemann*, *ISTR* 2016, 608 (610); allg. auch *Hidien* (Fn. 114), § 49 EStG Rz. D 3669.

251 Art. 11 Abs. 4, 12 Abs. 3, Art. 21 Abs. 2 OECD-MA.

252 Dagegen halten *Schaumburg*, *DStZ* 1998, 525 (538); *Schaumburg/Schulte* (Fn. 11), Rz. 179; *Wassermeyer* (Fn. 114), Art. 7 OECD-MA Rz. 144; *Engel* (Fn. 114), § 9 Rz. 194 einen Betriebsstättenvorbehalt zumindest im Ansatz für anwendbar; selbst wenn man dieser Auffassung folgte, sollte die Anwendung an der fehlenden funktionalen Zuordnung scheitern, vgl. *Lieber* (Fn. 9), Art. 7 OECD-MA Rz. 374.

253 So auch *Wassermeyer* (Fn. 54), Art. 3 OECD-MA Rz. 31: ausländischer pHG hat i.d.R. keine Betriebsstätte im Inland; a.A. noch BFH v. 17.10.1990 (Fn. 17), unter 3.

254 Krit. dazu *Hagemann*, *ISTR* 2016, 608 ff.

255 BFH v. 17.10.1990 (Fn. 17), unter 3.

256 S. für eine Übersicht *BMF* v. 26.9.2014 – IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258 Rz. 5.2.

257 S. oben Abschn. IV.2.b).

258 *DStR* 2014, 769 ff.

rechnet werden, weil sonst der pHG anders als Einzel- und Mitunternehmer „seinen“ Gewerbeertrag durch schuldrechtliche Beziehungen mindern könnte. Die nach gegenwärtiger Rechtslage ausbleibende Nicht-Zurechnung der Betriebsstätte ist mithin nur folgerichtiges Zeugnis der Trennung zwischen den beiden Steuersubjekten mit der Folge der Trennung des Gewerbebetriebs der KGaA von den (auch persönlich haftenden) Gesellschaftern.<sup>260</sup> Soll dagegen nach einer Reform der pHG vollumfänglich dem Mitunternehmer gleichstehen, d.h. auch für Zwecke der Gewerbesteuer, verhält es sich anders. Dann ist es durchaus schlüssig, dem pHG auch die Betriebsstätte der KGaA zuzurechnen, wobei dies – wenn für KGaA und pHG ein Sonderregelungsregime aufrechterhalten bleibt – infolge der Steuersubjekteigenschaft der KGaA einer besonderen Regelung bedürfte.

Nach hier vertretener Auffassung ist das Kernproblem der bestehenden Regelungslage im internationalen Kontext indes ein anderes: die in EStG und KStG vorgesehene doppelte Zurechnung ein- und desselben Gewinnanteils bei zwei Steuersubjekten und daraus resultierender Abkommenschutz bei beiden Steuersubjekten. Dieses Problem ist vom nationalen Steuerrecht losgelöst, weil es im EStG, KStG und GewStG durchaus möglich ist, durch Sonderregelungen ein gewünschtes Besteuerungskonzept (transparente Besteuerung bei einem Kapitalgesellschaftler) umzusetzen. Im weniger flexiblen – weil i.d.R. auf dem OECD-MA basierenden und bilateralen – Abkommensrecht verhält es sich dagegen anders. Hier kann die bestehende Regelungslage zu Verwerfungen führen,<sup>261</sup> wie dies bereits im ähnlich gelagerten System der Organschaft erkannt wurde.<sup>262</sup> Um etwaige Besteuerungslücken zu schließen und Rechtssicherheit zu schaffen, sollte im Rahmen einer Reform dieser Aspekt der doppelten Gewinnzurechnung berücksichtigt werden. Ziel muss es sein, dieses Problem rechtstechnisch zu eliminieren oder aber durch eine innerstaatliche Sonderregelung etwaige Verwerfungen im Abkommensrecht zu unterbinden. Letzteres ist aus dem Organschaftsrecht bekannt,<sup>263</sup> sollte aber als unsystematische Verkomplizierung des Rechts nur als *ultima ratio* infrage kommen. Ersteres wäre der systematische Ansatz, der sich allerdings aufgrund der Parallelität von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer einerseits und Gewerbesteuer andererseits als schwierig gestalten dürfte: Im Hinblick auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer wäre es zwar – wie im Rahmen des PrEStG 1906 geschehen – denkbar, per Fiktion den Gewinnanteil des pHG vom Einkommen der KGaA in Form einer gar nicht erst eintretenden Zurechnung auszunehmen, wodurch eine doppelte Gewinnzurechnung vermieden wäre.<sup>264</sup> Unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer, die als Objektsteuer den Gewerbebetrieb der KGaA treffen muss, erscheint dieser Weg aber problematisch. Der Gewerbeertrag knüpft an den Gewinn nach EStG oder KStG,<sup>265</sup> was eine Einkünftezielung impliziert. Auch eine Hinzurechnung nach § 8 GewStG knüpft jedenfalls an Beträge, die „bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind“, was für gar nicht erst erzielte Beträge ausscheidet. Solange die KGaA-Besteuerung parallel zum Mitunternehmerkonzept als Sonderregelungsregime fortbesteht und an der Gewerbesteuer festgehalten wird, erscheint eine Auflösung der doppelten Gewinnzurechnung schwer umsetzbar.

Die vorstehend gewonnenen Erkenntnisse zur KGaA-Besteuerung aus dem Bereich des internationalen Steuerrechts können

daher als Argument dienen, eine Reform der KGaA-Besteuerung nicht in Form eines minimalinvasiven Ansatzes durchzuführen. Mithin sollte nicht durch weitere Sondervorschriften versucht werden, etwaige Lücken und Verwerfungen zu „reparieren“, sondern sollte eine grundlegende Reform ein konsistentes und rechtssicheres Besteuerungssystem schaffen. In diesem Sinne kann die vorstehende Untersuchung ein Argument für das im Schrifttum ebenfalls bereits vorgeschlagene Konzept, den pHG der KGaA vollumfänglich dem Mitunternehmer gleichzusetzen, liefern.<sup>266</sup> Dies könnte geschehen, indem die KGaA – fiktiv – als Mitunternehmerschaft gilt, soweit nicht der körperschaftliche Teil der Kommanditaktionäre betroffen ist. Dadurch wäre nicht nur ein bekanntes Besteuerungskonzept anwendbar, sondern würden auch wesentliche Streitfragen zur KGaA-Besteuerung im rein nationalen Kontext geklärt.<sup>267</sup> Es wäre zugleich auch unstrittig, die Betriebsstätte der KGaA dem pHG zuzurechnen und die KGaA keinem Abkommenschutz zu unterwerfen, soweit der Gewinnanteil des pHG betroffen und die KGaA somit Mitunternehmerschaft ist. Zwar wäre die KGaA auch in diesem Fall wohl eine abkommensrechtlich berechnete Person; das Problem doppelter Abkommensansprüche würde jedoch im innerstaatlichen Recht gelöst, weil der KGaA insoweit keine Einkünfte als Steuersubjekt zugerechnet würden als sie als Mitunternehmerschaft gälte. Die vorstehend diskutierten Probleme, die aus dem Sonderregelungskonzept der KGaA-Besteuerung im internationalen Kontext resultieren, dürften sich infolge einer solchen Grundlagenreform der KGaA-Besteuerung weitgehend erübrigen.

## VI. Thesenförmiges Fazit

1. Die KGaA ist eine Mischform aus Personen- und Kapitalgesellschaft, deren Besteuerung aufgrund ihrer hybriden Struktur in vielen Punkten ungeklärt ist. Ausgehend von der Körperschaftsteuersubjektivität versucht der Gesetzgeber, den pHG

259 Die ebenfalls von *Bielinis*, DStR 2014, 769, 771 ff. dargelegte Möglichkeit, den pHG dem Kommanditaktionär gleichzustellen, ist nach hier vertretener Auffassung aufgrund der grundlegenden gesellschaftsrechtlichen Unterschiede nicht zu verfolgen.

260 S. dazu oben Abschn. II.d). Diese Trennung ist freilich nicht ohne Widersprüche im Gesetz verankert, wie z.B. die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG belegt.

261 S. z.B. *Kollruss*, IStR 2018, 224, 229 f., dem zufolge es aufgrund der doppelten Abkommensanwendung dazu kommen soll, dass Deutschland als Staat des Satzungs- und Verwaltungssitzes einer KGaA nach dem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des pHG daran gehindert werden kann, die von der KGaA erzielten Zinsen aus einem Drittstaat zu besteuern.

262 S. dazu *Ehlermann/Petersen*, IStR 2011, 747 ff.

263 S. zum Erfordernis der Zugehörigkeit der Beteiligung an der Organschaft zu einer inländischen Betriebsstätte gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4, 7 KStG, durch das sichergestellt werden soll, dass Deutschland nicht abkommensrechtlich an der Besteuerung des Gewinns der Organgesellschaft gehindert werden soll, vgl. *Dötsch* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, § 14 Rz. 180 (Feb. 2019).

264 § 15 Abs. 2 PrEStG 1906: „Bei Kommanditgesellschaften auf Aktien gilt derjenige Teil der Ueberschüsse, welcher an persönlich haftende Gesellschafter für ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Tantieme verteilt wird, nicht als Einkommen der Gesellschaft.“

265 Grundlegend *Drüen* in *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 7 GewStG Rz. 1 ff. (Aug. 2018).

266 *Bielinis*, DStR 2014, 769, 773 f.

267 S. auch *Bielinis*, DStR 2014, 769, 773 zur Bildung von Ergänzungsbilanzen, der Behandlung von Sonderbetriebsvermögen sowie der Zurechnung von Betriebsstätten.

wie einen Mitunternehmer zu besteuern. Diese bipolare Besteuerungssystematik führt zu einer Vielzahl divergierender Auffassungen im Schrifttum, die den Rechtsanwender mit einer erheblichen Rechtsunsicherheit konfrontiert.

2. Im grenzüberschreitenden Kontext erweist sich der vom Gesetzgeber gewählte Ansatz als besonders problematisch. Ausgehend vom auf der Körperschaftsteuersubjektivität der KGaA basierenden Trennungsprinzip kann das Ziel einer transparenten Besteuerung nur insofern nachvollzogen werden, als gesetzliche Grundlagen dafür bestehen. Wird bereits im innerstaatlichen Recht von einer rudimentären Regelungslage gesprochen, so gilt dies umso mehr im grenzüberschreitenden Kontext.

3. Insbesondere unterbleibt die Zurechnung einer Betriebsstätte zum phG, welche den sachlichen Anknüpfungspunkt für gewerbliche Einkünfte im grenzüberschreitenden Fall darstellt. Entgegen im Schrifttum vertretener und wohl von der Rspr. geteilter Auffassung ist nicht von einer Zurechnung der KGaA-Betriebsstätte auszugehen, weil Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern keine Betriebsstätten vermitteln.

4. Im Abkommensrecht erweist sich die Besteuerung von phG und KGaA als schwierig, weil beide i.d.R. abkommensberech-

tigt sind und gleichzeitig denselben Gewinnanteil versteuern. Für diese durch die innerstaatliche Gewinnzurechnung induzierte Problematik sind DBA nicht ausgelegt. Auch insoweit spiegelt die Bandbreite im Schrifttum vertretener Auffassung die Rechtsunsicherheit wider. Maßgeblich ist nach hier vertretener Auffassung die fehlende abkommensbrechende Wirkung der innerstaatlichen Regelungen: Der Abkommenschutz der KGaA schlägt auf den phG durch; dessen Abkommenschutz wird insoweit bedeutungslos.

5. Angesichts der erkannten Probleme erweist sich die gegenwärtige Rechtslage im grenzüberschreitenden Kontext in besondere Weise als unhaltbar, zumal vorliegend nur Grundsatzfragen diskutiert wurden. Ausgewählte Problemstellungen – z.B. Mehrstaatensachverhalte – können die Rechtsunsicherheit drastisch verschärfen. Im Ergebnis sind gesetzgeberischen Handlungen unumgänglich: Diesbezüglich können die vorstehend gewonnenen Erkenntnisse als Plädoyer für eine Abschaffung des derzeit bestehenden Sonderregelungsregimes zur KGaA-Besteuerung verstanden werden, weil die identifizierten Probleme durch Rückgriff auf ein bekanntes Besteuerungskonzept – in Gestalt des Mitunternehmerkonzeptes – beseitigt würden.

# Tagungsbeiträge

## Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht

Prof. Dr. Christian Thiemann, Mainz\*

# Rechtssichere Anwendung des Steuerrechts – Verfassungsrechtliche Anforderungen und verfahrensrechtliche Optionen

### Inhaltsübersicht

- I. Rechtsunsicherheit im Steuerrecht
- II. Rechtssicherheit als verfassungsrechtliches Erfordernis
- III. Verfahrensrechtliche Optionen zur Herstellung von Rechtssicherheit
  1. Herstellung von Rechtssicherheit im Vorfeld der Disposition: Verbindliche Auskunft
    - a) Verbindliche Auskunft und verwandte Institute
    - b) Rechtsgrundlagen und Rechtswirkungen der verbindlichen Auskunft
    - c) Ausgewählte Einzelfragen der verbindlichen Auskunft
    - d) Bewertung: Verbindliche Auskunft als Instrument zur Herstellung von Rechtssicherheit
  2. Herstellung von Rechtssicherheit durch Absprache: Tatsächliche Verständigung
- IV. Das Kooperationsprinzip – ein alternativer Ansatz zum Umgang mit Rechtsunsicherheit?

*Rechtsunsicherheit ist kein spezifisch steuerrechtliches Phänomen. Allerdings wirft Rechtsunsicherheit im Bereich des Steuerrechts besondere Probleme auf, weil sie im Besteuerungsverfahren oftmals erst geraume Zeit, nachdem der zu beurteilende Sachverhalt bereits realisiert worden ist, ausgeräumt werden kann. Ausgehend von einer kurzen Einordnung der Problematik (I., II.) zeigt der Beitrag auf, welche Instrumente das Steuerrecht zu ihrer Bewältigung bereithält (III.), und wirft abschließend die Frage auf, inwiefern ein verstärkter Rückgriff auf kooperative Elemente eine mögliche Perspektive sein könnte (IV.).*

*Legal uncertainty is not a phenomenon specifically related to tax law. However, in the field of taxation it causes specific problems, as legal uncertainty can often only be eliminated a long period of time after the respective issue became effective. Following a short description and classification of the problem (I., II.), the article points out the existing instruments provided by German tax law that are designed to deal with the problem (III.), and finally raises the question whether an intensified cooperation could offer a possible perspective (IV.).*

### I. Rechtsunsicherheit im Steuerrecht

Das Steuerrecht, lautet ein klassisches Bonmot, lebt „aus dem Diktum des Gesetzgebers“. <sup>1</sup> Den Gesetzgeber trifft, das ist der Subtext, eine besondere Verantwortung, die steuerlich relevanten Sachverhalte festzulegen und zu beschreiben, weil aus der Eigenrationalität von Besteuerung, der Staatsfinanzierung, eine bestimmte Sachlogik nicht von vornherein abzuleiten ist.

Man könnte meinen, dass Steuernormen deshalb auch besonders bestimmt sein sollten. Kontrastiert man diese Annahme mit der Realität steuerrechtlicher Normen, stellt man allerdings schnell fest, dass das oftmals nicht der Fall ist. Es findet sich eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe: Steuererheblich ist ein Aufwand, wenn er durch die Einkunftserzielung „veranlasst“ ist (§ 4 Abs. 4 EStG). Es liegt eine „verdeckte Gewinnausschüttung“ (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) vor, wenn der Vorgang durch das Gesellschaftsverhältnis „veranlasst“ ist. Ein wesentliches Kriterium hierfür ist die Fremdüblichkeit des Geschäfts. <sup>2</sup> Verluste einer Körperschaft können trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs vorgetragen werden, wenn es um „denselben Geschäftsbetrieb“ geht (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG). Hierzu verrät das Gesetz immerhin weiter, dass es für die Abgrenzung auf die „von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft“ ankommt und im Übrigen eine „Gesamtbetrachtung nach qualitativen Merkmalen“ maßgeblich ist (§ 8d Abs. 1 Satz 3 KStG).

Die Liste der Beispiele ließe sich beliebig verlängern. Sie zeigt, dass auch das Steuerrecht voll von unbestimmten Rechtsbegriffen ist, die mehr oder weniger wertungs offen sind. Das ist strukturell bedingt und nur in Grenzen änderbar. Geht es z.B.,

\* Prof. Dr. Christian Thiemann ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europarecht, Finanz- und Steuerrecht an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz. Es handelt sich um die Schriftfassung eines Vortrags, den der Verf. auf dem Symposium der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. zum Thema „Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht“ am 17.5.2019 gehalten hat. Die Vortragsfassung wurde im Wesentlichen beibehalten.

1 Klassisch BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (328), mit Bezug auf Bühler/Stickrodt, Steuerrecht, Bd. I/2, 3. Aufl. 1960, S. 658.

2 Z.B. BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214 Rz. 7 = FR 2017, 963.

wie im Steuerrecht häufig, um die Abgrenzung von Sphären – betriebliche Sphäre oder private Sphäre, Sphäre der Gesellschaft oder Sphäre des Gesellschafters, Identität oder Nicht-Identität des Verlustträgers –, dann ist klar, dass am Ende eine Gesamtbewertung mit den ihr eigenen Unsicherheiten den Ausschlag geben muss. Normen, denen man das Ergebnis von vornherein mit Gewissheit entnehmen kann, müssten anders konzipiert sein, nämlich an mehr oder weniger einfach feststellbare Äußerlichkeiten ihre Rechtsfolgen knüpfen. Das wäre ebenso zulässig, denn der Gesetzgeber verfügt bekanntlich über die Kompetenz zur Typisierung.<sup>3</sup> Macht er davon Gebrauch, gewichtet er die Rechtsklarheit und die Einfachheit der Rechtsanwendung höher, allerdings zu Lasten der Einzelfallgerechtigkeit. Soll diese umfassend berücksichtigt werden, ist der Einsatz unbestimmter Rechtsbegriffe dagegen auch im Steuerrecht unvermeidlich.

Dieses Dilemma ist im Wesen von Rechtssetzung begründet, die notwendig abstrakt-generell ist und deshalb immer in einer mehr oder weniger großen Distanz zum Einzelfall stattfinden muss. Weniger Spielraum für die Konkretisierung bedeutet deshalb immer auch mehr Vergrößerung, mehr Spielraum für die Konkretisierung dagegen größere Treffsicherheit im Einzelfall, allerdings um den Preis einer Verlagerung der Konkretisierungsleistung auf den Rechtsanwender.

An dieser Stelle zeigt sich auch, dass das Problem der Rechtsunsicherheit im Steuerrecht<sup>4</sup> durchaus mit sehr spezifischen Implikationen behaftet ist. Steuerrechtliche Normen reagieren auf wirtschaftliche Dispositionen und versuchen diese sachgerecht für die Zwecke der Besteuerung zu erfassen. Umgekehrt entfalten sie aber auch eine Vorwirkung, denn wirtschaftliche Dispositionen werden regelmäßig auch mit Blick auf die steuerlichen Folgen getroffen. Der „Erstinterpret“ der steuerlichen Norm ist in dieser Perspektive der Steuerpflichtige selbst.<sup>5</sup> Dessen Deutungen können allerdings nicht den Charakter des Amtlichen beanspruchen. Ob sie den Praxistest durch die Finanzverwaltung bestehen, zeigt sich erst, wenn der Sachverhalt verwirklicht und dem Finanzamt gegenüber erklärt ist. Der Steuerpflichtige versucht sich also in seinem Handeln an Normen zu orientieren, die, im Fall hochgradig unbestimmter Normen, nur eingeschränkt Orientierungshilfe bieten. Das ist ein strukturelles Problem, das in der Konzeption des Besteuerungsverfahrens angelegt ist, das im Kern auf eine nachgängige Beurteilung bereits verwirklichter Sachverhalte ausgerichtet ist.

## II. Rechtssicherheit als verfassungsrechtliches Erfordernis

Bevor die Ansätze zur Bewältigung dieses Problems in den Blick genommen werden, seien die verfassungsrechtlichen Parameter kurz aufgezeigt. Das Grundgesetz erkennt an, dass Rechtsnormen auch eine Orientierungsfunktion für den Einzelnen haben. Diese zutreffende Perspektive ergibt sich aus einer Zusammenschau des Rechtsstaatsprinzips mit den Grundrechten, im Fall des Steuerrechts also dem Recht auf wirtschaftliche Handlungsfreiheit, das sich, je nach Kontext, entweder an der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) oder zumindest der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG), ggf. auch an der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) festmachen lässt.<sup>6</sup>

Die Grundidee von Rechtsstaatlichkeit lautet, dass staatliches Handeln durch Rechtssätze bestimmt und gesteuert wird, die

es dadurch auch für den Bürger vorhersehbar und berechenbar machen. Dieser – darin kommt die grundrechtliche Perspektive zum Tragen – orientiert sich in seinem Handeln an den Rechtssätzen. Das ist ein Teil seines Freiheitsgebrauchs, weil die Existenz einer Rechtsordnung in einem staatlich geordneten Gemeinwesen eine Grundbedingung individueller Freiheitswahrnehmung ist. Dieser Zusammenhang ist so selbstverständlich, dass das BVerfG etwa im Rahmen seiner Judikatur zur Rückwirkungsthematik schlicht feststellen kann, dass „die Grundrechte wie auch das Rechtsstaatsprinzip im Zusammenwirken die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf und damit als eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen [garantieren]“.<sup>7</sup>

Von diesem Ausgangspunkt beantwortet sich auch die Frage nach dem Bestehen eines „Grundrechts auf Steuerplanung und Steuergestaltung“. Selbstverständlich folgt aus dem genannten Zusammenhang, dass der Einzelne ein Recht hat, seine wirtschaftlichen Verhältnisse so einzurichten, dass die steuerlichen Folgen für ihn möglichst günstig sind. Man kann das Grundrecht auf Steuerplanung und Steuergestaltung nennen. Wenn Klarheit darüber besteht, dass damit das Gesagte gemeint ist, aber nicht mehr,<sup>8</sup> ist dagegen aus begrifflicher Sicht nichts einzuwenden.

Stellt man die Frage, ob daraus in Bezug auf die Bestimmtheit von Rechtsnormen etwas abzuleiten ist, fällt der Befund allerdings ernüchternd aus. In seiner frühen Judikatur hat sich das BVerfG zwar zu dem Satz hinreißen lassen, steuerrechtliche Normen müssten so bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige seine Steuerschuld selbst vorausberechnen könne.<sup>9</sup> Angesichts der unüberbrückbaren Kluft zur Realität steuerrechtlicher Normen hat das Gericht diese Aussage allerdings zu Recht nicht weiter verfolgt. Vielmehr gilt für das Steuerrecht dasselbe wie für alle anderen Rechtsgebiete: Bestimmtheit und Klarheit sind nur im Rahmen des Möglichen zu gewährleisten.<sup>10</sup> Das bedeutet: Unbestimmtheit ist hinzunehmen, solange sie nicht allzu extrem ausfällt und durch die Sachlogik der zu regelnden Frage gerechtfertigt werden kann. Das ist auch eine sinnvolle Annahme, denn bei der Entscheidung zwischen der bestimmteren und der unbestimmteren Fassung einer Norm geht es in der Regel um ein elementares Gerechtigkeitsproblem, nämlich die Abwägung zwischen mehr Klarheit und formaler Gleichmäßig-

3 Zu Zulässigkeit und Grenzen einer Typisierung durch den Gesetzgeber zuletzt etwa zusammenfassend BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 Rz. 106 ff. = FR 2017, 577 m. Anm. Suchanek.

4 Zu weiteren, hier nicht speziell in Betracht gezogenen Ursachen und Erscheinungsformen der Rechtsunsicherheit im Steuerrecht Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 63 ff.

5 Vom Steuerpflichtigen als „Erstentscheider“ spricht Seer, StbJb. 2012/13, S. 557 (558); Seer, FR 2017, 161 (161).

6 Zu den grundrechtlichen Parametern der Forderung nach Steuerplanungssicherheit näher Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 133 ff.

7 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 (16).

8 Skeptisch mit Blick auf den tendenziell überschießenden sprachlichen Gehalt der Redeweise von einem „Grundrecht auf Steuergestaltung“ Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, vor § 42 AO Rz. 38 (Juli 2016); Schön, DSTJG 33 (2010), 29 (38 f.).

9 So noch BVerfG v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 (160).

10 Vgl. z.B. BVerfG v. 7.5.2001 – 2 BvK 1/00, BVerfGE 103, 332 (384).

keit in der Rechtsanwendung einerseits und mehr Einzelfallgerechtigkeit andererseits. Das ist ein klassisches Dilemma, dessen Auflösung in erster Linie dem Gesetzgeber überantwortet ist.

### III. Verfahrensrechtliche Optionen zur Herstellung von Rechtssicherheit

Lösungen für das Problem der Rechts- und Planungssicherheit sind deshalb auch kaum auf der Ebene des materiellen Steuerrechts zu finden. Sie können nur im Steuerverfahrensrecht angesiedelt sein. Das Problem ist im Kern in dem Umstand begründet, dass das Steuerverfahrensrecht auf die nachträgliche Beurteilung bereits verwirklichter Sachverhalte ausgerichtet ist. Mehr Rechtssicherheit im Planungsstadium setzt deshalb ein Abrücken vom Modell der nachgängigen Beurteilung voraus. Das Steuerverfahrensrecht hält hierfür als spezielles Instrument die verbindliche Auskunft bereit, das im Folgenden in einem ersten Schritt in seinen wesentlichen Konturen umrissen wird. Dem seien in einem zweiten Schritt einige kurze Betrachtungen zur Figur der sog. tatsächlichen Verständigung gegenübergestellt. Ihre Handhabung und Entstehungsgeschichte illustriert auf eine durchaus sehr anschauliche Art und Weise, wie es im Steuerverfahrensrecht um alternative Modelle einer Herstellung von Rechtssicherheit durch ein im weitesten Sinne konsensuales Vorgehen von Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung bestellt ist.

#### 1. Herstellung von Rechtssicherheit im Vorfeld der Disposition: Verbindliche Auskunft

##### a) Verbindliche Auskunft und verwandte Institute

Die Abgabenordnung sieht in § 89 Abs. 2 Satz 1 AO vor, dass die Finanzämter eine „verbindliche Auskunft“ darüber erteilen „können“, wie ein „genau bestimmter“, aber „noch nicht verwirklichter Sachverhalt“ beurteilt werden wird. Vorausgesetzt ist, dass die Erteilung einer solchen Auskunft beantragt wird („auf Antrag“) und dass „im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen“ ein „besonderes Interesse“ des Steuerpflichtigen an der Auskunftserteilung anzuerkennen ist. Die verbindliche Auskunft packt das Problem der Rechtsunsicherheit an der Wurzel: Das Finanzamt sichert bereits im Vorfeld, also bevor der Sachverhalt überhaupt verwirklicht worden ist, die künftige steuerliche Beurteilung für den Fall seiner Realisation rechtsverbindlich zu und schafft damit für den Steuerpflichtigen Sicherheit.

Das Steuerverfahrensrecht enthält außerdem einige weitere, vergleichbare Instrumente, die in speziellen Konstellationen Anwendung finden. Zu nennen sind insbesondere die verbindliche Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung (§§ 204 ff. AO) sowie die Anrufungsauskunft bei der Lohnsteuer (§ 42e EStG). In allen diesen Fällen geht es, wenn auch mit Unterschieden im Detail,<sup>11</sup> um die verbindliche Vorwegnahme der künftigen rechtlichen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts durch das Finanzamt. Bei der verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO handelt es sich um das insofern allgemeinste Institut, weshalb sich die weiteren Ausführungen darauf konzentrieren.

#### b) Rechtsgrundlagen und Rechtswirkungen der verbindlichen Auskunft

Die Möglichkeit, die rechtliche Beurteilung einer bestimmten Sachverhaltsgestaltung verbindlich zuzusagen, ist schon lange anerkannt.<sup>12</sup> Erst im Jahr 2006 ist der Gesetzgeber aber aktiv geworden und hat das Institut der verbindlichen Auskunft in Gestalt des § 89 Abs. 2 AO in Gesetzesform gegossen.<sup>13</sup> Die Regelung der Einzelheiten überlässt das Gesetz allerdings wiederum einer Rechtsverordnung des Bundesfinanzministeriums, der Steuerauskunftsverordnung (StAusKV), deren Erlass auf § 89 Abs. 2 Satz 5–7 AO beruht.

Die Auskunft ist, so § 89 Abs. 2 Satz 1 AO, „verbindlich“. Es wird einseitig-hoheitlich eine Regelung des Inhalts getroffen, dass sich das Finanzamt verpflichtet, den unterbreiteten Sachverhalt für den Fall seiner Realisation in einer bestimmten Art und Weise zu beurteilen, sofern die maßgebliche Rechtslage unverändert bleibt. Die verbindliche Auskunft ist deshalb als Verwaltungsakt i.S.d. § 118 Satz 1 AO einzuordnen.<sup>14</sup> Davon geht auch die Steuerauskunftsverordnung aus, die für die Änderung einer verbindlichen Auskunft u.a. auf die §§ 129 ff. AO verweist und damit indirekt zu erkennen gibt, dass die Auskunft ein Verwaltungsakt ist.<sup>15</sup> Der alte Streit darüber, ob die Verbindlichkeit der Auskunft im Prinzip von Treu und Glauben wurzelt oder in ihrer Rechtsnatur als Verwaltungsakt,<sup>16</sup> ist damit in letzterem Sinne entschieden.

Eine wesentliche Einschränkung macht die Steuerauskunftsverordnung allerdings hinsichtlich der Bindungswirkung. Diese tritt nicht ein – so § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV –, wenn die verbindliche Auskunft „zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht“. In dieser Perspektive avanciert die verbindliche Auskunft zu einer Art Optionsrecht.<sup>17</sup> Dem

11 Näher Wissenschaftlicher Arbeitskreis „Steuerrecht“ (DWS), Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren, 2017, S. 22 ff. – Ein Unterschied besteht insb. darin, dass nur die verbindliche Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO gebührenpflichtig ist, die verbindliche Zusage i.S.d. §§ 204 ff. AO nicht. Eine gewisse systematische Schwäche ist darin zu sehen, dass es für den Bereich der Quellenbesteuerung beim Nebeneinander spezieller und allgemeiner Institute bleibt (§ 42e EStG findet für die Kapitalertragsteuer keine Entsprechung, so dass hier nur der Rückgriff auf § 89 Abs. 2 AO mit entsprechender Gebührenerpflicht bleibt). Unter dem Gesichtspunkt der Einbeziehung Privater in die Steuererhebung wäre auch zu erwägen, ob nicht dem Unternehmer i.S.d. § 1 UStG spezielle Auskunftsrechte eingeräumt werden sollten (für diesen Vorschlag s. *Seer/Hardeck*, StuW 2016, 366 [368 f.]).

12 Näher *Buciek*, DStZ 1999, 389 (391 ff.).

13 Eingefügt durch Art. 18 Nr. 1 lit. b) Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 5.9.2006, BGBl. I 2006, 2098 (2106).

14 BFH v. 16.5.2013 – V R 23/12, BStBl. II 2014, 325 Rz. 19; *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 AO Rz. 24 ff. (Februar 2018); *Söhn* in *Hübbschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 89 AO Rz. 246 (August 2016).

15 § 2 Abs. 4 StAusKV: „Unbeschadet der §§ 129 bis 131 der Abgabenordnung kann eine verbindliche Auskunft mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war.“

16 Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 58 ff.; *Buciek*, DStZ 1999, 389 (391). Insb. die Rspr. ging bis zur Einführung des § 89 Abs. 2 AO davon aus, dass die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft allein auf dem Grundsatz von Treu und Glauben beruht, vgl. zur alten Rechtslage BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37 Rz. 67 m.w.N. = FR 2016, 567 m. Anm. *Kanzler*.

17 So die Charakterisierung bei *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 62; *Seer*, StbJb. 2012/13, S. 557 (563): „eine Art Option“, die der Steuerpflichtige nutzen könne, an die er aber nicht gebunden sei.

Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, den geschilderten Sachverhalt zu realisieren, in einem späteren Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid aber gleichwohl den Einwand geltend zu machen, dass die Rechtslage in der Auskunft zu seinen Ungunsten verkannt worden sei. Von Bedeutung ist das insbesondere für die Rechtsschutzperspektive: Dem Steuerpflichtigen werden im Fall der ungünstigen Auskunft die ihm gegen den späteren Steuerbescheid zu Gebote stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten nicht schon durch die Auskunft aus der Hand geschlagen.

Keinen Schutz bietet die verbindliche Auskunft im Übrigen, wie das BVerfG klargestellt hat, gegen nachträgliche Änderungen des Rechts. Das ist darin begründet, dass die verbindliche Auskunft ihrer Struktur nach darauf begrenzt ist, eine verbindliche Aussage zur rechtlichen Behandlung eines bestimmten Sachverhalts nach Maßgabe des zum Zeitpunkt der Auskunft geltenden Rechts zu treffen. Ändert sich das maßgebliche Recht, entfaltet auch die verbindliche Auskunft keine Bindungswirkung mehr. Der Steuerpflichtige kann sich insofern ggf. auf die Grundsätze des sog. Rückwirkungsverbots berufen, erlangt aber nicht durch die verbindliche Auskunft einen verstärkten Dispositionsschutz.<sup>18</sup>

### c) Ausgewählte Einzelfragen der verbindlichen Auskunft

#### aa) Anspruch auf Erteilung der verbindlichen Auskunft

Für die Effektivität des Instituts der verbindlichen Auskunft ist die Frage, inwieweit der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Auskunftserteilung hat, von ausschlaggebender Bedeutung. Ein uneingeschränkter Anspruch auf die rechtliche Beurteilung noch nicht verwirklichter Sachverhalte kann angesichts begrenzter Verwaltungskapazitäten nicht bestehen. Zu fordern ist vielmehr ein qualifiziertes Bescheidinteresse, das es rechtfertigt, die Verwaltungskapazitäten „vorgängig“ in Anspruch zu nehmen. Deshalb setzt § 89 Abs. 2 Satz 1 AO voraus, dass der Steuerpflichtige „im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen“ ein „besonderes“ Interesse an der Vorab-Beurteilung hat. Die Schwelle ist allerdings eher niedrig anzusetzen, denn welcher Umstand als dispositionsrelevant zu beurteilen ist, hängt von den persönlichen Verhältnissen und vom Einzelfall ab.<sup>19</sup> Letztlich muss es genügen, dass der Steuerpflichtige darlegt, dass und warum für ihn eine bestimmte Disposition von ihrer steuerlichen Einordnung abhängig ist, hinsichtlich derer Unsicherheit besteht.

Im Übrigen steht die Erteilung der verbindlichen Auskunft im Ermessen des Finanzamts. Das Ermessen ist allerdings vor dem Hintergrund der zugrunde liegenden verfassungsrechtlichen Prinzipien auszuüben. Zwar ist richtigerweise davon auszugehen, dass eine verfassungsrechtliche Pflicht des Gesetzgebers, ein solches Institut wie das der verbindlichen Auskunft vorzusehen, nicht besteht.<sup>20</sup> Wenn der Gesetzgeber aber ein solches Institut einführt – und hierfür sprechen gute Gründe –, dann muss diese Bestimmung ihrerseits im Lichte des verfassungsrechtlichen Postulats einer Rechtssicherheit ausgelegt und angewendet werden. Das bedeutet, dass das Ermessen, das § 89 Abs. 2 AO einräumt, bei Bestehen eines Auskunftsinteresses grundsätzlich in der Weise auszuüben ist, dass die Auskunft zu erteilen ist.<sup>21</sup> Es handelt sich damit um einen Fall des sog. in-

tendierten Ermessens oder – in der Terminologie des BFH – des sog. vorgeprägten Ermessens.<sup>22</sup>

Nur in besonderen Konstellationen ist es denkbar, dass die Erteilung einer Auskunft abgelehnt wird. Der für die praktische Handhabung durch die Finanzverwaltung maßgebliche Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) nennt insofern verschiedene Fälle,<sup>23</sup> die allerdings zum Teil recht weit gehen und dem durch die verfassungsrechtlichen Parameter vorgezeichneten Ermessensrahmen nicht in vollem Umfang gerecht werden.<sup>24</sup> Z.B. überzeugt die Annahme nicht, dass eine Auskunft in den praktisch bedeutsamen Fragen des Fremdvergleichs generell abgelehnt werden darf. Für den weiteren Gesichtspunkt des Zuwartens auf eine bevorstehende Klärung der Rechtslage gilt, dass dieser die (gebührenfreie) Zurückstellung des Auskunftsverlangens zwar grundsätzlich rechtfertigen kann. Im Einzelnen kommt es aber darauf an, wie konkret diese Klärung bevorsteht und inwieweit dem Steuerpflichtigen ein weiteres Zuwarten zuzumuten ist.

Seit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sieht § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F. bei Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft außerdem eine Entscheidungsfrist von sechs Monaten vor.<sup>25</sup> Fristüberschreitungen müssen künftig dem Antragsteller gegenüber begründet werden. Die neue Vorschrift ist absichtsvoll weich als Soll-Vorschrift konzipiert und schweigt sich über die Folgen eines Fristverstößes aus. Insofern ist die Regelung als nicht hinreichend effektiv kritisiert worden.<sup>26</sup> In Anbetracht der überragenden Bedeutung des Gesetzmäßigkeitsprinzips und der Vollzugsverantwortung der Verwaltung hierfür erscheint es allerdings nachvollziehbar,

18 BVerfG v. 11.5.2014 – 1 BvR 741/14, DStR 2015, 2237 Rz. 17: keine verfassungsrechtliche Gebotenheit eines Billigkeitserlasses in diesen Fällen.

19 In diesem Sinn auch *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 AO Rz. 32 (Februar 2018): Maßgeblichkeit eines „individuellen Maßstabs“; *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 89 AO Rz. 202 (August 2016): Erheblichkeit der Frage „aus der Sicht des Steuerpflichtigen“.

20 Diese Frage ist insb. im Zusammenhang mit der Diskussion um die Gebührenpflicht für die verbindliche Auskunft virulent geworden. Wie hier dürfte wohl auch BFH v. 30.3.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536 Rz. 13, zu verstehen sein: Es bestehe keine Pflicht des Gesetzgebers, die „kostenfreie“ Erteilung verbindlicher Auskünfte vorzusehen. A.A. dagegen aber etwa *Spilker*, StuW 2013, 19 (20 f.).

21 *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 AO Rz. 40 (Februar 2018); *Seer*, StbJb. 2012/13, S. 557 (566 f.); *Seer*, FR 2017, 161 (163); *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 89 AO Rz. 237a (August 2016). S. zur alten Rechtslage auch bereits *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 709 ff.

22 Allg. zur Kategorie *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 5 AO Rz. 134 ff. (April 2018), sowie umfassend *J. Popel*, Das vorgeprägte und intendierte Ermessen im Steuerrecht, 2018.

23 Nach dem AEO zu § 89 Rz. 3.5.4 soll eine verbindliche Auskunft nicht erteilt werden, wenn „die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht“ (wobei insofern u.a. beispielhaft die „Feststellung der Grenzpunkte für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters“ genannt wird). Ein weiterer Versagungsfall soll gegeben sein, „wenn zu dem Rechtsproblem eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung in absehbarer Zeit zu erwarten ist“.

24 Zur Kritik im Einzelnen mit unterschiedlichen Akzenten s. etwa *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 AO Rz. 42 ff. (Februar 2018); *Seer*, StbJb. 2012/13, S. 557 (567 f.); *Seer*, FR 2017, 161 (163 f.); *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 89 AO Rz. 238 ff. (August 2016); *J. Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, S. 77 ff.

25 Eingefügt durch Art. 1 Nr. 14 lit. a) aa) des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679 (1684).

26 Kritisch *Seer/Hardeck*, StuW 2016, 366 (370 f.): „Papiertiger“.

dass der Gesetzgeber von einer harten Sanktion etwa des Inhalts, dass im Fall der Untätigkeit bis Fristablauf die verbindliche Auskunft wie beantragt als erteilt gilt, abgesehen hat. Die Neuregelung ist insofern zwar nicht mit harten Folgen verknüpft, zeichnet aber letztlich doch einen rechtsverbindlichen Rahmen für die Behandlung entsprechender Anträge durch die Finanzbehörden, der schon kraft seiner Existenz als Leitlinie Wirkung entfalten sollte.<sup>27</sup>

### bb) Gebührenpflichtigkeit der verbindlichen Auskunft

Bemerkenswert ist, dass die Erteilung einer verbindlichen Auskunft gebührenpflichtig ist (§ 89 Abs. 3–7 AO).<sup>28</sup> Genauer wird die Gebühr bereits „für die Bearbeitung des Antrags“ erhoben (§ 89 Abs. 3 Satz 1 AO). Maßgeblich für die Gebührenbemessung ist der „Gegenstandswert“, d.h. der „Wert, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat“ (§ 89 Abs. 4 Satz 1 AO). Der Anwendungserlass zur AO stellt klar, dass darunter der Steuervorteil zu verstehen ist, der sich für den Fall einer positiven Auskunft ergeben würde.<sup>29</sup> Die Regelung beruht also auf dem Gesichtspunkt des Vorteilsausgleichs, indem das Gesetz den Wert der staatlichen „Leistung“ zum Anknüpfungspunkt für die Bemessung der Gebühr macht. Lediglich für den Fall, dass ein Gegenstandswert nicht bestimmbar ist, sieht § 89 Abs. 6 AO eine Gebührenbemessung unter dem alternativen Gesichtspunkt der Aufwandsverursachung vor. Die Gebühr soll in diesem Fall 50 € pro Bearbeitungsstunde betragen.

Aus fundamentaler, finanzverfassungsrechtlicher Perspektive ist die Auferlegung einer Gebühr nur gerechtfertigt, wenn Anknüpfungspunkt der Gebühr ein Sondervorteil ist, den der Gebührenschuldner individuell zurechenbar in Anspruch nimmt.<sup>30</sup> Dieser Sondervorteil besteht im Fall der verbindlichen Auskunft darin, dass der Steuerpflichtige – abweichend vom Regelfall des Besteuerungsverfahrens – eine Vorab-Zusicherung über die rechtliche Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts erhält. Mit eben dieser Begründung hat auch der BFH die Gebührenpflicht gegen kritische Einwände verteidigt.<sup>31</sup> Fragwürdig ist es allerdings, dass das Gesetz in sämtlichen Fällen eine Gebührenbemessung in Anknüpfung an den Vorteil vorsieht. Die Gebühr soll nämlich auch in dieser Höhe anfallen, wenn das Finanzamt die Auskunft nicht wie beantragt erteilt (Negativauskunft) oder den Antrag auf Auskunftserteilung im Rahmen seines Ermessens sogar ganz ablehnt (Nichtauskunft). Zumindest wenn der Steuerpflichtige gar keine Auskunft erhält, erscheint eine Bemessung nach dem Vorteil verfehlt und kann nur der Gesichtspunkt der Aufwandsverursachung als alternativer Bemessungsmaßstab in Betracht kommen.<sup>32</sup> Auch wenn die Gebührenpflicht als solche im Kern gerechtfertigt werden kann, besteht also ein gewisser Bedarf zur Nachjustierung, die ggf. auch im Wege eines Billigkeitsverzichts (§ 89 Abs. 7 Satz 1 AO) vorgenommen werden kann.<sup>33</sup>

### cc) Rechtsschutz gegen Nichtauskunft und unrichtige Auskunft

Weitere Fragen ergeben sich schließlich im Zusammenhang mit der Rechtsschutzgewährung. Rechtsschutzbedarf entsteht auf Seiten des Steuerpflichtigen insbesondere, wenn das Finanzamt die Auskunft nicht wie beantragt erteilt, sondern von einer anderen, für den Steuerpflichtigen ungünstigeren Rechtsauffassung ausgeht (sog. Negativauskunft). Dann stellt sich die

Frage, ob der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Erteilung einer „richtigen“ Auskunft hat und er diesen Anspruch auch gerichtlich durchsetzen kann. Das würde allerdings bedeuten, dass Streitfragen über noch nicht realisierte Sachverhalte, die möglicherweise auch nie Realität werden, gerichtlich zu entscheiden wären. Das dürfte auch der Grund für die Zurückhaltung des BFH sein. Das Gericht geht davon aus, dass § 89 Abs. 2 AO dem Steuerpflichtigen nur einen Anspruch darauf verleiht, eine Vorab-Einschätzung des Finanzamts zu bekommen. Ist diese Einschätzung günstig („Positivauskunft“), kann sich der Steuerpflichtige darauf verlassen. Ist die Einschätzung ungünstig („Negativauskunft“), kann er dagegen keine bessere Einschätzung beanspruchen. Sicherheit tritt in diesem Fall nur insofern ein, als der Steuerpflichtige dann damit rechnen muss, dass er den Rechtsweg im Besteuerungsverfahren beschreiten muss, wenn er seine Auffassung zur Geltung bringen will. Im Ergebnis qualifiziert der BFH die verbindliche Auskunft damit als ein reines Instrument des Verwaltungsverfahrens, bezüglich dessen ein Rechtsschutz nicht zu erlangen ist. Eine Ausnahme soll aus rechtsstaatlichen Gründen nur gelten, sofern die Auskunft „evident rechtsfehlerhaft“ ist. Nur insofern findet also eine gerichtliche Kontrolle statt.<sup>34</sup>

Dieses Ergebnis führt zu einer erheblichen Einschränkung des Anwendungsbereichs der verbindlichen Auskunft und erscheint deshalb auch durchaus kritikwürdig.<sup>35</sup> Die argumenta-

27 In der Praxis kommt nur der Untätigkeitseinspruch in Betracht, der nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO statthaft ist, wenn über einen Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts „ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden ist“. In dieser Perspektive konkretisiert § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F. das Kriterium der „angemessenen Frist“. Wird auch über den Einspruch nicht entschieden, kommt eine Untätigkeitsklage in Betracht, die nach § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO allerdings frühestens sechs Monate nach Einlegung des Einspruchs möglich ist.

28 Erstmalige Einführung der Gebührenpflicht durch Art. 10 Nr. 9 lit. b) Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878 (2902); Neufassung sodann durch Art. 3 Nr. 2 Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131 (2139).

29 AEAO zu § 89 Rz. 4.2.2. Der für die Bemessung maßgebliche Steuervorteil („steuerliche Auswirkung“) ist danach so zu bestimmen, dass „der Steuerbetrag, der bei Anwendung der vom Antragsteller vorgetragenen Rechtsauffassung entstehen würde, dem Steuerbetrag gegenüberzustellen ist, der entstehen würde, wenn die Finanzbehörde eine entgegengesetzte Rechtsauffassung vertreten würde“.

30 Das BVerfG spricht in st. Rspr. von der Gebühr als Geldleistung, die dem Gebührenschuldner „aus Anlass individuell zurechenbarer Leistungen“ auferlegt wird, vgl. BVerfG v. 25.6.2014 – 1 BvR 668/10, 1 BvR 2104/10, BVerfGE 137, 1 Rz. 43 m.w.N.

31 BFH v. 30.3.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536 ff. Ebenso Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rz. 64 f. (Februar 2018); Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rz. 322 (August 2016). Zur Kritik s. etwa Spilker, StuW 2013, 19 (25 ff.).

32 Mit Recht kritisch Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rz. 70 (Februar 2018); Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rz. 391f (August 2016). A.A. aber FG Hess. v. 6.7.2011 – 4 K 3139/09, EFG 2011, 1938 ff., mit dem Argument, dass dem Antragsteller nach vorherigem Hinweis auf die beabsichtigte Zurückweisung des Antrags die Möglichkeit offenstehe, den Antrag zurückzunehmen (zur Rechtsfolge in diesem Fall s. § 89 Abs. 7 Satz 2 AO).

33 Für diese Perspektive BFH v. 5.2.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014 Rz. 18; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rz. 391f, 391g (August 2016).

34 BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 Rz. 10 ff.

35 Zur Kritik s. etwa Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rz. 61 (Februar 2018); Seer, StbJb. 2012/13, S. 557 (578 ff.); Seer, FR 2017, 161 (168 f.); Krumm, DStR 2011, 2429 ff.

tive Brücke, die die Judikatur des BFH aus einer fundamental rechtsstaatlichen Sicht hinnehmbar erscheinen lässt, liegt in dem Umstand, dass die verbindliche Auskunft nach § 2 Abs. 1 Satz 2 StAuskV keine Bindungswirkung zuungunsten des Steuerpflichtigen erzeugt, so dass der Rechtsweg im Besteuerungsverfahren weiter offenbleibt.<sup>36</sup> Auch das Anliegen, den Rechtsschutz nicht auf hypothetische Sachverhalte auszudehnen, ist durchaus nachvollziehbar. Insgesamt bewegen sich die Annahmen der Rechtsprechung damit in den Bahnen des methodisch Vertretbaren,<sup>37</sup> wenngleich die Effektivität des Instituts der verbindlichen Auskunft dadurch offenkundig nicht gefördert wird.

#### d) Bewertung: Verbindliche Auskunft als Instrument zur Herstellung von Rechtssicherheit

Die Liste der Rechtsfragen rund um die verbindliche Auskunft könnte sicher noch deutlich verlängert werden. Im Großen und Ganzen ist allerdings eine positive Bilanz zu ziehen. Wenn man Stimmen aus der Praxis glauben darf, ist jedenfalls, bei allen Veränderungsbedarfen im Detail, zu attestieren, „dass Deutschland (auch im Vergleich zu anderen europäischen Staaten) über ein relativ gut funktionierendes Auskunftssystem verfügt“.<sup>38</sup> Aus einer dogmatischen Sicht kann überdies festgehalten werden, dass sich das Instrument der verbindlichen Auskunft als Verwaltungsakt in die traditionellen verwaltungsrechtlichen Strukturen weitgehend bruchlos einfügt. Strukturell wirft es deshalb auch vergleichsweise wenige Probleme auf.

## 2. Herstellung von Rechtssicherheit durch Absprache: Tatsächliche Verständigung

Quer zu den traditionellen verwaltungsrechtlichen Mustern liegt dagegen die Vorstellung, man könne Rechtsunklarheiten auch im Zusammenwirken durch wechselseitige Vereinbarung bewältigen. Das Unbehagen gegenüber einem solchen Ansatz ist darin begründet, dass das Steuerrecht Eingriffsrecht ist, der Gleichheitssatz die gleichmäßige Verwirklichung der Steueransprüche entsprechend dem Gesetz fordert und dies für die Legitimation der Steuer als Gemeinlast von fundamentaler Bedeutung ist. Dementsprechend liegt der Abgabenordnung auch das klassische Konzept einseitig-hoheitlichen Handelns zugrunde, dessen formale Ausdrucksform der Verwaltungsakt ist und dessen verfahrensrechtliche Entsprechung im Prinzip einer Amtsermittlung (§ 88 AO) liegt. Die Idee, man könne Unklarheiten im Besteuerungsverfahren konsensual bewältigen, verträgt sich damit nur bedingt.<sup>39</sup>

Das dürfte auch der Grund dafür sein, warum das Institut der tatsächlichen Verständigung trotz seiner enormen praktischen Bedeutung<sup>40</sup> in der Abgabenordnung bislang nicht vorkommt. Die tatsächliche Verständigung ist ebenso wie die verbindliche Auskunft als Rechtsinstitut in der Praxis entwickelt und höchstrichterlich präzisiert worden.<sup>41</sup> Anders als im Fall der verbindlichen Auskunft hat der Gesetzgeber dies aber niemals zum Anlass genommen hat, die Praxis auch auf eigene gesetzliche Füße zu stellen. Daran entzündet sich berechtigte Kritik.<sup>42</sup> Das Institut der tatsächlichen Verständigung steht nicht nur in einem Spannungsverhältnis zu den verfassungsrechtlich vorgegebenen Strukturprinzipien des Besteuerungsverfahrens, son-

dern es besteht außerdem die Gefahr, dass in der praktischen Handhabung die Grenzen des Zulässigen gedehnt oder auch überdehnt werden.<sup>43</sup> Das legt es nahe, den Gesetzgeber in der Verantwortung zu sehen, Zulässigkeit und Grenzen dieses Instituts selbst näher zu bestimmen und ggf. auch prozedurale Sicherungen etwa in Gestalt spezifischer Dokumentations- und Kontrollpflichten gegen eine schleichende Erosion der Fundamentalprinzipien von Besteuerung ausdrücklich zu implementieren.<sup>44</sup>

An dieser Stelle soll nicht eine Einzeldarstellung der Probleme und Rechtsfragen der tatsächlichen Verständigung geliefert werden, sondern es sollen die Querbezüge und Verbindungen zur hier interessierenden Thematik aufgezeigt werden. Der Kern des Instituts der tatsächlichen Verständigung besteht darin, dass sich Steuerpflichtiger und Finanzamt verbindlich darauf verständigen können, dass der Besteuerung ein bestimmter Sachverhalt zugrunde gelegt wird. Voraussetzung ist insbesondere, dass die Sachverhaltsermittlung wesentlich erschwert ist und dass der durch Übereinkunft festgestellte Sachverhalt nicht offensichtlich unzutreffend ist.<sup>45</sup> Die tatsächliche Verständigung ist sowohl für das Finanzamt als auch für den Steuerpflichtigen und die FG bindend.<sup>46</sup> Insofern kann man auch in diesem Zusammenhang von einem Instrument zur Herstellung von Rechtssicherheit sprechen, denn Streitfragen werden verbindlich geklärt und weitergehende Rechtsstreitigkeiten vermieden.<sup>47</sup>

Aus der Sicht des hier beschriebenen Problemhorizonts adressiert das Institut der tatsächlichen Verständigung allerdings – ungeachtet seiner enormen praktischen Bedeutung – konzeptionell nur einen vergleichsweise kleinen Ausschnitt: Erstens geht es bei der tatsächlichen Verständigung nicht um die Schaffung von Planungssicherheit im Vorfeld einer Disposition, sondern nur um die Frage, wie bereits verwirklichte Besteuerungssachverhalte zu beurteilen sind. Und zweitens darf die Verstän-

36 Darauf nimmt auch BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 Rz. 17 f., explizit Bezug: Wegen § 2 Abs. 1 Satz 2 StAuskV verlange auch Art. 19 Abs. 4 GG keine Rechtmäßigkeitskontrolle bzgl. der Auskunft.

37 So auch *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rz. 313 (August 2016): „zwar nicht zwingend, aber vertretbar und [...] verfassungsrechtlich unbedenklich“.

38 So *Eilers/Nosthoff-Horstmann*, FR 2017, 170 (170).

39 S. dazu auch die Fundamentalkritik am Modus konsensualen Entscheidens im Besteuerungsverfahren bei *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 186 ff.

40 Zur Bedeutung für die finanzgerichtliche Praxis zuletzt *Loschelder*, StuW 2018, 329 ff.

41 S. dazu etwa *Buciek*, DStZ 1999, 389 (394 ff.).

42 Für die Forderung nach einer gesetzlichen Normierung und Umgrenzung s. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 120 (November 2017); *Loschelder*, StuW 2018, 329 (332, 336).

43 Dazu eindrucksvoll *Loschelder*, StuW 2018, 329 (331 f.).

44 S. etwa zur „Kontrollfunktion“ des Schriftformerfordernisses *Seer*, DStJG 38 (2015), S. 313 (320 f.).

45 BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, ECLI:DE:BFH:2017:U.110417.IXR24.15.0, BStBl. II 2017, 1155 Rz. 15 m.w.N. zur st. Rspr. = FR 2018, 1156.

46 Zur Streitfrage, ob die Bindungswirkung auf dem Prinzip von Treu und Glauben beruht oder ob es sich um einen Anwendungsfall des öffentlich-rechtlichen Vertrages handelt, s. nur *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 116 f. (November 2017).

47 BFH v. 31.7.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625 (626), spricht von der Herstellung von „Rechtsfrieden“ durch tatsächliche Verständigung. Auch *Loschelder*, StuW 2018, 329 (335 f.), attestiert der tatsächlichen Verständigung eine „hohe Befriedungsfunktion“.

digung nur unklare Sachverhaltselemente betreffen. Eine Verständigung über Rechtsfragen ist dagegen ausgeschlossen.<sup>48</sup> An diesem Dogma hält die Rechtsprechung nach wie vor völlig zu Recht fest, auch wenn es zahlreiche Bereiche gibt, in denen sich Rechts- und Tatsachenfragen vermischen und die Grenzziehung deshalb nur schwer durchführbar ist.<sup>49</sup> Als Blaupause für ein umfassenderes Konzept der Beseitigung von Rechtsunsicherheiten im Steuerrecht eignet sich der konsensorientierte Ansatz, der der tatsächlichen Verständigung zugrunde liegt, deshalb nur bedingt.

#### IV. Das Kooperationsprinzip – ein alternativer Ansatz zum Umgang mit Rechtsunsicherheit?

Das leitet über zu einigen abschließenden Überlegungen, die die Perspektive noch einmal weiten sollen. Das Steuerverfahrensrecht befindet sich seit einiger Zeit unter einem gewissen Anpassungsdruck, der vor allem durch Entwicklungen auf internationaler Ebene befeuert wird. Es ist die Frage gestellt, ob und inwiefern man nicht verstärkt Formen der Kooperation implementieren sollte, die das Problem der Rechtsunsicherheit auf eine ganz andere Weise als bislang üblich handhabbar machen.

Der Gedanke, dass ein effektiver Steuervollzug in gewisser Weise auch von einer gedeihlichen Kooperation von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen abhängt, ist nicht neu.<sup>50</sup> Auch dürfte es nicht ernsthaft zweifelhaft sein, dass die Erfüllung steuerlicher Pflichten durch die proaktive Unterstützung und Begleitung von Seiten der Finanzverwaltung gefördert wird und es sich dabei um ein Schlüsselement handelt, das angesichts der Realitäten des Steuervollzuges unverzichtbar zur Gewährleistung einer gleichheitsgerechten Besteuerung ist.<sup>51</sup> Dahinter steht die Erkenntnis, dass es angesichts limitierter Kapazitäten der Verwaltung der Schaffung von Anreizstrukturen bedarf, die neben die klassischen hoheitlichen Instrumente der Sanktion und Kontrolle treten und dazu beitragen, dass die Steuerpflichtigen sich gewissermaßen selbsttätig gesetzeskonform verhalten.<sup>52</sup> Es geht in dieser Perspektive um die praktische Effektuierung der Gesetzesbindung.

Auf dieser Linie liegt die Forderung, kooperative Verfahrenselemente verstärkt in das Steuerrecht zu implementieren und die „kooperative Compliance“ als ein „ganzheitliches steuerverfahrensrechtliches Konzept“ zu etablieren.<sup>53</sup> Der Ansatz lässt sich dahingehend umschreiben, dass vorgängig bestimmte Gütekriterien definiert, überprüft und in einer „Compliance-Vereinbarung“ festgehalten werden, die die Richtigkeit der Steuererklärung garantieren sollen, so dass es nicht oder nur noch in Grenzen einer nachgängigen Überprüfung bedarf.<sup>54</sup> Für die beteiligten Unternehmen verbindet sich damit u.a. der Vorteil, dass sie bereits frühzeitig eine erste, wenn auch möglicherweise nicht abschließend verbindliche Einschätzung über die Akzeptabilität bestimmter steuerrechtlicher Prämissen erhalten. Diese kann z.B. darin liegen, dass bestimmte Vorgehensweisen als risikoarm und deshalb grundsätzlich nicht überprüfungsbedürftig definiert werden, andere dagegen als risikoaffin.<sup>55</sup> Ein vergleichbarer Ansatz liegt dem ICAP-Projekt der OECD („International Compliance Assurance Programme“) zugrunde. Das Projekt zielt darauf, Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen u.a. auf dem Gebiet von Verrechnungspreisen dadurch herzustellen, dass auf der Basis international koordinierter Risikoabschätzungen für bestimmte, als risikoarm identifizierte Berei-

che ein „outcome letter“ ausgestellt wird, der für diese Bereiche eine Nachprüfung zumindest für einen gewissen Zeitraum als unwahrscheinlich zusichert.<sup>56</sup> Solche risikoorientierten Ansätze, die auf die frühzeitige Identifizierung und Eliminierung von Risikofaktoren setzen, treffen sich wiederum mit aktuellen Entwicklungen des Steuerverfahrensrechts. Spätestens seit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nimmt die Abgabenordnung auch offiziell zur Kenntnis, dass ein effektiver Steuervollzug angesichts begrenzter Ressourcen der Verwaltung eine gewichtete Prüfungsintensität voraussetzt, die nach Maßgabe eines Risikomanagements zu bestimmen ist (§ 88 Abs. 5 AO n.F.). Kooperation und Compliance sind in dieser Perspektive Kriterien, die für die Auswahl der Prüffälle ein maßgebliches Gewicht haben können.

Compliance-Konzepte, die auf die vorgängige Würdigung bestimmter Sachverhaltselemente setzen und anhand dessen eine Risikoklassifizierung vornehmen, sind allerdings nur in Grenzen zulässig. Es soll hier nicht die Frage aufgegriffen und weiter verfolgt werden, inwiefern sich der Abgabenordnung ein Prinzip der Kooperation als Rechtsprinzip entnehmen lässt und ob ein solches Prinzip nicht sogar möglicherweise verfassungsrechtlich fundiert ist.<sup>57</sup> Die entsprechenden Ansätze sind intensiv diskutiert worden, wobei sich die Kritik insbesondere am Bild der „kooperativen Verantwortungsgemeinschaft“ von Staat und Steuerpflichtigem, das in diesem Zusammenhang gezeichnet wird,<sup>58</sup> entzündet hat.<sup>59</sup> Belastbare Aussagen zur Zu-

48 S. nur BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, ECLI:DE:BFH:2017:U.110417. IXR24.15.0, BStBl. II 2017, 1155 Rz. 15 = FR 2018, 1156; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 158 ff. (November 2017). Fundamentalkritik bei *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 210 ff., der für bestimmte Fälle auch Verständigungen über Rechtsfragen für zulässig hält.

49 Zur Grenzziehung etwa *Seer*, DSTJG 38 (2015), S. 313 (316 f.); *Loschelder*, StuW 2018, 329 (331).

50 Dazu aus Sicht der Finanzverwaltung bereits *E. Schmidt*, DSTJG 31 (2008), S. 37 (41 f.); *Widmann* in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), FS Spindler, 2011, S. 563 ff.

51 In diesem Sinn ist der Staat, der auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen setzt, mit *Drüen* nicht als schwacher, sondern als „realistischer Staat“ zu beschreiben, s. *Drüen* in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Bd. 1, 2009, S. 1 (18 f.).

52 *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO Rz. 28 ff. (Januar 2017), spricht von einer „Tax Compliance-Strategie“ mit dem Ziel, die Steuerpflichtigen „zur eigenmotivierten Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten zu bewegen“.

53 Plädoyer dafür mit Skizze zweier Kooperationsmodelle bei *Seer/Hardeck*, StuW 2016, 366 ff.

54 S. bspw. den Vorschlag bei *Seer/Hardeck*, StuW 2016, 366 (374 ff.).

55 Als Risikosachverhalte werden im Modell von *Seer/Hardeck*, StuW 2016, 366 (375), eingestuft (1.) die Abweichung von einer bekannten Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, (2.) die „Unklarheit“ über die steuerliche Behandlung und (3.) das „ernsthafte Risiko“ der Nichtanerkennung der vom Steuerpflichtigen vertretenen Position.

56 Dazu OECD (Hrsg.), International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0, 2019, vgl. Rz. 77, S. 29 f.: The outcome letter „will typically address the [...] confirmation of the covered risks that are considered to be low risk, with a statement that it is not anticipated that compliance resources will be dedicated to a further review of these risks for a defined period [...]“. S. auch *Birkemeyer u.a.*, DStR 2019, 178 (180 f.); *Prinz/Ludwig*, DB 2018, 477 f.; *Heidicke u.a.*, IWB 2018, 224 ff.

57 Dafür *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 175 ff., 225 ff.; *Drüen* in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Bd. 1, 2009, S. 1 (18 ff.).

58 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 176 u. öfters.

59 Zur Kritik s. insb. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 78 AO Rz. 120 (November 2017); *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 161 ff.

lässigkeit der skizzierten Modelle lassen sich aus einem Kooperationsprinzip jedenfalls nicht herleiten. Für die gleichmäßige Besteuerung zentral sind vielmehr, auch verfassungsrechtlich abgesichert, die Prinzipien der Deklaration und Verifikation. Das schließt es nicht aus, im Interesse einer Rechts- und Planungssicherheit in verstärktem Maß vorgängige Prüfungen, auch jenseits des etablierten Instruments der verbindlichen Auskunft, in das Steuerverfahrensrecht zu integrieren. Bestimmte Entwicklungen lassen sich dabei durchaus auch mit den herkömmlichen Instrumenten abbilden, die, wie das Beispiel der sog. Advance Pricing Agreements zeigt,<sup>60</sup> durchaus ein beachtliches Entwicklungspotential aufweisen. Wenn neuen kooperativen Handlungsformen tatsächlich eine Rechtsverbindlichkeit im Besteuerungsverfahren zukommen soll, wäre es jedenfalls erforderlich, sie entweder auf den Kanon der klassi-

schen Handlungsformen zurückzuführen oder sie zumindest auf eine eigene gesetzliche Grundlage zu stellen. Für fundamentale Eingriffe in den Amtsermittlungsgrundsatz gilt außerdem, dass sie einer expliziten gesetzgeberischen Entscheidung bedürfen. Die Schaffung steuerverfahrensrechtlich vorteilhafter Positionen unterliegt einem rechtsstaatlichen Transparenzgebot, der gleichheitsgerechte Zugang muss durch vorab festgelegte und hinreichend sachgerechte Auswahlkriterien sichergestellt sein.<sup>61</sup> Nicht vollends preisgegeben werden darf schließlich auch in einem risikoorientierten Steuervollzug das Verifikationsprinzip, denn die prinzipiell bestehende Möglichkeit einer jederzeitigen Kontrolle gehört zu den verfassungsrechtlichen Grundbedingungen eines gleichheitsgerechten Steuervollzugs.<sup>62</sup>

---

60 Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit einer Vorabverständigung über die Methoden einer Verrechnungspreisbestimmung in § 178a AO indirekt anerkannt, die Rechtsform aber offengelassen. Für die Einordnung als öffentlich-rechtlicher Vertrag *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 178a AO Rz. 1 ff. (August 2018); für die Einordnung als Anwendungsfall der verbindlichen Auskunft dagegen *Schmieszek* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 178a AO Rz. 7 (Februar 2015).

61 Zur Frage, inwieweit die „Steuerloyalität“ ein tragfähiges Auswahlkriterium sein kann, s. am Beispiel der sog. zeitnahen Betriebsprüfung *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469, 2011, S. 43 ff.

62 Unter dem Gesichtspunkt des sog. strukturellen Vollzugsdefizits BVerfG v. 27.6.1991 – 1 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (273) = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113, 114) = FR 2004, 470 m. Anm. *Jacob/Vieten*.

Dr. Eva Oertel, Berlin\*

# Bestimmtheit im Europäischen und internationalen Steuerrecht

Ansätze zur Klärung offener Fragen und Erhöhung der Rechtssicherheit

## Inhaltsübersicht

- I. Überblick
- II. Bestimmtheit im Steuerrecht
  1. Nationale Dimension – Der Bestimmtheitsgrundsatz
  2. Internationale Dimension – Unabgestimmtheit der Rechtsordnungen
    - a) Unilaterale, bilaterale und multilaterale Normen
    - b) Grenzen der Bestimmbarkeit
- III. Möglichkeiten zur Konkretisierung internationalen Rechts
  1. Legislative
  2. Exekutive
  3. Judikative
  4. Internationale Gremien
- IV. Stärkung der Rechtssicherheit durch administrative Zusammenarbeit
  1. Advance Pricing Agreement
  2. Joint Audit
  3. International Compliance Assurance Programme
- V. Unbestimmtheit im internationalen steuerlichen Verfahrensrecht
- VI. Ausblick

*Der Bestimmtheitsgrundsatz fordert, dass das deutsche Steuerrecht so präzise wie möglich ausgestaltet werden muss. International schreitet zwar die Harmonisierung des Rechts beständig voran, im Kern bleiben die Rechtsordnungen jedoch bis auf weiteres unabgestimmt. Eine Untersuchung über die „Bestimmtheit des Europäischen und Internationalen Steuerrechts“ kann sich nicht auf die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe in internationalen Vertragswerken beschränken, sondern muss größer angelegt sein. Sie muss den Fokus darauf lenken, dass eine kongruente rechtliche Würdigung grenzüberschreitender Sachverhalte in vielen Fällen nicht gelingt. Natürlich gibt es Lösungsansätze. Diese werden nachfolgend vorgestellt und untersucht.*

*According to the „principle of precision“ German tax law shall be determined as precisely as possible. The international harmonization advances constantly, but the legal systems are yet not really aligned. Exploring the „Precision of European and International Tax Law“ requires to look beyond unspecific legal requirements in the international legal framework. It has to focus on the fact, that a coordinated legal analysis of cross-border activities pretty often fails. Possible solutions will be described and examined hereafter.*

## I. Überblick

Der Bestimmtheitsgrundsatz ist ein ungeschriebenes verfassungsrechtliches Prinzip. Seine Wurzeln werden im Rechtsstaatsprinzip, im Demokratieprinzip und in den Grundrechten verortet.<sup>1</sup> Rechtsklarheit<sup>2</sup>, Bestimmtheit von Rechtsnormen und die Gewährleistung von Planungs- und Rechtssicherheit sind oberste Maximen des deutschen Rechtsstaats. Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe wird im deutschen (Steuer-)Recht dennoch nicht als Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip angesehen, sondern ist zulässig.<sup>3</sup> Die herrschende Lehre und die Rechtsprechung interpretieren den Bestimmtheitsgrundsatz als Optimierungsgebot<sup>4</sup>, demzufolge das Gesetz so „bestimmt wie möglich“<sup>5</sup> ausgestaltet sein muss. Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ist unabhängig davon zulässig, ob die Normen innerstaatliche oder grenzüberschreitende Reichweite haben. Bei der Regelung von grenzüberschreitenden Sachverhalten gesteht das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber in seiner bisherigen Rechtsprechung ausdrücklich einen weiten Handlungsspielraum zu:

\* Dr. Eva Oertel, Bundesministerium der Finanzen, Berlin. Der Aufsatz entstand aus einem Vortrag im Rahmen der Jahresversammlung der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. Er ist nicht in dienstlicher Eigenschaft geschrieben und gibt lediglich die private Auffassung der Autorin wieder.

1 Ausführlich dazu Jehke, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2005, 49 ff.

2 Rechtsklarheit wird in der Literatur teilweise im Zusammenhang mit Bestimmtheit diskutiert, teilweise werden die beiden Prinzipien aber auch getrennt voneinander beleuchtet. Bestimmtheit bezieht sich insgesamt wohl eher auf die Frage, wie offen ein (unbestimmter) Tatbestand formuliert sein darf, Klarheit meint hingegen kurzgesagt, dass eine Norm sprachlich verständlich ausgestaltet sein sollte. Zum Ganzen und zur Abgrenzung: Jehke, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2005, 180 ff.

3 Vgl. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 550 f.: „Der Gesetzgeber muss komplexe wirtschaftliche Vorgänge, die in hoher Variationsbreite auftreten, möglichst lückenlos in einen Tatbestand fassen. Von der zu regelnden Wirklichkeit existiert aber meist nur ein ausschnittthaftes Bild. (...) Gesetzgebungstechnisch wird die notwendige Offenheit des Gesetzes auf der Tatbestandsebene durch die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe (...) verwirklicht. Erst die Verwendung offener Tatbestandsmerkmale erlaubt eine präzise Wahrnehmung individueller Verhältnisse und schützt vor permanenten Gesetzesänderungen, die ihrerseits wiederum Planungsunsicherheit erzeugen.“ Zwar gibt es in der Literatur unterschiedliche Auffassungen zu der Frage, ob wegen der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung eventuell besondere Anforderungen an die Bestimmtheit steuerrechtlicher Normen zu stellen sind, jedoch steht den kritischen Stimmen die bisherige Rechtsprechung des BVerfG entgegen. Kritisch etwa Offerhaus, DStjG 9 (1986), 117, 118; dagegen bspw. Eckhoff, Rechtsanwendungsungleichheit im Steuerrecht, 305 ff. m.w.N.

4 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 552 m.w.N.

5 BVerfG v. 7.5.2001 – 2 BvK 1/00, BVerfGE 103, 332 (384) m.w.N.

„Der Gesetzgeber trifft in Fällen dieser Art auf Fallgestaltungen, bei denen die Auswirkungen seiner Regelung von Umständen abhängig sind, die dem Einfluss der deutschen Staatsgewalt weithin entzogen sind. Wenn er angesichts dessen – gerade auch im Interesse der Begünstigten – in der Regelung unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet, so können an die Bestimmtheit der Normierung nicht dieselben Anforderungen gestellt werden, wie sie bei Sachverhalten mit innerstaatlicher Anknüpfung möglicherweise zu fordern wären, wenn anders nicht der Gesetzgeber zur Untätigkeit verurteilt werden soll.“<sup>6</sup>

Besonderes Gewicht haben diese Überlegungen im Internationalen und Europäischen Steuerrecht. Denn die nationalen Steuerrechtsordnungen sind unabgestimmt.<sup>7</sup> Infolgedessen kann es in den Jurisdiktionen zu unterschiedlichen Auslegungen vermeintlich kongruenter Regelungen kommen. Die identische rechtliche Würdigung grenzüberschreitender Sachverhalte gelingt nur, wenn die übereinstimmende Auslegung des Rechts sichergestellt ist. Hierfür gibt es im internationalen Steuerrecht keine ausreichenden Mechanismen.<sup>8</sup>

Möglichkeiten einer gerichtlichen Klärung mit Bindungswirkung für mehr als eine Rechtsordnung bestehen nur in beschränktem Umfang. Zwar kann der EuGH bei der Auslegung von europäischem Primär und Sekundärrecht verbindliche Standards für alle Mitgliedstaaten setzen, die Auslegung sonstiger zwischenstaatlicher Abkommen und Vereinbarungen können aber nur die nationalen Gerichte mit Bindungswirkung für ihr Heimatrecht vornehmen.

Diese erste Bestandsaufnahme soll keineswegs dahingehend verstanden werden, dass die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe im internationalen Steuerrecht ausschließlich kritisch zu würdigen ist. Vielmehr können auch Chancen identifiziert werden. Sie liegen in der Möglichkeit zur Zusammenführung unterschiedlicher Verwaltungsverfahren. Sie gelingt nur, wenn die verfahrensrechtlichen Brücken zwischen den Rechtsordnungen ausreichend Spielraum für Interpretationen lassen.

## II. Bestimmtheit im Steuerrecht

### 1. Nationale Dimension – Der Bestimmtheitsgrundsatz

Zahlreiche wissenschaftliche Projekte und viele Gerichtsentscheidungen haben sich bereits mit dem „unbestimmten Rechtsbegriff“ beschäftigt.<sup>9</sup> Seine Verwendung ist dem Grunde nach in allen Rechtsgebieten zulässig. Rechtsanwender sind im Umgang mit den Tatbestandsmerkmalen geübt.<sup>10</sup>

Unbestimmte Rechtsbegriffe eröffnen Auslegungsspielräume, die u.a. dort notwendig sind, wo eine Vielzahl wirtschaftlicher Facetten in einem Tatbestand normiert wird.<sup>11</sup> Hier schaffen sie Flexibilität. Die hinreichende Konkretisierung bzw. „kasuistische Exemplifizierung“<sup>12</sup> wird durch eine aufgabenspezifische Kompetenzverteilung zwischen Legislative, Exekutive und Judikative sichergestellt. Die Konkretisierung des Rechts ist nicht alleine Aufgabe des Gesetzgebers. Das öffentliche Recht bzw. das Steuerrecht sind vielmehr von der „markanten Eigenart“<sup>13</sup> geprägt, dass die (Finanz-)Verwaltung als Erstinterpretin unbestimmter Rechtsbegriffe auftritt, indem sie beispielsweise Richtlinien oder BMF-Schreiben zu einzelnen Fragen erlässt. Dadurch gibt die Verwaltung dem Rechtsanwender Leitlinien und ebnet den Weg für Planungsentscheidungen. Die größtmögliche Rechtsicherheit schafft anschließend die Rechtsprechung, deren Urteile die Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs bewirken. Das so skizzierte Zusammenspiel der Gewalten ge-

währleistet innerhalb des deutschen – man könnte ergänzen geschlossenen – Rechtssystems die Wahrung der verfassungsrechtlichen Anforderungen an das Recht.

### 2. Internationale Dimension – Unabgestimmtheit der Rechtsordnungen

In einem offenen, internationalen Rechtsgefüge gelten andere Grundsätze. Sobald sich zwei oder mehr Jurisdiktionen an einer spiegelbildlichen rechtlichen Bewertung eines grenzüberschreitend verwirklichten Sachverhalts versuchen, kann ausreichende Bestimmtheit und Bestimmbarkeit von Rechtsbegriffen nicht mehr per se unterstellt werden. Im grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr werden Sachverhalte oftmals inkongruent behandelt.<sup>14</sup> Dies hat diverse Ursachen.

#### a) Unilaterale, bilaterale und multilaterale Normen

Als Internationales Steuerrecht bezeichnet man die Gesamtheit der Rechtsvorschriften eines Staates, welche die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte regeln. Diese haben ihren Ursprung in (1) völkerrechtlichen Abkommen, insbesondere zwischenstaatlichen Verträgen, (2) Normen des europäischen Gemeinschaftsrechts oder (3) im innerstaatlichen (Außen-) Steuerrecht.<sup>15</sup> Das Internationale Steuerrecht ist dem Grunde nach nationales Recht.<sup>16</sup> Im Innenverhältnis zwischen dem deutschen Staat und seinen Steuerpflichtigen greift immer das vom Parlament beschlossene nationale Umsetzungsgesetz.<sup>17</sup>

6 BVerfG v. 8.1.1981 – 2 BvL 3/77, 2 BvL 9/77, BVerfGE 56, 1 Rz 43, wobei anzumerken ist, dass diese Rechtsprechung zum Sozialrecht ergangen ist. Allerdings kann nach Auffassung der Autorin der Kerngedanke zu Recht auch auf das Steuerrecht übertragen werden, wie sich unter anderem auch aus dem Kontext der Entscheidung in BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210 Rz 49 zu § 34c EStG a.F. entnehmen lässt.

7 Instrukтив hierzu *Kreienbaum*, Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen – aus Sicht der Verwaltung in FS 100 Jahre BFH, 949 und *Kaaser*, Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen – aus Sicht der Unternehmen in FS 100 Jahre BFH, 969.

8 Auch die Korrespondenzregeln, die im IStR zunehmend anzutreffen sind, stellen keine gleiche Interpretation des Rechts sicher, sondern erzielen ihre Wirkung nur rechtsfolgenrechtlich. Für eine Konkretisierung des Begriffs s. *Rüsch*, Der Korrespondenzbegriff im Steuerrecht, FR 2019 (im Erscheinen).

9 Instrukтив hierzu bspw. *Papier*, Der Bestimmtheitsgrundsatz, DStJG 12 (1989), 61 ff.

10 Dies zeigt sich in eindrucksvoller Weise auch darin, dass im Internet zu der Suchanfrage „unbestimmter Rechtsbegriff“ eine deutsche Wikipedia-Seite zu finden ist, die eine ausführliche Definition und Beschreibung liefert, sich dabei aber nur auf das deutsche Recht bezieht: [https://de.wikipedia.org/wiki/Unbestimmter\\_Rechtsbegriff](https://de.wikipedia.org/wiki/Unbestimmter_Rechtsbegriff) (zuletzt abgerufen am 11.6.2019).

11 *Thiemann* in FS 100 Jahre BFH, 129, 138.

12 *Thiemann* in FS 100 Jahre BFH, 129, 138.

13 *Thiemann* in FS 100 Jahre BFH, 129, 138.

14 *Kaaser*, Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen – aus Sicht der Unternehmen in FS 100 Jahre BFH, 969 (974).

15 Zum Ganzen *Vogel*, DStZ 1997, 267.

16 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, 10.

17 Eine Ausnahme hiervon bilden die Verordnungen der Europäischen Union, die auch im deutschen Steuerrecht unmittelbar gelten. Insofern seien die beiden wichtigsten Verordnungen aus dem Steuerbereich hier der Vollständigkeit halber erwähnt: Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. EU Nr. L 268 v. 12.10.2010, 1 (zuletzt geändert und ergänzt durch die Ver-

Nur das Parlamentsgesetz kann von der Verwaltung und der Rechtsprechung bei der rechtlichen Würdigung von Sachverhalten angewandt werden.

Im Außenverhältnis hat sich in den beiden ersten Kategorien die Bundesrepublik Deutschland gegenüber anderen Staaten besonders verpflichtet. Die völkerrechtlichen Verträge und Übereinkommen, sowie die auf europäischer Ebene verabschiedeten Richtlinien bestimmen die Vorgaben, nach denen das nationale Recht ausgestaltet werden muss. Der zwischenstaatliche Vertrag bildet die Brücke zu der anderen Jurisdiktion, die einen grenzüberschreitend verwirklichten Sachverhalt vereinbarungsgemäß im nationalen Recht gleich abbilden und bewerten sollte. Er beinhaltet die Willenseinigung zwischen Völkerrechtsobjekten, deren Gegenstand die Begründung oder Änderung völkerrechtlicher Rechte und Pflichten ist.<sup>18</sup> Daher ist im internationalen Bereich bezüglich der Rechtsquelle zwischen unilateralen Rechtsakten – also solchen, die allein der Feder des deutschen Gesetzgebers entsprungen sind – und bilateralen bzw. multilateralen Normen, deren Ursprung zwischenstaatliche Verhandlungen bzw. europäisches Gemeinschaftsrecht sind, zu differenzieren.<sup>19</sup>

Unilaterale Normen sind bezüglich der Bestimmtheitsanforderungen wie alle anderen Normen des deutschen Steuerrechts zu behandeln. Sie können unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten, die nach dem oben skizzierten Verfahren interpretationsbedürftig sind.

### Beispiel

Als Beispiel einer unilateralen Norm sei § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG genannt. Dort findet sich die Funktionsverlagerung.<sup>20</sup> Die Norm soll zwar internationale Sachverhalte regeln, wurde aber rein unilateral vom deutschen Gesetzgeber konzipiert und enthält mit dem Merkmal „sonstige Vorteile“ einen unbestimmten Rechtsbegriff. Der deutsche Gesetzgeber hatte bei der Ausgestaltung der Tatbestandsmerkmale die volle gesetzgeberische Freiheit, die Verwaltung hat mit den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung<sup>21</sup> zur Präzisierung und Konkretisierung beigetragen, der Rechtsprechung obliegt die endgültige Interpretation des Rechts. Im Grundsatz befinden sich die Rechtsanwender hier auf dem gewohnten Terrain. Infolge der nationalen Aufgabenverteilung zwischen den Gewalten kann eine rechtssichere Interpretation des Rechts gelingen.

Bilaterale oder multilaterale Normen werfen bezüglich der Bestimmtheit und der Bestimmbarkeit Fragen auf, die nicht mehr ausschließlich durch das Zusammenwirken des nationalen Gesetzgebers, der nationalen Exekutive und der nationalen Judikative beantwortet werden können. Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe in internationalen Abkommen und Verträgen zwingt vielmehr zur Interpretation im Lichte der internationalen Umstände.

### Beispiel

Der deutsche Gesetzgeber arbeitet derzeit an der Implementierung der Anzeigepflichten für Steuergestaltungsmodelle aufgrund der geänderten EU-Amtshilferichtlinie<sup>22</sup> bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.<sup>23</sup> Im Richtlinienentext sind zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten, bei-

spielsweise die Beschreibung „standardisiert“. Im Zuge der Umsetzung der Richtlinie wird der Gesetzgeber die unbestimmten Rechtsbegriffe der Richtlinie voraussichtlich in die nationale Abgabenordnung übernehmen. Sie entspringen dann zwar noch formal der Feder des nationalen Gesetzgebers, sind dem Grunde nach aber vom Richtliniengeber konzipiert. Teilweise tritt der Richtliniengeber sogar als Erstinterpret seiner Bestimmungen auf, wenn er in den sog. „Hallmarks“, also gesetzlich ausformulierten Kennzeichen, eine nähere Umschreibung gewisser (unbestimmter) Rechtsbegriffe liefert.

Die Rechtspraxis, also Verwaltung und Rechtsprechung, sind verpflichtet, die Begriffe im Lichte des Gemeinschaftsrechts richtlinienkonform zu interpretieren. Ausschlaggebend ist dem Grunde nach der Wille des Richtliniengebers und die Interpretation im Lichte aller<sup>23/24</sup> amtlichen Sprachfassungen. Die nationalen Gewalten sind in der Interpretation nicht mehr frei und können sich nicht mehr allein an der deutschen Rechts tradition orientieren.

### b) Grenzen der Bestimmbarkeit

Die Grenzen der Bestimmbarkeit liegen im internationalen Steuerrecht folglich in der Regel dort, wo die nationale Auslegungshoheit der drei Gewalten endet, also an den Staatsgrenzen.<sup>25</sup> Dies betrifft indes nicht nur die Ausfüllung und Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe aus internationalen Vertragswerken, sondern reicht weit darüber hinaus: Begriffe aus zwei oder mehr Rechtssprachen sind selten identisch.<sup>26</sup> Sie sind unabgestimmt. Das Zusammenwirken des unabgestimmten materiellen Steuerrechts kann zu Rechtsfolgen führen, die sowohl für den Steuerpflichtigen als auch die Staaten problema-

ordnung (EU) Nr. 2018/1541 des Rates vom 2.10.2018, ABl. EU 2018 Nr. L 259, 1); Verordnung (EU) Nr. 389/2012 des Rates vom 2.5.2012 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern, ABl. EU Nr. L 121 v. 8.5.2012, 1 (zuletzt geändert und ergänzt durch die Verordnung (EU) Nr. 517/2013 des Rates vom 13.5.2013, ABl. EU 2013 Nr. L 158 v. 10.6.2013, 1).

18 *Schaumburg* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Rz. 3.6. m.w.N.

19 So auch *Frotscher* Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, 10 (Fn. 42).

20 Im Wortlaut der Norm: „Wird eine Funktion einschließlich der der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert (Funktionsverlagerung) (...) hat der Steuerpflichtige den Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets zu bestimmen.“

21 Grundsätze für die Prüfung der Einkünfteabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung), BStBl. I 2010, 774.

22 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. Nr. L 139 v. 5.6.2018.

23 Trotz deutlicher Kritik im Schrifttum ist nicht einmal der Begriff „Gestaltung“ näher definiert, vgl. *von Brocke/Nonnenmacher/Przybilka*, Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, 2019, Rz. 621.

24 Grundsätzlich gibt es in der EU derzeit 24 verbindliche Amtssprachen; für die Richtlinie 2011/16 EU und alle weiteren Änderungen wurde jedoch keine irisch/gälische Sprachfassung erarbeitet, so dass für die Auslegung insgesamt nur 23 Sprachfassungen relevant sind.

25 Instruktiv hierzu *Lehner*, Internationale Reichweite staatlicher Besteuerungshoheit in HStR XI, 3. Aufl. 2013, § 251 Rz. 2 m.w.N.

26 Zu den Beispielen zählt auch die Frage, wie „Assurance“ ins deutsche Recht übersetzt werden kann, vgl. unter IV.4.

tisch<sup>27</sup> sind, weil sie keine kongruente Auslegung und Anwendung des Rechts ermöglichen.

Man kann dies wiederum an einem einfachen Beispiel skizzieren, das dem europäischen Mehrwertsteuerrecht entlehnt ist.

### Beispiel

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie unterscheidet zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen als Anknüpfung für die Steuerbarkeit von Umsätzen. Durch das Umsatzsteuergesetz wurden die europäischen Vorgaben in deutsches Recht transformiert. Ebenso haben alle anderen Mitgliedstaaten der europäischen Union nationale Gesetze nach den Maßgaben der Richtlinie erlassen. Die Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung hängt davon ab, ob Eigentum dauerhaft übertragen oder nur zeitweise überlassen wird. Für Grenzfälle, beispielsweise in Leasingverträgen, liefert die europäische Richtlinie keine Vorgaben hinsichtlich der Zuordnung zu einer der beiden Kategorien. Die Verwaltung und die nationalen Gerichte können unilateral keine verbindliche Interpretation erwirken. Der EuGH kam in mehreren Entscheidungen zu dem Ergebnis, dass die Abgrenzung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorzunehmen ist und hierfür die nationalen Grundsätze gelten.<sup>28</sup> Mangels einer unionalen, einheitlichen Interpretation einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise können die nationalen Gerichte und Verwaltungen der Mitgliedstaaten hier nur die eigenen Grundsätzen zur Anwendung bringen. Nun folgen aber die nationalen Rechtsordnungen hier unterschiedlichen Prinzipien. Nach Frankreich eine wirtschaftliche Betrachtungsweise lange abgelehnt hatte<sup>29</sup>, hat sich das französische Recht ab 2004 hierfür grundsätzlich geöffnet.<sup>30</sup> Allerdings wurde für das Leasing ausdrücklich eine Ausnahme geregelt: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kommt bei der Bilanzierung von Leasinggeschäften nicht zur Anwendung.<sup>31</sup>

Aus nationaler Sicht sind im deutschen Recht durch die umfassende höchstrichterliche Rechtsprechung<sup>32</sup> und die sog. Leasingerlasse<sup>33</sup> der Finanzverwaltung beinahe alle Fragen geklärt. Im grenzüberschreitenden Kontext entfaltet die nationale Erlass- und Rechtslage in Deutschland und Frankreich aber nur einseitige Bindungswirkung. Infolgedessen besteht bei der Einordnung grenzüberschreitender Leasingverträge Rechtsunsicherheit. Die Merkmale der Richtlinie werden nicht in allen Staaten gleich ausgefüllt eine Präzisierung auf europäischer Ebene ist derzeit nicht möglich, weil auslegungsfähiges Sekundärrecht fehlt und der EuGH insofern nur auf jeweils nationales Recht verweisen kann. Für bestimmte Leasingverträge lässt sich die Rechtslage grenzüberschreitend nicht präzise bestimmen, eine gleichermaßen verbindliche und rechtssichere Interpretation des Rechts in allen EU-Amtssprachen und im Recht aller Mitgliedstaaten misslingt.

## III. Möglichkeiten zur Konkretisierung internationalen Rechts

### 1. Legislative

In erster Linie ist der Gesetzgeber gefordert die nationalen Normen und ihre Tatbestandsmerkmale so präzise wie möglich zu formulieren. Allerdings sind die zu regelnden Sachverhalte komplex, die Rechtsordnungen anderer Staaten dynamisch und die Rechtssysteme teilweise durch Common Law geprägt.

Von elementarer Bedeutung sind schließlich die unterschiedlichen Rechtssprachen.<sup>34</sup> Im Kern bezieht sich die Rechtssprache auf eine Rechtsordnung und ist nur durch die Regelungen dieser Rechtsordnung zu verstehen.<sup>35</sup>

Unter Berücksichtigung dessen steht der Gesetzgeber bei der innerstaatlichen Transformation internationaler Steuerabkommen vor mehrdimensionalen<sup>36</sup> Herausforderungen. Das parlamentarische Verfahren kann auf diese nur in beschränktem Maße eingehen und unilateral für eine ausreichende Präzisierung sorgen.<sup>37</sup>

## 2. Exekutive

Eine wichtige Rolle bei der Klärung von Auslegungsfragen un-abgestimmter Rechtsbegriffe kommt in der Praxis der Finanzverwaltung zu. Sie kann direkten Kontakt mit der ausländischen Verwaltung aufnehmen und Anwendungs- bzw. Auslegungsfragen klären. Zudem kann sie ihre Verwaltungsvorschriften kurzfristig an Erkenntnisse anpassen.<sup>38</sup>

Als Mittel zur Klärung kann die Verwaltung Konsultationsvereinbarungen<sup>39</sup> abschließen und dabei ohne Bezug zu einem konkreten Einzelfall eine abstrakte Abstimmung herbeiführen. Ziel ist die gleichmäßige Anwendung und Auslegung des DBA-Rechts in beiden Staaten.<sup>40</sup> Der BFH hat „jedoch wiederholt klar zum Ausdruck gebracht, dass die „Grenzmarke“ für das richtige Abkommensverständnis immer nur der Abkommenswortlaut sein kann. Wird das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht

27 Krienbaum, Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen – aus Sicht der Verwaltung in FS 100 Jahre BFH, 949 (951).

28 Beispielsweise EuGH v. 8.2.1990 – C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 – *Safe BV*, Slg. 1990, I-285; v. 4.10.1995 – C-291/92, ECLI:EU:C:1995:304 – *Arm-brecht*, Slg. 1995, I-2775; v. 6.2.2003 – C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 – *Auto Lease Holland BV*, Slg. 2003, I-1317; v. 29.3.2007 – C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 – *Aktiebogelat*, Slg. 2007, I-2697.

29 *Raybaud-Turillo* hatte 1995 erstmals Überlegungen im französischen Recht verfasst, bezüglich des Begriffs „propriété économique“ aber noch auf Besonderheiten des deutschen Rechts verwiesen, vgl. *Raybaud-Turillo*, RFC 1995, 83, 85.

30 Dies ging auf Änderungen in Art. 211 und 311 PCG (= Plan Comptable General) zurück.

31 *Cozian/Gaudel*, La compatibilité racontée aux jurists, Rz. 336; *Schmidt*, Lamy Fiscal Tome II 2008, Rz. 1371 ff.

32 Grundlegend für die hier geschilderte Thematik BFH v. 1.10.1970 – V R 49/70, BStBl. II 1971, 34. Der BFH hat darin festgehalten, dass die zuvor für das deutsche Ertragsteuerrecht entwickelten Grundsätze bei der Einordnung von Leasingverträgen auch auf das Umsatzsteuerrecht zu übertragen sind. Diese Grundsätze sind im Einklang mit den späteren Urteilen des EuGH und damit bis heute gültig, vgl. *Weiss*, UR 1991, 290 ff.

33 BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 – S 2170 – 115/91, BStBl. I 1992, 13; BMF v. 22.12.1975 – IV B 2 – S 2170 – 161/75, BMWF v. 21.3.1971 – F/IV B 2 – S 2170 – 11/72, BStBl. I 1971, 188; BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 – S 2170 – 31/71, BStBl. I 1971, 264.

34 Grundlegend dazu: *Ebke/Kirchhoff/Mincke* (Hrsg.), Sprache und Recht – Recht und Sprache, Tübingen, 2009.

35 *Mincke*, Recht und Sprache in *Ebke/Kirchhoff/Mincke* (Hrsg.), Sprache und Recht – Recht und Sprache, Tübingen, 2009, S. 39 (43).

36 *Krienbaum*, Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen – aus Sicht der Verwaltung in FS 100 Jahre BFH, 949 (955).

37 *Jehke*, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2005, 152.

38 *Jehke*, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2005, 152.

39 *Schaumburg/Häck* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Rz. 19.108.

40 *Lehner* in *V/L<sup>6</sup>*, Art. 25 OECD.MA Rz. 166 ff.

gedeckt, kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden.<sup>41</sup> Daran änderte auch die zwischenzeitlich in § 2 Abs. 2 AO verankerte Ermächtigungsnorm<sup>42</sup> mittels derer die bestehenden Verständigungsvereinbarungen jeweils in eine Rechtsverordnung umgesetzt wurden Nichts.<sup>43</sup> Nach der vom deutschen Grundgesetz vorgeschriebenen Normenhierarchie befindet sich die Rechtsverordnung im Rang unterhalb eines DBA-Gesetzes und kann dieses somit nicht abändern oder durchbrechen. Folgerichtig hat der BFH entschieden, dass auch die in eine Rechtsverordnung umgesetzte Konsultationsvereinbarung die Gerichte nicht bindet, soweit diese über den Abkommenstext hinaus geht bzw. inhaltlich im Widerspruch zu diesem steht.

Für die Praxis bedeutet diese Rechtsprechung, dass in vielen Fällen keine abgestimmte Anwendung des Rechts gelingt. Mit Blick auf das Thema internationale Rechtssicherheit liefert die Rechtsprechung daher eher Steine statt Brot, mag sie auch national konsequent sein. Mangels einer umfassenden Bindungswirkung können Konsultationsverfahren lediglich die Auslegung des Rechts unterstützen.<sup>44</sup>

### 3. Judikative

Die Gerichtsbarkeit steht im internationalen Kontext vor besonderen Herausforderungen. Denn die Rechtsprechungsgewalt beschränkt sich auf das Territorium und das nationale Recht. Der BFH kann für den Geltungsbereich der deutschen Gesetze die Auslegung vornehmen, aber nicht grenzüberschreitend für Rechtsklarheit und Rechtssicherheit sorgen.

Als einzige Institution ist der EuGH dazu in der Lage. Allerdings beschränken sich seine Kompetenzen auf die Anwendung und Auslegung des Unionsrechts<sup>45</sup>. Er kann lediglich das europäische Primär- und Sekundärrecht definieren und hat damit nur einen begrenzten Wirkungskreis. Auf den Punkt gebracht: „Während heute allgemein anerkannt ist, welche Bedeutung die europäischen Rahmenvorgaben für das nationale Steuerrecht im Hinblick auf die Festigung des Binnenmarktes spielen, achtet der Gerichtshof weiterhin genau darauf, dass die Funktionsgrenzen gewahrt werden, die der dritten Gewalt auch und gerade in Europa gezogen sind.“<sup>46</sup>

### 4. Internationale Gremien

Bleibt schließlich die rechtsstaatlich gar nicht vorgesehene, aber für die Praxis bedeutende Übung, nach welcher Organisationen, Staatenvertreter oder auch private Institutionen Guidelines oder Standards erarbeiten. Dieses „soft law“ ist nicht rechtsverbindlich, jedoch können sich Hoheitsvertreter und Gerichte daran orientieren und es zu verbindlichem Recht entwickeln. Insbesondere die Guidelines der OECD oder des UN-Steuerkomitees schließen zwar unterschiedliche Norminterpretationen durch die Finanzverwaltung nicht aus, aber geben aber definitiv eine gewisse Richtung vor. In Verständigungsverfahren haben sie eine wichtige Indizwirkung für eine abgestimmte Rechtsauslegung und Anwendung. Die Guidelines und Empfehlungen werden regelmäßig veröffentlicht und sind damit transparent. Damit sind sie de facto ein wichtiges Rückgrat des Internationalen Steuerrechts.<sup>47</sup> Faktisch können sie ähnlich wie geschriebenes Recht wirken.<sup>48</sup> Für Steuerpflichtige,

die den rechtssicheren Weg suchen und grenzüberschreitende Sachverhalte in mehr als einer Jurisdiktion erklären und verantworten müssen, ist dieses soft law oftmals das einzige Hilfsmittel, man könnte fast sagen der einzige Strohalm, an den man sich klammern kann. Rechtstheorie und Rechtspraxis gehen in diesem Bereich weit auseinander.

Eine rechtsstaatliche Absicherung über die Einbeziehung des soft law zumindest als Interpretationshilfe für deutsches Internationales Steuerrecht fehlt bislang. Der Vorschlag eines „DBA-Anwendungsgesetzes“<sup>49</sup>, in welchem man verbindlich und dynamisch auf bestimmte Guidelines verweisen könnte, wird zwar vereinzelt diskutiert, hat sich aber noch nicht durchgesetzt.

## IV. Stärkung der Rechtssicherheit durch administrative Zusammenarbeit

Die überwiegende Mehrheit der deutschen Unternehmen ist grenzüberschreitend aktiv. Gesetzgeber und Judikative sind in ihrem Handeln auf ihr Hoheitsgebiet beschränkt. Die Verwaltung ist zwar an deutsches Recht gebunden, kann aber zumindest das Hoheitsgebiet räumlich verlassen und eine unmittelbare Abstimmung über die Interpretation bestehenden Rechts zwischen den Jurisdiktionen herbeiführen. Deshalb sollen nachfolgend die administrativen Möglichkeiten zur Stärkung von Rechtssicherheit kurz skizziert werden.

### 1. Advance Pricing Agreement

Im Hinblick darauf, dass Verständigungsverfahren lediglich im Nachhinein wirkende bilaterale Streiterledigungsmittel sind<sup>50</sup>,

41 BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326 = FR 2016, 341 mit Hinweis auf BFH v. 2.9.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387 = FR 2010, 244.

42 Im gleichen Urteil vom 10.6.2015 äußert der BFH auch noch Zweifel daran, ob die entsprechende Ermächtigungsnorm in § 2 Abs. 2 AO den im Grundgesetz verankerten Bestimmtheitsanforderungen genügt. Dies ist aber ein rein nationales Rechtsproblem, weshalb in diesem Beitrag auf jene Frage nicht näher eingegangen wird.

43 *Schaumburg/Häck* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Rz. 19.109 m.w.N.

44 *Schaumburg/Häck* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Rz. 19.109.

45 v. *Danwitz*, StuW 2018, 323 (324) mit weiteren Hinweisen auf die Rolle und den Einfluss der nationalen Gerichte bei der Ausarbeitung der Vorlagefragen an den EuGH: „Nach meiner Erfahrung wird die Rolle und Bedeutung der mitgliedstaatlichen Richter (...) viel zu wenig beleuchtet und (...) stark unterschätzt. Denn schon im Ersuchen um Vorabentscheidung sind in aller Regel sämtliche Informationen und Argumente zu entnehmen, die für das Auslegungsergebnis von entscheidender Bedeutung sind. (...) Gleiches gilt für die Auslegung und Anwendung des einschlägigen nationalen Rechts. Auch hier ist es praktisch überaus wichtig, die Auslegung des nationalen Rechts in einer Weise zu erläutern, die es auch und gerade den Richtern des Gerichtshofs, die mit jeweiligen nationalen Recht nicht so vertraut sind, ermöglicht, dessen innere Logik nachvollziehen zu können, bspw. wenn es darum geht, die Möglichkeit einer unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts in Erwägung zu ziehen.“

46 v. *Danwitz*, StuW 2018, 323 (328).

47 *Reimer*, Internationales Finanzrecht in HStR XI, 3. Aufl. 2013, § 20 Rz. 38 f.

48 *Kokott*, Steuerrecht der EU, 2018, § 1 Rz. 29 mit dem Hinweis darauf, dass in einzelnen Fällen auch der EuGH auf dieses soft law zurückgreift.

49 IWB v. 24.4.2013, 1.

50 *Schaumburg/Häck* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Rz. 19.104.

kommt den präventiv wirkenden Vorabverständigungsverfahren, d.h. Advance Pricing Agreements (APA), eine wichtige Bedeutung zu. Ein APA ist eine befristete Vereinbarung zwischen einem oder mehreren Steuerpflichtigen und mehreren Steuerverwaltungen. Durch den Abschluss von APAs werden die Verrechnungspreismethoden zwischen den betroffenen verbundenen Unternehmen oder Unternehmensteilen für einen bestimmten Zeitraum in der Zukunft festgelegt. Da APAs in die Zukunft gerichtet sind, beginnt die Laufzeit üblicherweise mit Anfang des Wirtschaftsjahres, in dem der Antrag gestellt wird. Der Steuerpflichtige kann die rückwirkende Anwendung auf Veranlagungszeiträume, die der vereinbarten Laufzeit eines APA vorangehen, beantragen. Der Antragsteller ist an den Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden nicht beteiligt, wird aber regelmäßig über den Stand des Verfahrens informiert. Nach Unterzeichnung der Vorabverständigungsvereinbarung mit dem ausländischen Staat informiert die Verwaltung den Antragsteller schriftlich über das Ergebnis und bittet ihn um seine Zustimmung zum Inhalt der Vereinbarung. Sobald die Zustimmung vorliegt, erteilt die zuständige Finanzbehörde die entsprechende verbindliche Vorabzusage gegenüber dem Antragsteller, mit der die völkerrechtliche Verständigung in innerstaatliches Steuerrecht umgesetzt wird.<sup>51</sup>

Mit APA-Vereinbarungen kann Rechtssicherheit für den Einzelfall erreicht werden.<sup>52</sup> Die Resultate sind verbindlich in allen beteiligten Jurisdiktionen<sup>53</sup>, beziehen sich aber regelmäßig auf Prozentsätze und Zahlen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen. Im Vordergrund stehen betriebswirtschaftliche Analysen, nicht Rechtsfragen. Aus den Verfahren können nur in wenigen Fällen verwaltungsintern Erkenntnisse über die Rechtsauslegung und Bestimmung von Rechtsbegriffen gewonnen werden. Eine Veröffentlichung der Ergebnisse findet nicht statt.

## 2. Joint Audit

In den letzten Jahren hat die deutsche Steuerverwaltung vermehrt gemeinsame Betriebsprüfungen mit anderen Staaten initiiert und durchgeführt.<sup>54</sup> Die Entsendung eines Finanzbeamten in das Ausland war aus deutscher Sicht in Einzelfällen schon während der Mitte des letzten Jahrhunderts möglich.<sup>55</sup> Erst seit 2013 werden aber in Deutschland und Europa echte Strukturen<sup>56</sup> für die unmittelbare Zusammenarbeit von Beamten aufgebaut. Wesentlicher Treiber war das verbesserte europäische Rahmenrecht. Sowohl die EU-Amtshilferichtlinie<sup>57</sup>, als auch die MwSt.-Zusammenarbeitsverordnung<sup>58</sup> enthalten ausdrückliche Befugnisnormen zur Entsendung von Beamten in das Ausland. Alle Rechtsgrundlagen fußen auf den bekannten Regeln für den zwischenstaatlichen Informationsaustausch. Die Finanzverwaltung hat insoweit das Recht und die Pflicht, Angaben eines Steuerpflichtigen zu verifizieren und sich der zwischenstaatlichen Amtshilfe zu bedienen, um dem Untersuchungsgrundsatz zu entsprechen.<sup>59</sup>

Eine gemeinsame steuerliche Betriebsprüfung mit anderen Staaten ist auf die gemeinsame Ermittlung des Sachverhalts gerichtet, nicht aber auf eine Abstimmung bei der Interpretation des materiellen Rechts. Sie zielt auf ein einheitliches Verständnis über die zu beurteilenden Fakten ab. Ist der Sachverhalt ausermittelt, schließt sich in der Regel ein Rechtsgespräch an, in dem aber nur die Beurteilung nach jeweils nationalen Gesetzen und der nationalen Interpretation von DBA erläutert wer-

den kann. Bei der Anwendung des Rechts sind die Beamten immer strikt an ihre nationalen Grundsätze gebunden.<sup>60</sup>

Unbestimmte Rechtsbegriffe oder widersprüchliche Auslegungen von Abkommens- oder Gemeinschaftsrecht werden im Rahmen der Prüfungsgespräche offen analysiert. Sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Beamten gewinnen ständig neue Erkenntnisse. Die identifizierten Auslegungskonflikte können aber im Rahmen der Prüfung keiner verbindlichen Lösung zugeführt werden, wenn und soweit nationale Grundsätze – beispielsweise eine etablierte nationale Rechtsprechung – der Verwaltung zwingende Vorgaben machen.

Die Schwäche eines Joint Tax Audit darin, dass er nationale Rechtsgrundsätze nicht auf ein internationales gemeinsames Level heben kann. Die große Stärke von Joint Tax Audits ist hingegen darin zu sehen, dass Divergenzen in der Rechtsauslegung unmittelbar sichtbar werden und alle Akteure ein Bewusstsein erhalten. Insofern liegt in Joint Tax Audits nicht nur das Potential ein abgestimmtes Verständnis bezüglich eines internationalen Sachverhalts zu erzielen, sondern auch Erkenntnisse über die Schwierigkeiten der Rechtsangleichung zu sammeln.

## 3. International Compliance Assurance Programme

Das „International Compliance Assurance Programme“ wurde von einigen OECD-Staaten angestoßen<sup>61</sup> und befindet sich aktuell in der zweiten Pilotierungsphase.<sup>62</sup> Mit ICAP soll ein In-

51 Zu Einzelheiten des Verfahrensablaufs vgl. BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 - S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594, Tz. 3.

52 Lehner in V/L<sup>6</sup>, Art. 25 OECD-MA, Rz. 377.

53 In der Regel werden bilaterale APA vereinbart, es gibt jedoch auch multilaterale Vorabverständigungsverfahren, vgl. *Schaumburg/Häck* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Rz. 19.104 m.w.N.

54 Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete v. 6.1.2017, BStBl. I 2017, 89.

55 Nachweislich wurde ein deutscher Betriebsprüfer bereits 1965 zur Sachverhaltsermittlung nach Österreich entsendet. Rechtsgrundlage für die Entsendung war der Vertrag vom 4.10.1954 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen (AHV 1954), s. *International Tax Audit Forum Munich*, 2017, 113 ff. und Beilage.

56 So hat beispielsweise das BMF 2017 ein „Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ veröffentlicht, das in deutscher und – zur Förderung der Zusammenarbeit mit dem Ausland – auch in englischer Sprache verfügbar ist: BMF v. 23.11.2015 – IV B 6 - S 1320/07/10004:007, BStBl. I 2015, 928.

57 Richtlinie 2011/16/EU vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1. – Siehe dort insbesondere Art. 10 und 11.

58 Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. EU 2010 Nr. L 268, 1 – zuletzt geändert und ergänzt durch die Verordnung (EU) Nr. 517/2013 des Rates vom 13.5.2013, ABl. 2013 EU Nr. L 158, 1 – Siehe dort insbesondere Art. 29.

59 Vgl. FG Köln v. 23.5.2017 – 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322; v. 20.10.2017 – 2 V 1055/17, Ubg 2018, 295; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 88 AO Rz. 6 m.w.N.

60 Eine ausführliche, globale Bestandsaufnahme zu den Möglichkeiten und Erfahrungen mit Joint Audits liefert OECD, *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Cooperation and Improving Tax Certainty*, 2019.

61 Zum Start des ersten Pilotverfahrens 2018 vgl. *Geberth*, GmbHR 2018, R60; eine allgemeine Darstellung des ersten Pilotprojekts findet sich bei *Birkemeyer/Blaufus/Keck/Reineke/Trenn*, DStR 2019, 178 (180 ff.).

62 Erste Informationen und das ICAP 2.0 Pilot Handbook sind verfügbar unter <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>.

strument für eine multilaterale, kooperative steuerliche Risikobeurteilung von großen, grenzüberschreitend tätigen Unternehmen geschaffen werden. Getragen wird das Projekt derzeit von dem Streben nach Transparenz, Offenheit und einer freiwilligen Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden und den Unternehmensgruppen. Im Rahmen des ICAP werden die Country-by-Country-Reports der teilnehmenden Unternehmensgruppen unmittelbar nach Einreichung und damit deutlich vor Abgabe der Steuererklärung analysiert. Steuerliche Risiken aus grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen können schneller aufgedeckt und Risikoklassen eingeordnet werden. Dabei wird ein enger Dialog mit den Steuerpflichtigen angestrebt, die ihrerseits die Möglichkeit erhalten ihre Positionen gegenüber allen beteiligten Jurisdiktionen darzulegen. Im Gegenzug für Transparenz und Geschwindigkeit bei der Bearbeitung der zu analysierenden Themenbereiche erhalten alle Akteure am Ende eine Einschätzung, inwieweit die Darstellung des Sachverhalts und die Rechtsauffassung des Unternehmens von den Steuerverwaltungen getragen wird. Transaktionen, die keiner weiteren Überprüfung bedürfen<sup>63</sup>, werden im Folgenden aus den Prüfungsplänen ausgenommen.

Aus deutscher Sicht ist ICAP ein Teil der Prüfungsvorbereitung bzw. frühen Prüfungsphase, in der Prüfungsschwerpunkte bzw. die Prüfungstiefe festgelegt werden. ICAP dient aber nicht nur der Schwerpunktsetzung, sondern auch dem frühzeitigen Austausch mit den anderen Jurisdiktionen über die Einschätzung steuerlicher Risiken. Es bietet die Möglichkeit Fehlvorstellungen und falsche Interpretation von CbC-Daten zu vermeiden, was Vorteile bei späteren Prüfungsprozessen verspricht und zutreffende Steuerfestsetzungen vorbereitet. Bekannt ist zudem, dass die Anforderungen an das CbCR zu Beginn im Jahr 2017 nicht durchgängig präzise definiert waren und viele Zweifelsfragen in Abhängigkeit vom jeweiligen Begriffsverständnis einer Jurisdiktion unterschiedlich beantwortet wurden.<sup>64</sup> Die OECD hat bereits im vergangenen Jahr in einem Peer Review Report<sup>65</sup> das erste kritische Feedback aufgearbeitet und ein international abgestimmtes Begriffsglossar veröffentlicht. Das Bundeszentralamt für Steuern verweist auf seiner Homepage zur Interpretation einzelner Voraussetzungen darauf<sup>66</sup>. Während kritische Stimmen zu Recht auf den Umstand hinweisen, dass bei der Interpretation des § 138a AO ein OECD-Papier keine rechtliche Bindungswirkung entfalten kann, begrüßen Praktiker das pragmatische Vorgehen, welches die globale Interpretation der CbC-Reports erleichtert und dem Sinn und Zweck der länderbezogenen Berichterstattung entspricht. Allein dies sei als weiteres praktisches Beispiel für die hier untersuchte Thematik mit einem Ausrufezeichen versehen.

Über das Ergebnis des sog. „Assurance-Verfahrens“ bestehen noch keine international verbindlich abgestimmten Auffassungen. Schon die Übersetzung des Begriffs „Assurance“ in deutsche Sprache ist schwierig. Anders als beispielsweise im amerikanischen Recht gibt es keinen Fachbegriff, der auch nur annähernd als deutsches Synonym verwendet werden könnte.<sup>67</sup> Er wird de lege ferenda im Verfahrensrecht zu verankern sein, möglicherweise als „Einschätzung“ oder „Prognoseentscheidung“. „Assurance“ bescheinigt jedenfalls einen hohen Grad an Wahrscheinlichkeit, aber keine endgültige Rechtssicherheit.

ICAP wird ebenfalls keine Lösungen für Divergenzen bei der Rechtsauslegung bieten, aber zumindest die Risiken unterschiedlicher Rechtsanwendung noch früher sichtbar machen,

als Joint Tax Audits. Insofern sind die Vor- und Nachteile ähnlich zu bewerten.

## V. Unbestimmtheit im internationalen steuerlichen Verfahrensrecht

Anknüpfend an die Darstellung steuerlicher Verfahren soll abschließend das steuerliche Verfahrensrecht nochmals in den Blick genommen werden. Die Organisation des Besteuerungsverfahrens ist weltweit nicht harmonisiert und wird in jedem Staat gesondert geregelt.<sup>68</sup> Bi- oder multilaterale Abkommen über verfahrensrechtliche Aspekte, wie etwa den Informationsaustausch oder die Beitreibung von Steuern, bauen Brücken zwischen den Rechtsordnungen, wirken aber nicht unmittelbar auf das nationale Besteuerungsverfahren. Sie richten sich im Wesentlichen auf die Beziehungen zwischen den Staaten und klammern das Staat-Bürger-Verhältnis weitgehend aus.

Vielleicht erklärt sich aus diesem Umstand, dass die Ansätze für internationale Zusammenarbeit, Informationsaustausch und Beitreibung sehr breit und sehr allgemein gehalten sind. Man könnte fast sagen: Die zarten Knospen des internationalen Steuerverfahrensrecht sind geradezu von unbestimmten Rechtsbegriffen durchzogen.

### Beispiel

Die wesentliche Regelung, die in der EU-Amtshilferichtlinie<sup>69</sup> und in folgedessen im EU-Amtshilfegesetz<sup>70</sup> und ebenso im Multilateralen Übereinkommen über die zwischenstaatliche Amtshilfe<sup>71</sup> jeweils die direkte Befragung von Steuerpflichtigen durch ausländische Ermittlungsbeamte ermöglicht, besagt, dass „Personen“ befragt werden können. Natürlich gibt es eine nationale Vorstellung über die Abgrenzung zwischen der natürlichen und der juristischen Person. Die deutsche Abgabenordnung bzw. das Verfahrensrecht kennen aber nur den Steuerpflichtigen, seinen Vertreter die Angehörigen und weitere

63 Das ICAP 2.0 Handbook spricht von *low risk transactions*.

64 Hierzu: *Eigelshoven/Tomson*, IStR 2019, 242.

65 OECD (Hrsg.), *Country-by-Country-Reporting – Compilation of Peer Reviews (Phase 1). Inclusive Framework on BEPS: Action 13*, OECD Publishing, Paris, 2018, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-compilation-of-peer-review-reports-phase-1-9789264300057-en.htm>.

66 [https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern\\_Informationsaustausch/CountryByCountryReporting/FAQ/FAQ\\_node.html;jsessionid=BF6150CEAB11CB0E2F36224B674E1A27.live6811#js-toc-entry1](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/CountryByCountryReporting/FAQ/FAQ_node.html;jsessionid=BF6150CEAB11CB0E2F36224B674E1A27.live6811#js-toc-entry1).

67 Die Termini „Zusage, Zusicherung, Versicherung“ etc. passen jedenfalls nicht.

68 Auf den ersten Blick scheint dies von geringer Bedeutung für den Steuerpflichtigen zu sein, als Unterschiede im materiellen Recht. Gleichwohl gibt es auch hier für Steuerpflichtige etliche Problemfelder, vgl. *Kaesler*, *Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen – aus Sicht der Unternehmen in FS 100 Jahre BFH*, 969 (974 f.).

69 Vgl. Art. 10 der Richtlinie 2011/16/EU v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. EU Nr. L 64 v. 11.3.2011, 1.

70 Vgl. § 10 EUAHiG.

71 Vgl. Art. 8 und 9 des Übereinkommens vom 25.11.1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, in Deutschland umgesetzt durch das Gesetz zu dem Übereinkommen v. 25.11.2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, BGBl. 2015 II, 966.

Personen aus seinem Umfeld. „Person“ ist verfahrensrechtlich ein unbestimmter Rechtsbegriff.

Hiesigen Erachtens ist die Verwendung solcher weiter, unbestimmter Rechtsbegriffe im internationalen steuerlichen Verfahrensrecht gleichwohl nicht zu bemängeln. Sie baut vielmehr die notwendigen Brücken zwischen den Rechtsordnungen und eröffnet damit Möglichkeiten zur Zusammenarbeit.

Der deutsche Rechtsanwender feiert in diesem Jahr den 100. Geburtstag der Abgabenordnung. Dank *Enno Becker* und seinen Nachfolgern gibt es im nationalen Recht bewährte und stabile verfahrensrechtliche Grundsätze. Die AO ist handwerklich ein hervorragendes Gesetz. Für den Aufbau der internationalen Zusammenarbeit ist die indes an einigen Stellen fast zu präzise ausgearbeitet. Begriffliche Brücken in andere Rechtsordnungen werden aus deutscher Sicht dringend benötigt. Gerade die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ermöglicht ein administratives Zusammenwirken und ein Zusammenwachsen beim Vollzug grenzüberschreitender multinationaler Rechtsakte und der Administration internationaler Sachverhalte.

## VI. Ausblick

Während im materiellen Steuerrecht die Bestimmtheit der Normen von allergrößter Bedeutung ist, um die korrekte Steuerberechnung präzise vornehmen zu können, bietet ein begrifflich

angelegter Spielraum im Verwaltungsverfahrensrecht den nötigen Raum für internationale Kooperation.

Die Erhöhung der Rechtssicherheit im internationalen Steuerrecht steht weit oben auf der politischen Agenda. Deutschland hat das Thema während des G20-Vorsitzes 2017<sup>72</sup> in den Blickpunkt gerückt, die OECD<sup>73</sup> beschäftigt sich derzeit intensiv mit „Tax Certainty Mechanismen“ und auch auf der europäischen Ebene zeichnet sich eine verstärkte Befassung ab. „Tax Certainty“ umfasst dabei das gesamte materielle und verfahrensrechtliche Instrumentarium.

Die schnellsten Erfolge erhoffen sich Experten von der Verbesserung und Internationalisierung administrativer Prozesse. Hieran wird in zahlreichen Projekten gearbeitet. Eine ganzheitliche Beseitigung der skizzierten Konfliktlage wird jedoch nur im Zusammenwirken der Gewalten gelingen. Das internationale Recht ist künftig stets weiter zu präzisieren. Die Verwaltung muss global agieren. Eine international bindende Rechtsprechung muss Interpretationskonflikte lösen und allgemeverbindliche Grundsätze formulieren. Visionäres Ziel wäre daher ein vollständig harmonisiertes Steuerrecht<sup>74</sup>, das von den Verwaltungen in engster Zusammenarbeit angewandt und interpretiert und von einem internationalen Steuergerichtshof verbindlich für alle Staaten ausgelegt wird.

Bis zur Realisierung derartiger Visionen verbleibt es bei Ansätzen zur Klärung offener Fragen und Erhöhung der Rechtssicherheit im Internationalen und Europäischen Steuerrecht.

<sup>72</sup> *Kreienbaum*, IStR 2017, 337; *Fehling*, IStR 2017, 339.

<sup>73</sup> Vgl. OECD (Hrsg.), OECD/IMF Progress Report on Tax Certainty, OECD Publishing, Paris, 2019.

<sup>74</sup> Einschließlich der notwendigen zivilrechtlichen, handelsrechtlichen, bilanzrechtlichen und bewertungsrechtlichen Grundlagen.

Edouard Marcus, Paris\*

# Wege zur Konkretisierung des Rechts in Frankreich: Prinzipien und Umsetzung

## Inhaltsübersicht

- I. Entwicklung und Bedeutung des Begriffs der Rechtssicherheit
- II. Neue Herausforderungen
- III. Instrumente zur Wahrung der Rechtssicherheit im französischen Steuerrecht
- IV. Das neue Gesetz
  1. „Recht, sich zu irren“
  2. Weitere Maßnahmen
- V. Fazit

*Der Beitrag stellt Entwicklungen zum Grundsatz der Rechtssicherheit in Frankreich dar.*

*The article presents developments in the principle of legal certainty in France.*

## I. Entwicklung und Bedeutung des Begriffs der Rechtssicherheit

Die Rechtssicherheit gehört zum Wesen und den Zielen der Rechtssysteme. Rechtsnormen werden erlassen, um einen Rahmen für das Funktionieren der Gesellschaft zu schaffen, also die Pflichten und Rechte der Bürger zu bestimmen. Sie können nur tatsächlich wirken, wenn ihre Bedeutung von den Rechtsanwendern erfasst und verstanden wird.

Eine rechtssichere Rechtsanwendung ist insbesondere auf ein konstantes Normverständnis angewiesen. In der Praxis können beispielsweise die Bürger die Vorschriften der Steuergesetze nicht einhalten, wenn deren Auslegung und Begriffsverständnis einem stetigen Wandel unterliegen. In einem solchen Fall verliert das Gesetz seine gesellschaftliche Regelungswirkung. Als Folge davon missachten die Steuerpflichtigen die Gesetze oder entwickeln Vermeidungsverhalten. Ein konstantes Normverständnis ist dabei umso wichtiger, wenn die Gesetze regelmäßig aus wirtschaftlichen oder politischen Gründen angepasst werden müssen.

Darüber hinaus ist die Rechtssicherheit von großer Bedeutung für die Legitimität eines Rechtssystems. Für die Rechtsunterworfenen ist es grundsätzlich nur schwer nachvollziehbar, wenn einer unveränderten Norm ein von der bisherigen Rechtsanwendung abweichender Sinn beigemessen wird. Damit korrespondiert die politische Erwartung der Bürger, dass die Staatsgewalt nicht willkürlich ausgeübt wird.

Der hohe Stellenwert der Rechtssicherheit zeigt sich nicht zuletzt darin, dass bereits das römische Recht ein vergleichbares

Prinzip kannte. Die 67 v. Chr. erlassene *Lex Cornelia de iurisdictione* enthält den Grundsatz: *Tu patere legem quam ipse fecisti*. Darüber hinaus betonen römische Kommentare, dass dieses Prinzip wesentlicher Bestandteil der römischen Rechtsordnung und des Begriffs der Gerechtigkeit war.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht konnte der römische Kaiser rechtskräftige Entscheidungen treffen, um die Anwendung des Gesetzes in einer konkreten Fallkonstellation näher zu bestimmen. An diese Entscheidungen (*rescriptum*) wurde die Bezeichnung des französischen Verfahrens der verbindlichen Auskunft (*rescrit*) angelehnt.

Die Auffassung von Rechtssicherheit fand Eingang in die Prinzipien, die während der Französischen Revolution erklärt wurden. Die 1789 verabschiedete Menschenrechtserklärung hält fest, dass ein Staat, der die Rechte seiner Bürger nicht gewährleistet, in Wirklichkeit keine Verfassung hat. In diesem modernen Zusammenhang wird der rechtliche Begriff der Steuersicherheit als die notwendige Folge einer Auffassung der politischen Philosophie ausdrücklich rechtfertigt. So gewinnt er eine neue Dimension, da er als ein allgemeines Prinzip erkannt wird.

Ohne Rechtssicherheit können die Rechtsnormen die mit ihnen bezweckte Wirkung nicht erreichen. In diesem Fall fehlt es an ausreichendem Vertrauen zwischen dem Staat bzw. der Verwaltung auf der einen Seite und den Unternehmen und Privatpersonen auf der anderen Seite.

In Frankreich stützen sich Diskussionen und Maßnahmen im Bereich der Rechtssicherheit auf dieses historisch gewachsene Verständnis von Rechtssicherheit. In jüngerer Zeit wird es zudem durch die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes ergänzt, die von der Europäischen Union und vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte aufgestellt wurden.

## II. Neue Herausforderungen

Wegen der gegenwärtigen Lage des Rechts und der Wirtschaft kommt der Rechtssicherheit heutzutage insbesondere im Bereich des Steuerrechts eine entscheidende Bedeutung zu.

Die Gegenwart ist durch eine zunehmende technische Komplexität und die zügige und unaufhörliche Entwicklung des Geschäftslebens gekennzeichnet. Innovationen, insbesondere im

\* Edouard Marcus ist Leiter der Steuerrechtsabteilung im französischen Ministerium für Wirtschaft und Finanzen (*Chef du service juridique de la fiscalité*). Der Verfasser dankt herzlich Johannes Klamet für eine Überarbeitung des Manuskripts.

Bereich der digitalen Technologien, sind eine treibende Kraft des Wachstums.

Wichtige Voraussetzung dieser Neuerungen ist eine ausreichende Finanzierung. Deswegen suchen viele Unternehmen aktiv nach neuen Finanzierungsmöglichkeiten, für die sie oftmals auf innovative Strukturierungen zurückgreifen müssen. Diese Geschäfte werden oft in einem internationalen Kontext durchgeführt, der die Umsetzung der Gesetze in den beteiligten Staaten verkompliziert und die Frage nach einer Koordination der nationalen Rechtsordnungen aufwirft.

Dabei stellen sich täglich neue Fragen. Sie können ein einzelnes Unternehmen betreffen aber auch von Interesse für einen ganzen Wirtschaftssektor oder die Wirtschaft im Allgemeinen sein. Je schneller sich die wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Rahmenbedingungen verändern, desto wichtiger wird die Rechtssicherheit für die vom Wandel betroffenen Akteure, da erst sie die Erarbeitung einer Anpassungsstrategie ermöglicht.

### III. Instrumente zur Wahrung der Rechtssicherheit im französischen Steuerrecht

Das französische Steuerrecht sieht schon seit langem verschiedene Verfahren vor, die die Rechtssicherheit zum Ziel haben.

Die Gesetze werden von der Verwaltung durch öffentliche Kommentare ausführlich erläutert und dadurch präzisiert. Im Allgemeinen sollen diese behördlichen Erläuterungen innerhalb von sechs Monaten auf einer eigenen Webseite veröffentlicht werden. Einmal veröffentlicht, sind diese Erläuterungen verbindlich. Die Steuerverwaltung muss Steuererklärungen akzeptieren, die mit den behördlichen Erläuterungen in Einklang stehen. Dieses Prinzip wurde bereits 1928 durch eine Verwaltungsanweisung etabliert und fand 1959 Eingang in das französische Recht.

Eine gegenwärtige Debatte befasst sich mit der Frage, ob die Verwaltung die Anwendung einer für den Steuerpflichtigen günstigen Auslegung verweigern kann, wenn dieser nicht in gutem Glauben gehandelt hat. Grundsätzlich wurden die behördlichen Erläuterungen bislang aber wörtlich angewandt. Im Jahr 2018 hat das Pariser Berufungsgericht in Verwaltungssachen jedoch die Gegenposition vertreten, indem es befand, dass dem Steuerpflichtigen eine missbräuchliche Anwendung der behördlichen Erläuterungen zur Last gelegt werden kann.<sup>1</sup> Daher wird jetzt eine Entscheidung des obersten Verwaltungsgerichts (*Conseil d'Etat*) erwartet, um diese Frage verbindlich zu klären.

Im Jahr 1987 wurde darüber hinaus das bereits angesprochene Verfahren der verbindlichen Auskunft (*rescrits*) gesetzlich geregelt, dessen Durchführung zu einer Selbstbindung der Verwaltung führt. Wenn der Steuerpflichtige der Verwaltung gegenüber einen bestimmten Sachverhalt darstellt und eine darauf bezogene steuerliche Behandlung vorschlägt, kann er von der Verwaltung eine verbindliche Stellungnahme erhalten.

Die hieraus folgende Rechtssicherheit gilt nur, wenn der Steuerpflichtige in gutem Glauben gehandelt hat und seine Ausführungen exakt sind. Dagegen endet die Bindungswirkung, wenn sich die tatsächliche Lage oder die rechtlichen Rahmenbedingungen ändern. Die Verwaltung darf eine verbindliche Auskunft ferner mit Wirkung für künftige Steuererklärungen aufheben.

Obwohl diese Vorschriften verhältnismäßig alt sind ist es bemerkenswert, dass sie das Prinzip der Rechtssicherheit in den Vordergrund stellen und seine praktische Verwirklichung fördern. Dieses Ziel führt gar zu einer durch das Gesetz selbst erlaubten Ausnahme von der Umsetzung der gesetzlichen Normen. Wenn eine geltende Auskunft eine fehlerhafte und deshalb gesetzwidrige Rechtslösung beinhalten würde, würde sie zwar die Steuerverwaltung auch verbinden, bis ihre Wirkung förmlich aufgehoben würde.

Dieses System ist mit dem Recht der Europäischen Union, das Beihilfen verbietet, *per se* vereinbar, denn mit der Stellungnahme setzt die Steuerverwaltung lediglich die gesetzlichen Vorschriften um. Um die Rechtmäßigkeit der *rescrits* zu gewährleisten und die öffentliche Finanzen zu schützen, können diese verwaltungsintern sowie durch unabhängige Einrichtungen (Rechnungshof, Parlament) kontrolliert werden.

Von den Steuerpflichtigen konnten früher die *rescrits* weder behördlich überprüft noch gerichtlich angefochten werden. Die verwaltungsinternen Stellungnahmen wurden damals nicht als anfechtbare Entscheidungen betrachtet. In der Praxis kann der Steuerpflichtige trotz vorherigem *rescrit* einem Sachverhalt seine eigene Rechtsauffassung zugrunde legen, wenn er der Meinung ist, dass die Auffassung der Verwaltung unberechtigt ist. Daraufhin erlässt die Verwaltung nach einer Prüfung des Sachverhaltes regelmäßig eine Steuerberichtigung, welche der Steuerpflichtige schließlich gerichtlich anfechten kann.

Zwei Studien der französischen Regierung aus den Jahren 2004 und 2008 betonten die weitreichenden Auswirkungen, die ein *rescrit* auf ein Unternehmen oder eine Privatperson haben kann, und schlugen als Reaktion darauf vor, ein zusätzliches Beschwerdeverfahren einzurichten. Infolgedessen wurde eine Nachprüfungsinstanz eingerichtet, deren Mitglieder höherrangige Beamte der Steuerverwaltung mit umfassenden Fachkenntnissen sind.

2016 entschied der *Conseil d'Etat*, dass die Steuerpflichtigen die *rescrits* direkt anfechten dürfen, wenn diese eine Wirkung haben, die über den rein steuerlichen Bereich hinausgeht.<sup>2</sup> Beispielsweise könne ein *rescrit*, durch den die Verwaltung eine von einem Unternehmen beantragte steuerliche Behandlung verweigert, ein geplantes Geschäftsvorhaben verhindern.

Seit 2018 werden zudem diejenigen *rescrits* veröffentlicht, die von allgemeinem Interesse sind. In Anwendung des Steuergeheimnisses werden selbstverständlich die Namen sowie unnötige Einzelheiten gelöscht.

Solange ein *rescrit* nicht veröffentlicht wurde, kann sich nur der jeweilige Adressat auf ihn berufen. Nach der Veröffentlichung ist dagegen jeder Steuerpflichtige dazu berechtigt, sich auf den *rescrit* zu stützen. Darüber hinaus werden veröffentlichte *rescrits* grundsätzlich von vielen Steuerpflichtigen und Steuerberatern berücksichtigt, so dass ihre allgemeine Umsetzung gewährleistet ist. Auf diese Weise fördert die Veröffentlichung die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung und schlussendlich die Rechtssicherheit.

1 Urteil von 20. Dezember 2018 (17PA00747).

2 Urteil *Société Export Press* von 2. Dezember 2016 (387613 s.).

## IV. Die neuen Maßnahmen

Die französische Regierung hat eine Strategie beschlossen, um die bestehenden Maßnahmen umfassender zu nutzen. Dadurch soll die Rechtssicherheit im steuerlichen Bereich gestärkt und das Verhältnis zwischen der Verwaltung und den Steuerpflichtigen von gegenseitigem Vertrauen geprägt werden.

### 1. „Recht, sich zu irren“

Die Umsetzung dieser Strategie begann mit einem am 10. August 2018 vom Parlament verabschiedeten Gesetz, welches Regeln festlegte, die als „Recht, sich zu irren“<sup>3</sup> bezeichnet werden.

Dieses Gesetz umfasst mehrere Aspekte. Ein Teil davon weitet die zuvor beschriebenen Verfahren, die im Bereich der Besteuerung bereits umgesetzt werden, auf andere Behörden aus (z. B. auf den Zoll oder die Sozialversicherung). Ein anderer Teil betrifft das bisherige Verfahren der Steuerprüfung, das von den Steuerpflichtigen oft thematisiert wird.

Andere Vorschriften des Gesetzes beziehen sich auf „das Recht, sich zu irren“ im engeren Sinne. Sie beziehen sich nur auf den Fall, in dem ein Steuerpflichtiger seine Steuer ohne Absicht falsch erklärt und einen zu geringen Betrag bezahlt. Infolgedessen müsste er zusätzliche Steuern zahlen. Steuerpflichtige sind jedoch oftmals sehr zurückhaltend, derartige Sachverhalte anzuzeigen. Ein wichtiges Grund dafür ist ihre Befürchtung der Strafe..

Nach französischem Steuerrecht verursachen unabsichtliche Fehler jedoch keine Strafe. Die Zinsen, die nicht strafrechtliche Natur sind, müssen aber vom Steuerpflichtigen bezahlt werden. Ergänzend sieht das neue Gesetz vor, dass derjenige Steuerpflichtige, der seine eigene Steuererklärung unverzüglich berichtigt oder eine Selbstanzeige abgibt, nur die Hälfte der sonst anfallenden Zinsen schuldet.

Aus normativer Sicht haben die Bürger natürlich kein „Recht, sich zu irren“. Sie müssen die Rechtsnormen stets umsetzen. Durch diese Maßnahme übermittelt der Staat aber eine sehr klare Botschaft. Die Regierung hat nämlich vor, die Selbstanzeige und Selbstberichtigung aktiv zu fördern.

Das neue Gesetz gewährleistet, dass die Steuerpflichtigen unter sicheren und annehmbaren Bedingungen ihre unabsichtlichen Fehler korrigieren dürfen. Dieses Verfahren fördert die rechtmäßige Anwendung des Steuerrechts und, im Endeffekt, das Vertrauen zwischen dem Staat und den Bürgern.

Aus politischer und rechtlicher Sicht ist die Motivation der Steuerpflichtigen, die absichtlich eine Steuerhinterziehung begangen haben, zur Selbstanzeige viel schwieriger zu bewerkstelligen. Dennoch kann ein Unternehmen ein derartiges gesetzeswidriges Verhalten durchaus aufgeben wollen, z. B. in Fällen einer neuen Geschäftsführung oder einer Firmenübernahme.

Infolgedessen hat der französische Haushaltsminister am 28. Januar 2019 eine Entscheidung veröffentlicht, die die einschlägigen Situationen und die Höhe der Strafen näher bestimmt. Sie berücksichtigt das vom Steuerpflichtigen eingeleitete Selbstanzeigeverfahren durch eine Strafminderung. Die Steuer, die Zinsen und der angemessene Anteil der Strafen werden selbstverständlich trotzdem weiterhin geschuldet.

Um zu gewährleisten, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung bei der Umsetzung gewahrt wird, werden spezialisierte Behördenmitarbeiter für dieses Verfahren zuständig sein.

### 2. Weitere Maßnahmen

Im selben Geist wurden am 14. März 2019 auch neue Maßnahmen vom Haushaltsminister angekündigt, deren Ziel es gerade ist, den Steuerpflichtigen dabei zu helfen, ihre Pflichten ordnungsgemäß einzuhalten.<sup>4</sup> Sie wurden nach einer breiten offenen Konsultation der betroffenen Akteure festgelegt: Unternehmen, Berater, Verwaltungspersonal.

Dabei beruhen diese Maßnahmen auf dem Grundprinzip der Begleitung, werden aber den verschiedenen Bedürfnissen und Zusammenhängen angepasst.

In diesem Zusammenhang wird den großen und mittleren Unternehmen eine Partnerschaft vorgeschlagen. Es haben sich bereits 21 Konzerne daran beteiligt, die insgesamt über 280 Milliarden Euro Umsatz und 565.000 Arbeitnehmer verfügen.

Die Partnerschaft wird durch ein „Abkommen“ umgesetzt, dass von der Verwaltung und dem jeweiligen Unternehmen unterzeichnet wird. Das scheint ein Paradoxon zu sein, da die steuerlichen Verfahren durch die Gesetze in zwingender Weise genau vorgesehen werden. In der Tat sind diese Abkommen keine rechtlichen Dokumente. Sie sind aber nützlich, da sie die Bedingungen und den Inhalt des Vorschlags der Verwaltung und das kooperative Verhalten, das von den teilnehmenden Unternehmen erwartet wird, dokumentieren.

Ein Unternehmen, das seine steuerlichen Pflichten nicht erfüllt hat oder in den letzten drei Jahren bestraft wurde, kann keine Partnerschaft in diesem Sinne eingehen.

Die französische Verwaltung hat ab 2013 schon eine ähnliche Erprobung durchgeführt, die als „Vertrauensverhältnis“ bezeichnet wurde. Sie hat gezeigt, dass dieses Vorhaben praktikabel und nützlich war, um die Anwendung der Steuergesetze zu gewährleisten.

Sie umfasste eine allgemeine Nachprüfung der Steuererklärung. Da dies zu viel Aufwand verursachte, wurde für das neue System entschieden, mit den Anweisungen der Verwaltung nunmehr lediglich auf die wichtigsten Themen des Unternehmens abzielen.

Auf der Basis dieser Erprobung wurde auch eine neue Vorgehensweise bestimmt, um Konzerne bzw. Organschaften zu behandeln. Wenn diese eine Steuerlösung einheitlich umsetzen, gelten die genehmigten Lösungen für jede Gesellschaft der Gruppe.

Um dieses Verfahren zu verwirklichen wurde eine neue Abteilung in dem Amt geschaffen, das die Steuererklärungen und -zahlungen der größten Unternehmen verwaltet. So ist sichergestellt, dass die betroffenen Behördenmitarbeiter über ausreichende Kenntnisse verfügen, die den komplizierten Fragen ent-

3 Gesetz von 10. August 2018 (2018-727).

4 Dokumente und Erklärungen sind auf dieser Webseite verfügbar: <https://www.economie.gouv.fr/colloque-entreprises-administration-fiscale-nouvelle-relation-confiance>.

sprechen, die aus der wirtschaftlichen Tätigkeit solcher Unternehmen entstehen. Darüber hinaus kann sie je nach Bedarf technische Hilfe durch das Ministerium anfordern.

Praktisch wird jedem teilnehmenden Unternehmen ein Ansprechpartner zur Verfügung gestellt. Das Unternehmen stellt diesem seine Tätigkeiten, Struktur und Strategie vor. Dann werden je nach Bedarf Termine vereinbart, um gemeinsam die wichtigsten steuerlichen Themen bzw. Risiken zu identifizieren und zu untersuchen.

Eine wichtige Erwartung der Unternehmen betrifft den Zeitrahmen. Die Anweisungen sind nur nützlich, wenn sie vor der Entscheidung des Steuerpflichtigen ergehen. Diese kann z. B. ein geplantes Geschäftsvorhaben des Betriebs oder bloss seine Buchhaltungsabschluss betreffen.

Die Steuerverwaltung soll daher im Kontext der Partnerschaft die zeitlichen Zwänge des Unternehmens berücksichtigen und innerhalb von weniger als drei Monaten aufkommende Fragen beantworten. Im Gegenzug soll das Unternehmen seinem Ansprechpartner alle nötigen Informationen, Überlegungen und externen Beratungsleistungen bereitstellen.

Jene Themen, die im Rahmen der Partnerschaft untersucht werden, können dann zusätzlich durch einen *rescrit* festgelegt werden. Auch ein Unternehmen, das an der Partnerschaft beteiligt ist, kann einer Steuerprüfung untergezogen werden. Die Themen, die durch einen *rescrit* erfasst werden, können von einem Steuerprüfer aber nicht in Frage gestellt werden. Wahrscheinlich werden in Zukunft die Steuerprüfungen bei derartigen Unternehmen weniger häufig und umfangreich sein.

Den kleinen Unternehmen wird dagegen ein anderes Verfahren vorgeschlagen, das ihre eigenen Bedürfnisse und Zwänge berücksichtigt. Es sieht kein Abkommen vor. Das Unternehmen kann stattdessen in jedem konkreten Einzelfall, bei dem es auf Schwierigkeiten im Bereich der Steuern stößt, nach der Hilfe der Verwaltung fragen.

Zuerst erklärt das Unternehmen sein Vorhaben oder stellt seine Frage. In diesem Zusammenhang kann die Verwaltung ihm auch helfen, die entsprechenden Steuerthemen zutreffend zu erfassen.

Anschließend erteilt die Verwaltung ihm Hinweise zu den einschlägigen Gesetzen, der zu beachtenden Rechtsprechung und der Auslegungen der Gesetze. So ist sich das Unternehmen der steuerlichen Auswirkungen bewusst, wenn es eine wirtschaftliche Entscheidung trifft.

Letztlich kann die Verwaltung einen *rescrit* erstellen, um die steuerliche Behandlung des untersuchten Themas festzulegen. Dann darf dies im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung nicht mehr in Frage gestellt werden.

Um dieses neue Verfahren durchzuführen wurden Ansprechpartner in jeder der 13 französischen Regionen ernannt, um den kleinen Unternehmen einen einfachen Zugang zu ermöglichen. Darüber hinaus organisiert die Verwaltung Präsentationsveranstaltungen, und sie hat schon mehr als 1000 Unternehmensleiter angeschrieben. Die erforderliche Belegschaft wird je nach der Anzahl der Fragen aufgebaut. Einige Unternehmen sind schon vorstellig geworden, um Hinweise und eine Anweisung zu ihren Themen zu erhalten.

Zum Schluss ist es wichtig, die neue internationale Begleitung der Unternehmen kurz vorzustellen.

Die internationalen Verfahren der Verrechnungspreisvereinbarung und der Verständigungsverfahren sind zwar nützlich, um finanziell bedeutende und technisch komplizierte Fälle lösen zu können. Sie verursachen aber viel Aufwand, nehmen viel Zeit in Anspruch und können nicht an jede Situation angepasst werden.

Unternehmen, die im Ausland auf steuerliche Schwierigkeiten stoßen, verfügen bislang nur auf diesen Verfahren.

Das multilaterale Instrument der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und die Richtlinie der Europäischen Union werden auch die Nutzung des Schiedsverfahrens fördern.

In diesem Zusammenhang hat die französische Verwaltung ein Amt eingerichtet, bei dem jedes Unternehmen die Probleme schildern kann, denen es im Ausland begegnet.

Daraufhin werden diese untersucht, um die beste Lösung zu erarbeiten. Beispielsweise kann die französische Steuerverwaltung dem fremden Staat ihre eigene Auffassung über die Sach- und Rechtslage mitteilen.

Auf internationaler Ebene herrscht ein starker Wettbewerb. Es ist nötig, die Entwicklung der europäischen Unternehmen zu unterstützen. Dabei sollte auch die EU eine größere Rolle spielen. Die Kommission könnte eine Vorgehensweise erarbeiten, um die Bedürfnisse der Unternehmen aufzugreifen und die mögliche Handlungsoptionen festzustellen.

## V. Fazit

Die Steuerpolitik entspricht verschiedenen Zielen im Bereich der Wirtschaft, der Gesellschaft, der Umwelt usw. Aus diesem Grund sind die Regeln kompliziert und werden oft verändert. Als Rechtsnormen müssen sie aber von den Steuerpflichtigen und der Verwaltung tatsächlich umgesetzt werden können.

Eine überwiegende Mehrheit der Steuerpflichtigen möchte diese Normen rechtmäßig umsetzen. In unseren Staaten wurde in der öffentlichen Debatte bislang nur der Schaden durch Steuerhinterziehung und die Bekämpfung derselben in den Vordergrund gestellt.

In diesem Zusammenhang sollen die Verwaltungen die Umsetzung der Steuergesetze durch Verfahren zur Verbesserung der Rechtssicherheit fördern. So wird den Steuerpflichtigen geholfen, ihren Steuerpflichten korrekt nachzukommen.

Eine solche Vorgehensweise erfordert ein Vertrauensverhältnis zwischen der Verwaltung und den Steuerpflichtigen. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass der Begriff des Vertrauensverhältnisses weit über den Bereich der Besteuerung hinausgeht. Er ist nämlich ein wesentlicher Bestandteil der Legitimität unserer Staaten.

# Garantiert Mehrwert.



Mit Brexit-  
Steuerbegleitgesetz

Rödder/Herlinghaus/van Lishaut  
**Umwandlungssteuergesetz** Kommentar  
Herausgegeben von WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder,  
RiBFH Prof. Dr. Andreas Herlinghaus, Ltd.MR Dr. Ingo  
van Lishaut. Bearbeitet von ORR Karsten Birkemeier,  
RiFG Dr. Christian Graw, MR Dr. Peter Heinemann,  
RiBFH Prof. Dr. Andreas Herlinghaus, StB Dr. Bernhard  
Liekenbrock, Ltd.MR Dr. Ingo van Lishaut, Ltd.RD Ralf  
Neumann, RA/FAStR/StB Dr. Dieter E. Rabback, MR Ralf  
Rasche, StB Dr. Claus Ritzer, WP/StB Prof. Dr. Thomas  
Rödder, StB Prof. Dr. Andreas Schumacher, StB Prof. Dr.  
Ingo Stangl, RiBFH Dr. Nils Trossen, RA/StB Dr. Michael  
Winter. 3. Auflage 2019, 2.240 Seiten Lexikonformat,  
gbd. 209,- €.  
ISBN 978-3-504-37014-5

Mit dem Rödder/Herlinghaus/van Lishaut halten Sie das Standardwerk für Umstrukturierungen der Oberklasse in der Hand. Wenn Sie komplexe Transaktionen konzipieren, operativ umsetzen oder Krisen bewältigen – der Kommentar aus der blauen Reihe sorgt für kompromisslose Beratungssicherheit. In der umfassend überarbeiteten Neuauflage haben die hochkarätigen Autoren alle relevanten Rechtsentwicklungen berücksichtigt. Stichworte sind Verschmelzung und Spaltung von Kapitalgesellschaften, Umstrukturierungen von Personengesellschaften, grenzüberschreitende Sachverhalte und § 50i EStG-Konstellationen bei Umwandlungen, die in einem eigenen neuen Anhang behandelt werden. Rödder/Herlinghaus/van Lishaut – Impulsgeber für die Königsmaterie des Steuerrechts.

Leseprobe und weitere Informationen unter [www.otto-schmidt.de/rug3](http://www.otto-schmidt.de/rug3)



Das Werk online:  
[otto-schmidt.de/bmuw](http://otto-schmidt.de/bmuw)  
[juris.de/pmsteuer](http://juris.de/pmsteuer)

**otto**schmidt

# Richtungsweisend.



Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann  
**Gewerbsteuergesetz** Kommentar  
Herausgegeben von VorsRiBFH Michael Wendt,  
StB Markus Suchanek, RA/StB Dr. Peter Möllmann  
und MR Dr. Peter Heinemann. Bearbeitet von RA/FAStR  
Dr. Malte Bergmann, LL.M., Prof. Dr. Marc Desens,  
Thomas Dieterich, LL.M., RA/StB Dr. Andreas Erdbrügger,  
RR Tobias Franke, RiFG Dr. Christian Graw, RA/StB  
Dr. Christian Herbst, StBin Anja Hesse, RD Thorsten  
Kontry, StAfr Katharina Leister, RA/StB Dr. Christian  
Pitzal, RiFG Dr. Oliver Rode, LL.M., Gary Rüsich,  
WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers, Dr. Michael Schulze,  
StB Dr. Thomas Wagner und Gabriele Wanninger.  
2019, 1.007 Seiten Lexikonformat, gbd. 139,- €.  
ISBN 978-3-504-25081-2

Der neue Kommentar zum Gewerbsteuergesetz bringt Sie direkt zum gewünschten Ziel. Der Newcomer aus der blauen Reihe ist die ideale Roadmap für alle, die mit der Gewerbesteuer und ihren komplizierten Hinzurechnungs- und Kürzungstatbeständen kalkulieren müssen: Unternehmer, Berater oder Kommunalfinanzbeamte. Die vier Herausgeber kommen aus Beratung, Verwaltung und vom Bundesfinanzhof und bürgen für eine Kommentierung von höchster Qualität und Klarheit.

Die Erstaufgabe widmet sich neben den Standardproblemen gleich zwei Grundsatzthemen: der Definition des Gewerbeertrags und dem Verlustvortrag. Ein weiteres Highlight sind die Anhänge zum Umwandlungs- und Insolvenzsteuerrecht.

Reinschnuppern und bestellen unter [www.otto-schmidt.de/wsg](http://www.otto-schmidt.de/wsg)



Das Werk online:  
[otto-schmidt.de/hhr-modul](http://otto-schmidt.de/hhr-modul)

**otto schmidt**

# Case Law zum Abschluss gebracht.



**Rechtsstand  
April 2019**

Online Probe lesen  
und bestellen!

**Sack.de**



Heuser/Theile

**IFRS-Handbuch** Einzel- und Konzernabschluss  
Herausgegeben von Prof. Dr. Carsten Theile.  
Begründet von WP/StB Dr. Paul J. Heuser und  
Prof. Dr. Carsten Theile. Bearbeitet von WP/StB  
Dr. Kai Behling, Prof. Dr. Karin Breidenbach, WP/  
StB Andreas Dörschel, WP Dr. Lars Franken, StB  
Prof. Dr. Matthias Hender, Dr. Britta Leippe, Prof.  
Dr. Stefan Müller, WP/StB Dr. Henrik Pferdehirt,  
Dr. Michael Reuter, WP Dr. Jörn Schulte, Prof. Dr.  
Carsten Theile und Prof. Dr. Michael Währisch.  
6. neu bearbeitete Auflage 2019, 1.448 Seiten  
Lexikonformat, gbd. 179,- €. ISBN 978-3-504-35015-4

Mit Rechtsstand April 2019 gibt Ihnen dieses oft zitierte Standardwerk von anerkannten IFRS-Spezialisten alles an die Hand, um bei der internationalen Rechnungslegung zu den richtigen Ergebnissen zu kommen. Verständlich und praxisorientiert erläutert es das gesamte IFRS-Normenwerk. Selbstverständlich wurden alle Standardänderungen, Interpretationen des IFRS IC und des DRSC sowie IDW-Verlautbarungen seit der Voraufgabe berücksichtigt.

Besonders praxisrelevant und ein großer Schwerpunkt der Neuauflage sind die Erstkommentierungen von IFRS 9 „Finanzinstrumente“, IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ und IFRS 16 „Leasingverhältnisse“. Zudem enthalten: die Exposure Drafts und weiterer Projekte des IASB, die zu künftigen Änderungen führen können.

Überzeugen Sie sich selbst bei einer Leseprobe unter [www.otto-schmidt.de/ias6](http://www.otto-schmidt.de/ias6)



Das Werk online:  
[otto-schmidt.de/wp-modul](http://otto-schmidt.de/wp-modul)

**ottoschmidt**



Otto Schmidt online

Jetzt NEU!

**Beratermodul**  
➤ **Rau/Dürnwächter**  
**Umsatzsteuerrecht**



Profitieren Sie von kontinuierlich aktualisierten Premium-Inhalten:

- Einer der führenden Großkommentare zum Umsatzsteuergesetz, vierteljährlich umfassend aktualisiert
- Meinungsbildend und tiefgehend
- Rechtssicherheit und Zitierfähigkeit
- Praktische Suchfunktionen, Filtermöglichkeiten und Vorschlagslisten
- Inklusive Selbststudium mit Zertifikat nach § 15 FAO

**Nur 72,- € monatlich für 3 Nutzer. Zzgl. MwSt.**  
**Auch im Aktionsmodul Steuerrecht enthalten.**

**Jetzt 4 Wochen gratis nutzen!**

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

