

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

Abhandlungen >	Guido Förster – 100 Jahre deutschsprachige Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	317
	Ursula Ley – Die Einbringung in und die Ausbringung aus Personengesellschaften	328
	Matthias Valta / Robert Stendel – Dynamik des Völkervertragsrechts und Treaty Override – Perspektiven des offenen Verfassungsstaats	340
	Tobias Hagemann / Nicola van Lück – Kollisionsauflösung im Verhältnis von Treaty Override und Abkommensrecht	355
	Maria Marquardsen – Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht – Systematisierung des Diskurses	374
	Florian Haase – Ein Plädoyer für die abkommensrechtliche Ansässigkeit von Betriebsstätten	390
	Thomas Hoppe / Martina Rechbauer / Susann Sturm – Steuerkomplexität im Vergleich zwischen Deutschland und Österreich – Eine Analyse des Status quo	397
Tagungsberichte >	Carmen Bachmann / Johannes Gebhardt / Robert Risse – DigiCampus 2019	413
Aus der internationalen >	Juliane Abel – Alex Evans, The Design Elements of Flow-Through Taxation (2019)	416
Diskussion	Savvas Kostikidis – Adam Kern: Taxing Pain and Suffering (2018)	417



Nutzen Sie jetzt
Ihre Datenbank!

Klug kombiniert.



Topaktuell

Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns
Handbuch GmbH & Co. KG
Gesellschaftsrecht Steuerrecht
Herausgegeben von RA/WP/StB Dr.
Thomas Mueller-Thuns. Bearbeitet von
15 hochkarätigen Experten aus dem
Gesellschafts- und Steuerrecht.
22., neu bearbeitete Auflage 2020,
1.398 Seiten, Lexikonformat, gbd., 169 €. ISBN 978-3-504-32521-3

Kapitalgesellschaftsrecht und Personengesellschaftsrecht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht – alles klug miteinander kombiniert. Das sind die Vorteile dieses überaus beliebten Handbuchs zur GmbH & Co. KG. Einen optimalen Gesamtüberblick über alle Praxisfragen bietet dieses Standardwerk in bereits 22. Auflage. Mit ausführlichen Vertragsmustern und Gestaltungsvorschlägen.

Die Neuauflage bringt Sie wieder auf aktuellen Stand, etwa mit wichtiger Rechtsprechung zur Zurechnung des Anteils am Gewerbesteuermessbetrag bei unterjährigem Gesellschafterwechsel oder zur GmbH & Co. KG als Organgesellschaft einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Neu sind vertiefte Erläuterungen zum Nießbrauch, zur Treuhand und zur Unterbeteiligung an Personengesellschaftsanteilen. Alles aus der Feder erfahrener Praktiker.

Gratis-Leseprobe und Bestellung: www.otto-schmidt.de/co22

Das Werk online

otto-schmidt.de/akgr
juris.de/pm-gmbhgrecht

ottoschmidt



Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Geschäftsführende Herausgeber:

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

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

Begründet 1922 von Heinrich Reinach (Herausgeber bis 1934)

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

Klaus Tipke (geschäftsführend von 1974–1988)

Joachim Lang (geschäftsführend von 1989–2014) gemeinsam mit

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

Inhalt

steuer-und-wirtschaft.de

Abhandlungen

Prof. Dr. Guido Förster, Düsseldorf – 100 Jahre deutschsprachige Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre feiert in diesem Jahr ihren 100. Geburtstag. Sie ist aus einem praktischen Bedürfnis heraus entstanden und hat beachtliche Leistungen in Forschung und Lehre erbracht. Der Beitrag skizziert den Standort der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ihre geschichtliche Entwicklung, ihre Aufgaben und Methoden sowie aktuelle Herausforderungen. 317

Prof. Dr. Ursula Ley, Köln – Die Einbringung in und die Ausbringung aus Personengesellschaften – Ein Vergleich der Reformvorschläge von Lisa Riedel und Stefan Kreutzer mit der geltenden Rechtslage

Die strukturelle Flexibilität der Personengesellschaft macht diese Rechtsform insbesondere für den Mittelstand in Deutschland steuerlich attraktiv. Die relevanten Normen, § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG und § 24 UmwStG, sind nicht stringent und deshalb Gegenstand von wissenschaftlichen Untersuchungen, so auch der Dissertationen von *Lisa Riedel* und *Stefan Kreutzer*. Ziel dieses Beitrages ist es, einen kurzen Überblick über die beiden Dissertationen zu geben und die von ihnen erarbeiteten Gesetzesreformvorschläge mit der heutigen Rechtslage zu vergleichen. Hierbei geht es in erster Linie um die Regelungen des §§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1–3 EStG, § 24 UmwStG und § 16 Abs. 3 S. 2 EStG. 328

Prof. Dr. Matthias Valta, Düsseldorf / Robert Stendel, Heidelberg – Dynamik des Völkervertragsrechts und Treaty Override – Perspektiven des offenen Verfassungsstaats

Der Beitrag nimmt den Treaty Override-Beschluss des BVerfG mit dem nunmehr gewonnen zeitlichen Abstand in den Blick. Zur besseren Durchdringung der verfassungsrechtlichen Probleme eines Treaty Override beleuchtet der Beitrag diesen zunächst von seinen steuerrechtlichen und völkerrechtlichen Seiten. Das Völkervertragsrecht erweist sich hierbei als sehr flexibel und durch die Staatenpraxis wandelbar, so dass nicht jede Abweichung vom Vertragswortlaut zu einem Völkerrechtsverstoß führt. In der Folge schlagen die Verfasser vor, zwischen echten und unechten Treaty Overrides zu unterscheiden. Nur bei echten Treaty Overrides liegt ein Völkerrechtsverstoß vor. Häufiger und auch Gegenstand der BVerfG-Entscheidung sind jedoch unechte Treaty Overrides, bei denen kein Völkerrechtsverstoß vorliegt. Insoweit ist die BVerfG-Entscheidung in ihrem Ergebnis zu begrüßen. Für den seltenen Fall eines echten Treaty Override sollte die Rechtsprechung hingegen im Sinne der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes ergänzt werden. Die Verfasser schlagen vor, das Problem des echten Treaty Override über eine prozedurale Pflicht des



Aktionsmodul Steuerrecht, die perfekte Online-Bibliothek. **Inklusive Selbststudium nach § 15 FAO!**

Jetzt gratis nutzen: www.otto-schmidt.de/aks

Inhalt

Parlaments zu lösen. Hiernach ist der völkerrechtswidrige echte Treaty Override nur zulässig, wenn das Parlament zuvor versucht hat, den Verstoß durch Einwirkung auf die Regierung zu unterbinden. Nur wenn dies scheitert, ist der Treaty Override als ultima ratio verfassungsgemäß. 340

Dr. Tobias Hagemann / Nicola van Lück, Berlin/Wiesbaden – Kollisionsauflösung im Verhältnis von Treaty Override und Abkommensrecht
– Eine Systematisierung der Normkollisionslehre unter Berücksichtigung der allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln und gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierungen

Der aktuelle Stand der Normkollisionsauflösung im Bereich des Treaty Overriding fokussiert sich auf typisierende Vermutungsregeln des Vorrangs nach Spezialität- und Zeitfolge, die mangels fest umrissener Anordnungen wegen der Vielschichtigkeit und Reichweite der Bestimmungen des Internationalen Steuerrechts an ihre Grenzen stoßen. Diese Kollisionsauflösungsregeln sind jedoch nicht nur unzureichend geeignet, Rechtssicherheit zu schaffen, sondern, wie aufgezeigt wird, auch nicht maßgeblich, weil umfassende gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierungen bestehen. Der Beitrag nimmt eine systematische Analyse der einschlägigen Kollisionsauflösungsregeln und der gesetzlichen Kollisionsauflösungsnormierungen vor und entwickelt so ein System zur Auflösung der Normkollisionen, das Rechtssicherheit schaffen kann. 355

Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen – Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht – Systematisierung des Diskurses

Die sog. hybriden Gesellschaften sind durch das BEPS-Projekt der OECD und der darauf beruhenden EU-Richtlinie („ATAD“) in den vergangenen Jahren stark ins Licht der Fachöffentlichkeit gerückt. Bekannt sind die Problemstellungen bereits seit mehr als einem halben Jahrhundert – und seitdem ebenso ungeklärt, obwohl sich Wissenschaft und staatliche Organisationen immer wieder um Lösungen bemüht haben. Gerade durch den jahrzehntelangen Diskurs ist mittlerweile ein kaum zu überblickendes Dickicht verschiedener Ansätze zur Handhabung entstanden, von denen einige (bruchstückhaft) Eingang in innerstaatliche Gesetzgebung und bilaterale Abkommen gefunden haben. An einem in sich schlüssigen Konzept fehlt es – auch nach BEPS und ATAD – jedoch weiterhin. Um ein solches überhaupt entwickeln zu können, bedarf es einer systematischen Aufarbeitung des bereits Bestehenden sowie der Analyse von dessen Stärken und Schwächen. 374

Prof. Dr. Florian Haase, Hamburg – Ein Plädoyer für die abkommensrechtliche Ansässigkeit von Betriebsstätten

Die Frage der abkommensrechtlichen Ansässigkeit von Betriebsstätten wird bislang im Schrifttum hauptsächlich für internationale Personengesellschaften diskutiert, die nach den Regeln des internationalen Steuerrechts wie anteilige Betriebsstätten ihrer Gesellschafter behandelt werden. Für „echte“ Betriebsstätten als rechtlich unselbstständige Unternehmensteile hingegen fehlt es an einer solchen Diskussion. Der Beitrag zeigt die Vorteile einer Erstreckung der Ansässigkeit auch auf jene Betriebsstätten insbesondere bei grenzüberschreitenden, abkommensrechtlichen Dreieckssachverhalten sowie die ersten bereits zu beobachtenden Strömungen in dieser Richtung auf. 390

Thomas Hoppe, Paderborn / Dr. Martina Rechbauer, Graz / Susann Sturm, München – Steuerkomplexität im Vergleich zwischen Deutschland und Österreich – Eine Analyse des Status quo

Die Komplexität von Steuersystemen gewinnt in der Debatte um den internationalen Steuerwettbewerb zunehmend an Bedeutung. Im vorliegenden Beitrag erfolgt, basierend auf den Befragungsdaten, die dem Tax Complexity Index von Hoppe et al. (2019) zugrunde liegen, eine umfassende Gegenüberstellung der Komplexität der Steuersysteme von Deutschland und Österreich unter Berücksichtigung der Mittelwerte aller vom Index abgedeckten Länder. Die Steuergesetze weisen sowohl in Deutschland als auch in Österreich einen verhältnismäßig hohen Grad an Komplexität auf. Bei den steuerlichen Rahmenbedingungen fällt der Grad an Komplexität in beiden Ländern dagegen niedrig aus, wobei Österreich im Durchschnitt weniger komplex ist als Deutschland. 397

Tagungsberichte

Carmen Bachmann / Johannes Gebhardt / Robert Risse – DigiCampus 2019 413



Kontrolle ist gut. Kontrollsystem ist besser.

Das Handbuch unterstützt Sie dabei Tax Compliance-Systeme gerichtsfest zu implementieren, erfolgreich mit Behörden zu kommunizieren und Schäden zu minimieren.

Die 3. Auflage enthält alle relevanten Entwicklungen sowie verbesserte Praxishilfen.

Bestellen Sie jetzt unter otto-schmidt.de/sst3

Inhalt

Aus der internationalen Diskussion

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

<i>Juliane Abel</i> – Alex Evans, The Design Elements of Flow-Through Taxation (Australian Tax Review, Vol. 48 (2019), S. 42-75).	416
<i>Savvas Kostikidis</i> – Adam Kern, Taxing Pain and Suffering (New York University Law Review, Vol. 94 (2018), No. 3, S. 507-543).	417

In eigener Sache

Danksagung.....	420
-----------------	-----

Wussten Sie schon ...

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



Garantiert Mehrwert.

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

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

Impressum

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Internet: steuer-und-wirtschaft.de

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Postfach 51 10 26, 50946 Köln · Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln · 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 (verantwortl.), Anschrift des Verlages; Verkauf: sales friendly Verlagsserviceleistungen, 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.

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

2. Juristische Beiträge

- Über die Annahme von Beiträgen, die eine juristische Methodik zum Gegenstand haben, entscheiden die geschäftsführenden Herausgeber. Im Einzelfall wird ein Mitherausgeber zur weiteren Prüfung hinzugezogen.
- Auf Wunsch des Autors wird auch für juristische Beiträge ein anonymisiertes Begutachtungsverfahren mit zwei externen Gutachtern durchgeführt. Der Prozess folgt der wirtschaftswissenschaftlichen Begutachtung. Bei Abdruck wird auf das durchgeführte Begutachtungsverfahren entsprechend hingewiesen.



19 Rechtsformen. 300 Transaktionen.

9. Auflage

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.

Bestellen Sie jetzt unter otto-schmidt.de/stre4_9



Abhandlungen

*Prof. Dr. Guido Förster, Düsseldorf**

100 Jahre deutschsprachige Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Standort und Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sowie der Nachbardisziplinen
- III. Geschichtliche Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre
 - 1. 1920 bis 1960
 - 2. 1960 bis 2000
 - a) Verstärkte Beachtung der Steuerwirkungen und -gestaltungen
 - b) Entscheidungsorientierte betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Quantifizierung des Steuereinflusses
 - c) Bilanzsteuerrecht und Tax Accounting
 - d) Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
 - 3. 2000 bis heute
 - a) Fortführung der bisherigen Forschungslinien
 - b) Empirische Untersuchungen zu Steuerwirkungen
 - c) Auswirkungen der Digitalisierung
 - 4. Universitäre Lehre
- IV. Aufgaben und Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre
- V. Herausforderungen
 - 1. Untaugliche Bewertung von Forschungsleistungen
 - 2. Mangelnde internationale Anbindung
- VI. Fazit

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre feiert in diesem Jahr ihren 100. Geburtstag. Sie ist aus einem praktischen Bedürfnis heraus entstanden und hat beachtliche Leistungen in Forschung

und Lehre erbracht. Der Beitrag skizziert den Standort der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ihre geschichtliche Entwicklung, ihre Aufgaben und Methoden sowie aktuelle Herausforderungen.

The academic discipline of Business Taxation celebrates its 100th birthday in Germany. It evolved out of practical needs and has reached remarkable achievements in academic research and teaching. The article outlines the historical development of the discipline, its tasks and methods as well as current challenges.

I. Einführung

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre blickt im deutschsprachigen Raum auf eine 100-jährige Geschichte als universitäres Forschungs- und Lehrfach zurück. Ihr Beginn wird allgemein auf den 10.11.1919 datiert,¹ den Tag, an dem ein kurzer Artikel

* StB Prof. Dr. Guido Förster ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST). Überarbeitete und erweiterte Fassung des auf der Tagung der Wissenschaftlichen Kommission Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im VHB am 16.2.2019 in Münster gehaltenen Vortrags. Ich danke den Tagungsteilnehmern sowie Norbert Herzig, Silke Hüsing, Franz Jürgen Marx, Theodor Siegel, Franz W. Wagner und Christoph Watrin für wertvolle kritische Anmerkungen.

¹ Vgl. Klinger, Der praktische Betriebswirt 1932, 748, 749; Fürst, BFuP 1949, 700; Aufermann, ZfB 1954, 271, 273; Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 1. Aufl. 1962, 30 f., sowie Bd. I, 1. Halbband, 6. Aufl. 1988, 6; Rose, StbJb. 1969/70, 31, 32 f.; Fischer/Schneeloch/Sigloch, DStR 1980, 699; Marx, SteuerStud 2009, 521; Kußmaul et al., DB 2017, 1337.

des betriebswirtschaftlichen Privatdozenten *Franz Findeisen*² mit dem Titel „Der Steueranwalt“ in der *Frankfurter Zeitung* veröffentlicht wurde, in dem dieser sich für eine universitäre Ausbildung von Betriebswirten im Steuerbereich aussprach.³ Kurz darauf erschien ein weiterer Artikel aus seiner Feder, der für ein eigenes akademisches Fach warb.⁴

Etwa zeitgleich – im Wintersemester 1919/1920 – begann *Findeisen* mit Steuervorlesungen an der Universität Frankfurt und *Fritz Schmidt* – einer der akademischen Lehrer von *Findeisen* – gründete dort das Seminar für Steuer und Revision. Im Sommersemester 1920 errichtete *Hermann Großmann* ein Steuer-Institut an der Handels-Hochschule Leipzig.⁵ Mit der Berufung von *Findeisen* auf einen Lehrstuhl an der Handels-Hochschule Nürnberg wurden auch dort Steuervorlesungen aufgenommen.

Der runde Geburtstag ist Anlass, den Standort der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ihre geschichtliche Entwicklung, ihre Aufgaben und Methoden sowie aktuelle Herausforderungen zu skizzieren. Die Sichtweise ist hierbei naturgemäß subjektiv. Nicht beabsichtigt und an dieser Stelle nicht möglich ist eine umfassende Aufarbeitung der Literatur.⁶

II. Standort und Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sowie der Nachbardisziplinen

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird durchgängig als ein Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre angesehen, deren Eigenständigkeit forschungsökonomische Überlegungen zugrunde liegen.⁷ Abweichende Auffassungen⁸ haben sich nicht durchgesetzt. Sie untersucht die einzelwirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung – also des formellen und des materiellen Steuerrechts.⁹

Demgegenüber hat die finanzwissenschaftliche Steuerlehre als Teilbereich der Volkswirtschaftslehre die gesamtwirtschaftlichen Konsequenzen der Besteuerung einschließlich finanzpsychologischer Aspekte zum Gegenstand. Dabei wird auch das Steuerrecht selbst als Handlungsvariable betrachtet.¹⁰

Die Steuerrechtswissenschaft wiederum als juristische Disziplin befasst sich mit der rechtlichen Ordnung der Besteuerung i.S. einer Gerechtigkeit garantierenden Systemrationalität. Das Steuerrecht wird als ein in das Gesamtgefüge der Rechtsordnung adäquat einzupassender Bestandteil angesehen.¹¹ Überschneidungen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ergeben sich, soweit das Steuerrecht an wirtschaftliche Tatbestände anknüpft oder wirtschaftliche Zielsetzungen verfolgt. Überschneidungen zur finanzwissenschaftlichen Steuerlehre, soweit beide Gebiete das Steuerrecht als Handlungsvariable behandeln.

III. Geschichtliche Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

1. 1920 bis 1960

Die Entstehung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist eng mit der *Erzbergerschen* Steuerreform der Jahre 1919/1920¹² verbunden. Sie führte zu einem beträchtlichen Anstieg der Einkommensteuersätze. Betrug vor dem ersten Weltkrieg der preußische Spitzensteuersatz noch 4 %, stieg er bei der Reichs-Einkommensteuer im Gefolge der Reform auf 60 % an. Zu-

gleich wurden neue Steuern, wie z.B. die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, und eine Abzugsteuer auf Lohnneinkünfte und Kapitalerträge eingeführt. Im Ergebnis nahm das *Gewicht* der Besteuerung somit erheblich zu. Gleichzeitig ging mit den neuen steuergesetzlichen Bestimmungen und ihrer Komplexität eine gravierende *Unsicherheit* im Hinblick auf die Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen einher, zumal die Betriebe mit den Abzugsteuern zusätzlich in Dienst genommen wurden. Beide Aspekte hatten einen erheblichen Bedarf an Steuersachverständigen mit betriebswirtschaftlichen Kenntnissen zur Folge.¹³ Ihre Aufgabe wurde darin gesehen, Hilfe bei

Zurecht wird allerdings darauf hingewiesen, dass es zuvor auch schon betriebswirtschaftliche Forschung zu Steuerfragen gegeben hat, vgl. *Schneider*, Die Anfänge der „Steuerbilanz“ und die Entstehung des Maßgeblichkeitsprinzips in *FS Rose*, 1991, 179; *Treisch*, *StuW* 2006, 255.

- 2 Zur Person von *Findeisen* – einem Schüler von *Fritz Schmidt* – vgl. *Sandig*, *ZfHf* 1962, 591 f.; *Hasenack*, *BFuP* 1952, 454–457; *Fürst*, *BFuP* 1949, 700 vorangestellte Fn. *.
- 3 *Findeisen*, *Frankfurter Zeitung*, Abendblatt, 64. Jg., Nr. 843, S. 2. Wiederabgedruckt bei *Rose*, *StbJb.* 1969/70, 31, 67 f.
- 4 *Findeisen*, *ZfHH* 1919/1920, 163. Wiederabgedruckt bei *Rose*, *StbJb.* 1969/70, 31, 68–70.
- 5 Vgl. *Fürst*, *BFuP* 1949, 700; *Wöhe*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, Bd. I, 1. Halbband, 6. Aufl. 1988, 6; *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, *DStR* 1980, 699. Zu Details der Entstehung des Leipziger Steuer-Instituts vgl. *Großmann* in *Großmann*, *Festschrift zum zehnjährigen Bestehen des Steuer-Instituts an der Handels-Hochschule Leipzig*, 1931, 9–11.
- 6 Teilbereiche der Literatur werden abgedeckt von *Federmann*, *Bibliographie der Unternehmensbesteuerung – deutschsprachige Monographien aus den Jahren 1920–1980*, 1983; *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, *ZfB* 2008, 61 (1980–2007, ohne steuerrechtliche Forschung); *Schmidt*, *Wissenschaftstheoretische Analyse der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, 2008; *Watrin/Ebert*, *StuW* 2013, 298–318 (empirische Forschung).
- 7 Vgl. *Findeisen*, *Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre)*, 1923, III; *Aufermann*, *ZfB* 1924, 188; *Aufermann*, *Grundzüge Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre*, 3. Aufl. 1959, 17; *Helpenstein*, *Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen* 1931, 274, 276; *Wall*, *WPg* 1956, 470, 471; *Wöhe*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, Bd. I, 1. Aufl. 1962, 11–15, sowie Bd. I, 1. Halbband, 6. Aufl. 1988, 35–41; *Schneider*, *ZfBf* 1967, 206, 207 f.; *Rose*, *StbJb.* 1969/70, 31, 57; *Rose*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Eine Einführung für Fortgeschrittene*, 2. Aufl. 1990, 21; *Kleineidam*, *BFuP* 1971, 45; *Wagner*, *DB* 1974, 393; *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, *DStR* 1980, 699; *Siegel*, *Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung*, 1982, 12; *Schult*, *Die Steuern des Betriebes*, Bd. I, 2. Aufl. 1983, 25; *Dziadkowski*, *DB* 1983, 2045; *Kußmaul*, *StuW* 1995, 3, 5 f., 10; *Kußmaul*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 7. Aufl. 2014, 1; *Jacobs*, *StuW* 2004, 251; *Kußmaul et al.*, *DB* 2017, 1337, 1338.
- 8 Vgl. *Großmann*, *ZfB* 1931, 893, 914 f.; *Großmann*, *DStZ* 1947, 103; *Scherpf*, *NB* 1959, 61, 64 (selbständige wissenschaftliche Disziplin); *Hasenack*, *BFuP* 1953, 266, 276–278; *Heinen* in *FS Aufermann*, 1958, 126 (spezielle Funktions- bzw. Betriebswirtschaftslehre).
- 9 Vgl. *Aufermann*, *ZfH* 1929, 8; *Aufermann*, *Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre*, 2. Aufl. 1951, 5; *Helpenstein*, *Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen* 1931, 274, 278; *Wöhe*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, Bd. I, 1. Aufl. 1962, 6; *Wöhe*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, Bd. I, 1. Halbband, 6. Aufl. 1988, 23; *Siegel*, *Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung*, 1982, 12 f.; *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, *DStR* 1980, 699, 700; *Jacobs*, *StuW* 2004, 251; *Wagner*, *StuW* 2004, 237, 239; *Schanz* in *FS BFH*, 2018, S. 679; vgl. auch *Hasenack*, *BFuP* 1953, 266, 267.
- 10 Vgl. *Schmölders*, *Allgemeine Steuerlehre*, 1951, 5, 49; *Blankart*, *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, 9. Aufl. 2017, 135–175; *Brümmerhoff/Büttner*, *Finanzwissenschaft*, 12. Aufl. 2018, 201–256, 298–301; *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*, 7. Aufl. 2015, 89.
- 11 Vgl. *Seer* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 1 Rz. 2 m.w.N.; *Schön*, *StuW* 2018, 201, 203.
- 12 Vgl. zur *Erzbergerschen* Steuerreform *Bach*, *StuW* 2019, 105, 107.
- 13 Vgl. *Findeisen*, *Frankfurter Zeitung*, Abendblatt, 64. Jg., Nr. 843, S. 2; *Findeisen*, *ZfHH* 1919/1920, 163 f.; *Findeisen*, *Steuerlehre, betriebswirtschaftliche (Steuerbetriebslehre)* in *HdB*, 1. Aufl., hrsg. von *H. Nicklisch*, Fünfter Band, 1928, Sp. 130 f.; *Großmann* in *Großmann*, *Festschrift zum zehnjährigen Bestehen des Steuer-Instituts an der Handels-Hochschule*

der Erfüllung der steuerlichen Pflichten zu leisten (was man heute mit „Compliance“ umschreiben würde)¹⁴, den Rechtsstandpunkt des Steuerpflichtigen bei der Finanzverwaltung oder den Gerichten durchzusetzen und auf steuermindernde Gestaltungsmöglichkeiten hinzuweisen.¹⁵ Kurze Zeit später trat die Untersuchung der Auswirkungen der Besteuerung auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen und die Entwicklung von Gesetzesvorschlägen *de lege ferenda* als Aufgabe hinzu.¹⁶

Im Mittelpunkt der Betrachtung stand jedoch nicht der Unternehmer, sondern der Betrieb bzw. die Unternehmung.¹⁷ Deren Erhalt sollte im allgemeinwirtschaftlichen Interesse bzw. im Interesse des Steuerfiskus gesichert werden.¹⁸ Dem Ziel der Gewinnmaximierung des Unternehmers wurde eine Absage erteilt;¹⁹ ebenso der Besteuerung von inflationsbedingten Scheingewinnen.²⁰ Nur vereinzelt wurde die Auffassung vertreten, dass zumindest bei personenbezogenen Unternehmen auch die Steuerbelastung des Unternehmers zu berücksichtigen sei.²¹

Wesentliche Werke dieser Periode sind die Monographien von *Franz Findeisen*, *Unternehmung und Steuer* (Steuerbetriebslehre), Stuttgart 1923, von *Franz Helpenstein*,²² *Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz*, Berlin 1932, und von *Ewald Aufermann*, *Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre*, Berlin 1941.²³

*Findeisen*s Buch ist ein früher Systementwurf der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre; es behandelt die Themen Standort, Unternehmensform, Finanzierung, Vermögen, Gewinn sowie Rentabilität und Steuer, die Berücksichtigung der Steuern in der Kalkulation, das Steuerrisiko und den Kampf zwischen Unternehmung und Steuer.²⁴ Es greift bereits zu Beginn des Faches wesentliche Aspekte auf, die heute noch zum Untersuchungskanon der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gehören. Allerdings waren die Ausführungen relativ praxisfern angelegt und wurden daher in der Praxis auch nur in geringem Umfang rezipiert.²⁵ Ähnliche – allerdings nicht weiter vertiefte – Systemüberlegungen finden sich auch bei *Großmann*.²⁶

Helpenstein und *Aufermann* widmeten sich in erster Linie den steuerlichen Problemen des Rechnungswesens.²⁷ In der 1959 – kurz nach seinem Tod unter Mitwirkung von Schülern – erschienenen 3. Aufl. seines Werkes behandelt *Aufermann* jedoch zusätzlich die Themen Standort, Unternehmensform sowie Finanzierung und Steuern.²⁸

Ein Schwerpunkt der Forschung in den 20er und 30er Jahren des 20. Jahrhunderts und in der Zeit nach Ende des zweiten Weltkriegs lag auch im Bereich der Abgrenzung des Gegenstands der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ihrer Systematisierung und ihrem Verhältnis zur Steuerrechtswissenschaft und zur Finanzwissenschaft.²⁹ Diese Phase endet mit der Habilitationsschrift von *Dieter Pohmer*, *Grundlagen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, Berlin 1958.³⁰ Zu den Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wurde auch die Auslegung steuergesetzlicher Vorschriften, insbesondere vor dem Hintergrund wirtschaftlicher Zielsetzungen der betreffenden Normen, gezählt³¹ und zahlreiche Fachvertreter beschäftigten sich mit Auslegungsfragen.³²

2. 1960 bis 2000

a) Verstärkte Beachtung der Steuerwirkungen und -gestaltungen

Zu Beginn der 60er Jahre erscheint die „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ von *Günter Wöhe*,³³ welche das Fach explizit als Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre verortet. *Wöhe* wird deshalb auch als „Wegbereiter einer *Integration der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*“ bezeichnet.³⁴ Sein Werk behandelt nach dem

Leipzig, 1931, 9; *Klinger*, *Der praktische Betriebswirt* 1932, 748, 749; *Aufermann*, *Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre*, 2. Aufl. 1951, 3; *Fürst*, BFuP 1949, 700; *Hasenack*, BFuP 1953, 266, 281 f.; *Wöhe*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, Bd. I, 1. Aufl. 1962, 3 f.; *Wöhe*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, Bd. I, 1. Halbband, 6. Aufl. 1988, 3–6; *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, DStR 1980, 699.

14 So *Marx*, *SteuerStud* 2009, 521, 522.

15 Vgl. *Findeisen*, *Frankfurter Zeitung*, Abendblatt, 64. Jg., Nr. 843, S. 2; *Findeisen*, ZHH 1919/1920, 163 f.; *Helpenstein*, *Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen* 1931, 274, 278. Vgl. auch *Rose*, *StbJb.* 1969/70, 31, 32 f.; *Marx*, *SteuerStud* 2009, 521, 522.

16 Vgl. *Findeisen*, *Unternehmung und Steuer* (Steuerbetriebslehre), 1923, IV; *Findeisen*, *Steuerlehre, betriebswirtschaftliche* (Steuerbetriebslehre) in *HdB*, 1. Aufl., hrsg. von *H. Nicklisch*, Fünfter Band, 1928, Sp. 131–133; *Aufermann*, *Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre*, 2. Aufl. 1951, 3; *Helpenstein*, *Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen* 1931, 274, 278.

17 Vgl. *Findeisen*, *Unternehmung und Steuer* (Steuerbetriebslehre), 1923, III; *Findeisen*, *Archiv der Fortschritte betriebswirtschaftlicher Forschung und Lehre*, 1924, 158, 159, 163; *Findeisen*, *Steuerlehre, betriebswirtschaftliche* (Steuerbetriebslehre) in *HdB*, 1. Aufl., hrsg. von *H. Nicklisch*, Fünfter Band, 1928, Sp. 133; *Aufermann*, *ZfB* 1924, 188 f.; *Aufermann*, ZHH 1929, 8 f.; *Aufermann*, *Grundzüge Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre*, 3. Aufl. 1959, 17, 22.; *Klinger*, *Der Praktische Betriebswirt* 1933, 127, 132, 136. Vgl. auch *Schmidt*, *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft*, 1921, 100, 120 (Prinzip der relativen Werterhaltung). Zur weiteren Entwicklung der Konzeption vgl. *Wagner* in *FS Schneider*, 1995, 724, 727–733.

18 Vgl. Fn. 16.

19 Vgl. Fn. 16.

20 Vgl. *Schmidt*, *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft*, 1921, 128 f.

21 Vgl. *Helpenstein*, *Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen* 1931, 274 f.

22 Zur Person von *Franz Helpenstein* vgl. *Farny/Rose* in *Henning*, *Betriebswirte in Köln. Über den Beitrag Kölner Betriebswirte zur Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre*, 1988, 71–80.

23 Vgl. *Aufermann*, *ZfB* 1954, 271, 273 f.; *Rose*, *StbJb.* 1969/70, 31, 43–45; *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, DStR 1980, 699. Siehe auch die Literaturübersblicke bei *Klinger*, *Der praktische Betriebswirt* 1932, 748–753.

24 Vgl. die Inhalts-Übersicht von *Findeisen*, *Unternehmung und Steuer* (Steuerbetriebslehre), 1923, VI–VIII. Vgl. auch *Rose*, *StbJb.* 1969/70, 31, 43; *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, DStR 1980, 699.

25 Vgl. *Rose*, *StbJb.* 1969/70, 31, 46.

26 Vgl. *Großmann*, *ZfB* 1931, 893, 915 f.

27 Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, DStR 1980, 699.

28 Vgl. *Aufermann*, *Grundzüge Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre*, 3. Aufl. 1959, 69–135; vgl. auch *Rose*, *StbJb.* 1969/70, 31, 44 (Fn. 31).

29 Vgl. *Aufermann*, ZHH 1929, 8, 9–12; *Klinger*, *Der Praktische Betriebswirt* 1933, 24–34; *Aufermann*, *Der Praktische Betriebswirt* 1933, 127–139; *Aufermann*, *Der Praktische Betriebswirt* 1933, 389, 394 f.; *Rose*, *StbJb.* 1969/70, 31, 44; *Dziadkowski*, *DB* 1983, 2045, 2047.

30 Vgl. *Rose*, *StbJb.* 1969/70, 31, 44 f.; *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, DStR 1980, 699.

31 Vgl. *Helpenstein*, *Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen* 1931, 274, 278.

32 Vgl. *Dziadkowski*, *DB* 1983, 2045, 2047.

33 *Wöhe*, *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, Bd. I, 1. Aufl. 1962; Bd. II, 1. Halbband, 1963; Bd. II, 2. Halbband, 1965.

34 *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, DStR 1980, 699; *Dziadkowski*, *DB* 1983, 2045, 2047.

„Vorbereitenden Teil“ im „Ersten Hauptteil“ den Einfluss der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebs und im „Zweiten Hauptteil“ den Einfluss der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungen, namentlich die Aufbauelemente des Betriebs und seine Hauptfunktionen. Im Vordergrund stehen nicht die steuerrechtlichen Fragen, sondern Steuerwirkungen und -gestaltungen. Mit Wöhles Werk *verschiebt sich der Fokus von den Fragen der Steuerrechtsauslegung hin zu den Steuerwirkungen und -gestaltungen*. Die umfassenden und tiefgehenden Überlegungen behandeln den Steuereinfluss verbal-analytisch und unterstützt durch kasuistische Veranlagungssimulationen. Seine Arbeit hat einen erheblichen Einfluss auf die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre; das Werk erlebt mehrere Auflagen.³⁵

Zahlreiche spätere Arbeiten von Fachkollegen vertiefen die Analyse der Steuerwirkungen und -gestaltungen insbesondere für die regelmäßig steuersensiblen konstitutiven unternehmerischen Entscheidungen.³⁶

Gerd Rose weist Anfang der 80er Jahre jedoch zurecht darauf hin, dass die abstrakt dargestellten Steuerwirkungen im Anwendungsfall insbesondere vor dem Hintergrund der Gewichtigkeit, der Gestaltungsabhängigkeit und der Ungewissheit der Besteuerung dispositionsabhängig zu konkretisieren sind und dass im Hinblick auf die Steuerwirkungen zwischen Vermögens-, Liquiditäts- und Organisationswirkungen zu unterscheiden ist.³⁷

Ungeachtet der verstärkten Beachtung der Steuerwirkungen und -gestaltungen beschäftigen sich auch weiterhin zahlreiche Fachvertreter mit Fragen der Steuerrechtsauslegung, insbesondere in Zusammenhang mit aktuellen Entwicklungen in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.³⁸

b) Entscheidungsorientierte betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Quantifizierung des Steuereinflusses

Darüber hinaus beeinflusst der *entscheidungsorientierte Ansatz* in der BWL³⁹ die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.⁴⁰ Steuerwirkungen werden im Hinblick auf ihre entscheidungsbeeinflussende Qualität betrachtet und die Steuergestaltung als Mittel zur Erreichung der (i.d.R. hypothetisch vorgegebenen) Zielsetzungen von Individuen begriffen. Damit steht nicht mehr der „Betrieb“ im Vordergrund, sondern es wird die Einbeziehung der Eigner- bzw. Anteilseignerebene erforderlich. Fragen der Steuergestaltung und -planung treten in den Vordergrund.

In diesem Zusammenhang gewinnt insbesondere die *Quantifizierung des Steuereinflusses* mit Hilfe investitionstheoretisch begründeter, mathematischer Barwert- und Endwertmodelle erheblich an Bedeutung.⁴¹ Mit ihr ist eine Fokussierung auf finanzielle Zielsetzungen der Entscheidungsträger verbunden;⁴² Liquiditäts- und Organisationswirkungen der Besteuerung treten zurück. Steuerwirkungen können hier in Form von Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten auftreten.⁴³ Analysiert werden sowohl fiktive Steuersysteme als auch das geltende Steuersystem.⁴⁴

Diese Entwicklung wird wesentlich von Dieter Schneider befördert. Einflussreiche Werke sind in diesem Zusammenhang Dieter Schneider, *Investition und Finanzierung*, Opladen-Köln

1970, dessen Werk mehrere Auflagen erlebt⁴⁵, sowie Franz W. Wagner/Hans Dirrigl, *Die Steuerplanung der Unternehmung*, Stuttgart-New York 1980, und Theodor Siegel, *Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung*, Würzburg-Wien 1982.

Mit Hilfe der Modelle kann innerhalb der für sie geltenden Prämissen eine Aussage darüber getroffen werden, wie der Entscheidungsträger sich unter Berücksichtigung des Steuereinflusses bei gegebenen Umweltbedingungen zielgerecht verhalten soll. Naturgemäß enthalten sie keine Antwort, ob das tatsächliche Entscheidungsverhalten dem „richtigen“ Verhalten entspricht.⁴⁶ Darüber hinaus ist der entscheidungslogische Kalkül anzupassen, sobald und soweit sich die Steuerrechtslage oder ihre Interpretation durch Rechtsprechung oder Finanzverwaltung ändert.⁴⁷

Als Grundlage einer realitätsgerechten Abbildung der Steuerbelastung einer Periode unter Berücksichtigung der bestehenden

35 Zuletzt Wöhle, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 1. Halbband, 6. Aufl. 1988; Bd. I, 2. Halbband, 7. Aufl. 1992; Bd. II, 1. Halbband, 5. Aufl. 1990; Bd. II, 2. Halbband, 4. Aufl. 1997.

36 Vgl. z.B. Herzig, Die Beendigung eines unternehmerischen Engagements als Problem der Steuerplanung, Habil., 1981; Förster, Umstrukturierung deutscher Tochtergesellschaften im Ertragsteuerrecht, 1991; Kessler, Die Europa-Holding – Steuerplanung, Standortwahl, Länderprofile, 1996; Brähler, Steuerlich optimale Gestaltung von grenzüberschreitenden Umstrukturierungen, 2006; Urnik/Fritz-Schmied, Steueroptimierung bei der Übertragung von Einzelunternehmen und Gesellschaftsanteilen, 2006; Schmidtman, Hinzurechnungsbesteuerung bei internationalen Umstrukturierungen, 2007; Meyering, Existenzgründung durch Einzelunternehmenskauf – Bewertung, Kaufpreiszahlung, Ertragsteuern, 2007.

37 Vgl. Rose, FS Gutenberg, 1982, 221 ff., zitiert nach Rose, Steuerberatung und Wissenschaft. Aufsätze aus vier Jahrzehnten, 2006, 189, 194 f., 203–208.

38 Vgl. Dziadkowski, DB 1983, 2045, 2047.

39 Vgl. dazu Heinen, ZfB 1969, 207.

40 Vgl. Fischer/Schneeloch/Sigloch, DStR 1980, 699, 700; Dziadkowski, DB 1983, 2045, 2047; Wagner in FS Schneider, 1995, 724, 733; Wagner, StuW 2014, 200, 204; Schneeloch, BFuP 2011, 243.

41 Vgl. Schneider, ZfB 1962, 539; Schneider ZfB 1969, 297; Schneider, ZfB 1969, 625; Schneider, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl. 1992; Schneider, Der Einfluss der Steuern auf die unternehmerischen Investitionsentscheidungen, 1964; Swoboda, ZfB 1964, 414; Swoboda, ZfB 1967, 1; Marettke, Steuerbilanz- und Unternehmenspolitik, 1971; Haegert, Der Einfluss der Steuern auf das optimale Investitions- und Finanzierungsprogramm, 1971; Schneeloch, Besteuerung und Investitionsfinanzierung, 1972; Siegel, BFuP 1972, 65; Heigl/Melcher, Betriebliche Steuerpolitik – Ertragsteuerplanung, 1974; Haase, Geldentwertung und Ertragsbesteuerung der Unternehmung in Mertens, Die Unternehmung in ihrer gesellschaftlichen Umwelt, 1975, 281; Haase, Ertragsteuerbelastung und Ertragsteuerpolitik der Kapitalgesellschaft, 1976, 281–299; Börner/Krawitz, Steuerbilanzpolitik, 1977; Schlager, Die unternehmerische Steuergestaltung, 1978; Heinhold, Betriebliche Steuerplanung mit quantitativen Methoden, 1979; Mellwig, ZfB 1981, 53; Dziadkowski, DB 1983, 2045, 2047 f. m.w.N.; Sureth, Der Einfluss von Steuern auf Investitionsentscheidungen bei Unsicherheit, 1999.

42 Vgl. Wagner in FS Schneider, 1995, 724, 734; Wagner, ZfB 2015, 522, 526–528; kritisch dazu Siegel in FS Wagner, 2012, 275, 277.

43 Vgl. Wagner, BFuP 1984, 201, 211–213; Wagner, StuW 2014, 200, 205.

44 Vgl. Wagner, DB 1974, 393, 394.

45 Zuletzt Schneider, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl. 1992.

46 Vgl. Wagner, DB 1974, 393, 394 (Fn. 19); Wagner/Dirrigl, Die Steuerplanung der Unternehmung, 1980, 2.

47 Vgl. Wagner, DB 1974, 393, 395; Wagner, ZfB 2015, 522, 528.

steuerartenbezogenen Abhängigkeiten und Interdependenzen dient die von Gerd Rose entwickelte *Teilsteuerrechnung*.⁴⁸

Steuerliche Wirkungen werden darüber hinaus in betriebswirtschaftliche Planungsansätze zur simultanen Bestimmung von Investitions-, Finanzierungs- und Produktionsprogrammen integriert.⁴⁹ Zudem wird der Einfluss von Steuern auf die Unternehmensbewertung analysiert.

Nicht zu übersehen ist, dass die resultierenden Modelle einen hohen Komplexitätsgrad erreichen und durch ihre zum Teil eingeschränkten Anwendungsbedingungen, wie z.B. die Vernachlässigung der Ungewissheit⁵⁰, realitätsfern werden können. Dieter Schneider spricht sich daher Anfang der 1980er Jahre für eine Abkehr von Steuerplanungsüberlegungen hin zu einer ökonomischen Analyse der Anreiz- und Verteilungsfolgen des Steuerrechts aus.⁵¹ Allerdings gehört eine derartige ökonomische Analyse in den Bereich der Finanzwissenschaft, soweit sie sich nicht auf einzelwirtschaftliche, sondern auf gesamtwirtschaftliche Folgen der Steuerrechtssetzung bezieht.⁵²

c) Bilanzsteuerrecht und Tax Accounting

Die Aktienrechtsreform 1965 und das Bilanzrichtlinien-Gesetz 1985 führen zu einer intensiven Auseinandersetzung betriebswirtschaftlicher Forscher mit Fragen der Auslegung und Kritik des Bilanzrechts.⁵³ Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt dies auch für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in der das Bilanzsteuerrecht einen Diskussionsschwerpunkt bildet. Neben Grundfragen des Maßgeblichkeitsprinzips und der umgekehrten Maßgeblichkeit sowie der Übertragbarkeit handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auf das Bilanzsteuerrecht⁵⁴ entfaltet sich eine auf einzelne Bilanzposten und Wertbegriffe bezogene Diskussion⁵⁵, die sowohl mit rechtlichen als auch mit analytischen (entscheidungslogischen) Methoden geführt wird. Besondere Bedeutung erlangt die Monographie von Adolf Moxter, Bilanzrechtsprechung⁵⁶, die mehrere Auflagen erlebt und in der auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein abgestimmtes System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und ihrer Bedeutung für die Aktivierung und Passivierung von Bilanzposten abgeleitet wird.

Ein weiterer Forschungsschwerpunkt entsteht mit dem Tax Accounting, in dem Fragen der Abgrenzung, der Bewertung und des Ausweises latenter Steuern thematisiert werden.⁵⁷

d) Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Schließlich entwickelt sich auch eine internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, welche die steuerlichen Konsequenzen der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit untersucht.⁵⁸ Behandelt werden namentlich die Steuerwirkungen und Gestaltungsmöglichkeiten der Organisation des grenzüberschreitenden Engagements, des Standorts, der Finanzierung und Verrechnungspreisgestaltung sowie von Umstrukturierungen, die sich aus dem Ineinandergreifen der inländischen und ausländischen Steuerrechtsordnung, einschließlich etwaiger Doppelbesteuerungsabkommen und – in jüngerer Zeit – auch des Europarechts ergeben. Darüber hinaus wird die Thematik internationaler Steuerbelastungsvergleiche untersucht.⁵⁹

3. 2000 bis heute

a) Fortführung der bisherigen Forschungslinien

Verbal-analytische Untersuchungen der Steuerwirkungen existierender Steuerregelungen sowie von Änderungen der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen durch Gesetzgebung, Rechtsprechung oder Finanzverwaltung und darauf gestützte Gestaltungsüberlegungen, ggf. unterstützt durch kasuistische Veranlagungssimulationen, finden sich in großem Umfang auch im neuen Jahrtausend. Gleiches gilt für modelltheoretische

48 Vgl. Rose, Untersuchungen über die Steuerbelastung der Unternehmung, DB 1968, Beil. Nr. 7; Rose, Die Steuerbelastung der Unternehmung, Grundzüge der Teilsteuerrechnung, 1973; Rose, BFuP 1979, 293.

49 Vgl. Haberstock, Zur Integrierung der Ertragsbesteuerung in die simultane Produktions-, Investitions- und Finanzierungsplanung mit Hilfe der linearen Programmierung, 1971; Kußmaul, StuW 1995, 3, 7.

50 Zu den komplexen Modellen unter Unsicherheit vgl. die Übersicht bei Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth, ZfB 2008, 61, 77 f.

51 Vgl. Schneider in FS Scherpf, 1983, 21, 28, 30–37.

52 Vgl. Kußmaul, StuW 1995, 3, 6. Vgl. auch Schneider, Steuerbilanzen, 1978, 13.

53 Vgl. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1. Aufl., 1964 (zuletzt 7. Aufl., 1987); Moxter, ZfB 1966, 28; Moxter, FS v. Wysocki, 1985, 17; Moxter, ZfB-Sonderheft 32/93, 61; Moxter, FS Beisse, 1997, 347; Baetge, Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolgs, 1970; Ballwieser, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, 3; Euler, Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung, 1989; Böcking, Verbindlichkeitsbilanzierung. Wirtschaftliche versus formalrechtliche Betrachtungsweise, 1994; Hommel, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998; Schneider, Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., 1997; Förster, Jahresabschlusszwecke, GoB-System und Erfolgsausweis, Habil., 1999.

54 Vgl. Schneider, DB 1970, 1697; Schneider, Steuerbilanzen, 1978; Bareis, WPg 1972, 498; Mellwig, BB 1983, 1613; Moxter, FS v. Wysocki, 1985, 17; Börner, StBjB 1986/87, 201; Wagner, StuW 1990, 3; Wagner, DB 1998, 2073; Krawitz, FS Börner, 1998, 197; Euler, FS Beisse, 1997, 171; Herzig/Dautzenberg, BFuP 1998, 23.

55 Vgl. Schneider, Steuerbilanzen, 1978. Zu Rückstellungen vgl. Herzig, StBjB 1985/86, 61; Herzig, ZfB 1988, 212; Herzig, DB 1990, 1341; Herzig, FS Schmidt, 1993, 209; Euler, ZfB 1990, 1036; Moxter, ZfB 1995, 311.

56 1. Aufl., unter dem Titel Moxter, Bilanzierung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, 1982; zuletzt 6. Aufl., 2007.

57 Vgl. Karrenbrock, Latente Steuern in Bilanz und Anhang, 1991; Eberhartinger/Pott/Siegel, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, Kommentierung zu § 274 HGB (März 2012).

58 Vgl. Fischer/Warneke, Grundlagen der internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 1. Aufl. 1974 (inzwischen Fischer/Kleineidam/Warneke, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 5. Aufl. 2005); Haberstock, Die Steuerplanung der internationalen Unternehmung, 1976; Haberstock, BFuP 1984, 260; Wacker, Steuerplanung im nationalen und transnationalen Unternehmen, 1979; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 1. Aufl. 1983 (inzwischen Jacobs (Begründer) sowie Endres/Spengel (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 8. Aufl. 2016); Förster, Umstrukturierung deutscher Tochtergesellschaften im Ertragsteuerrecht, 1991; Grotherr, Probleme und Modelle der Besteuerung nationaler und grenzüberschreitender Konzerne in der Europäischen Gemeinschaft, Habil., 1994; Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, 1995 (inzwischen: Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 2009); Kessler, Die Europa-Holding – Steuerplanung, Standortwahl, Länderprofile, 1996; Kahle, Die Ertragsbesteuerung der Beteiligung an einer US-Limited Partnership, 1996; Kaminski, Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten und deren Beurteilung bei der Verlagerung eines inländischen unternehmerischen Engagements in das Ausland, 1996; Watrin, Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen, 1997; Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung. Gewinnabgrenzung, Gewinnermittlung, Gewinnaufteilung, 2000.

59 Vgl. Jacobs/Spengel, DBW 1995, 431; Spengel, Europäische Steuerbelastungsvergleiche: Deutschland-Frankreich-Großbritannien, 1995; Schreiber/Künne, StuW 1996, 43.

Überlegungen auf der Grundlage von Barwert- oder Vermögensendwertkalkülen,⁶⁰ für ökonomische Analysen steuerrechtlicher Normen und Prinzipien,⁶¹ für Untersuchungen zur steuerlichen Gewinnermittlung und zum Tax Accounting,⁶² für Analysen im Bereich der Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre⁶³ und für die Auslegung steuerrechtlicher Normen.

b) Empirische Untersuchungen zu Steuerwirkungen

Darüber hinaus ist etwa ab dem Jahre 2009 eine deutliche Zunahme *empirischer Untersuchungen* festzustellen, die das tatsächliche Verhalten von Betrieben und Unternehmen unter Steuereinfluss zum Gegenstand haben. Obwohl schon früh gefordert,⁶⁴ waren sie in der deutschsprachigen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre⁶⁵ vor dem Jahr 2008 kaum vorhanden.⁶⁶ Grund hierfür dürfte sein, dass empirische Untersuchungen zu tatsächlichen Steuerwirkungen keine Antwort darauf geben, wie sich ein Unternehmer in vergleichbarer Situation unter Berücksichtigung von Steuern verhalten soll.⁶⁷ Gestaltungsüberlegungen für den Unternehmer lassen sich somit auf ihrer Grundlage regelmäßig nicht ableiten. Zudem war die Datenbeschaffung nicht selten problembehaftet. Für entsprechende Untersuchungen sprach somit aus betriebswirtschaftlicher Sicht allein das Erkenntnisinteresse an der realen Steuerwirkung.⁶⁸

Inzwischen hat jedoch eine veränderte Form der „Forschungsleistungsbewertung“ zusätzliche Anreize für empirische Untersuchungen gesetzt.⁶⁹ Dies hat zu einer zunehmenden Zahl empirischer Beiträge geführt. Zu finden sind primärdatenbasierte Befragungsstudien⁷⁰ und experimentelle Untersuchungen⁷¹ ebenso wie Datenbankstudien, die vorhandene Sekundärdaten mit Hilfe statistischer und ökonomischer Methoden auswerten,⁷² bspw. zum internationalen Steuerwettbewerb⁷³, der grenzüberschreitenden Gewinnverlagerung⁷⁴, zu Kapitalstrukturen⁷⁵ oder Tax Avoidance⁷⁶. In der Menge überwiegen die Datenbankstudien die primärdatenbasierten Befragungsstudien oder Experimente.⁷⁷ Zahlreiche Datenbankstudien behandeln allerdings lediglich gesamtwirtschaftlich bedeutsame Fragestellungen,⁷⁸ jedoch finden sich auch Studien zu betriebswirtschaftlichen Fragen, wie z.B. nach den Gründen von mehr oder weniger Steuerplanung durch Unternehmen („undersheltering puzzle“)⁷⁹.

c) Auswirkungen der Digitalisierung

Mit der Durchdringung aller Lebensbereiche durch die Informations- und Kommunikationstechnik rücken auch vermehrt die damit verbundenen Fragen in den Fokus der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Dies betrifft zum einen die steuerlichen Konsequenzen digitaler sowie digital unterstützter oder erweiterter Geschäftsmodelle: Analysiert wird etwa der Ort der Wertschöpfung als Grundlage für eine Ertragsbesteuerung,⁸⁰ die Digital Service oder Equalisation Tax⁸¹ sowie die steuerliche Standortattraktivität für digitale Geschäftsmodelle im internationalen Vergleich⁸².

Zum anderen werden die Auswirkungen der Digitalisierung auf Steuerabteilungen und Steuerberatungsbetriebe⁸³, die Gestaltung effizienter Tax-Compliance-Management-Systeme⁸⁴ und die Konsequenzen für die Zusammenarbeit mit den Fi-

- 60 Vgl. König/Wosnitza, Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre, 2004; Kiesewetter/Lachmund, DBW 2004, 395; Schanz/Schanz, Business Taxation and Financial Decisions, 2011; Schreiber, Besteuerung der Unternehmen, 2012; Scheffler, Besteuerung von Unternehmen III: Steuerplanung, 2. Aufl. 2013; Wagner, StuW 2014, 200, 204.
- 61 Vgl. Schneider, Steuerlast und Steuerwirkung. Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, 2002; Siegel, FR 2019, 353; Marx, StuW 2019, 36; Marx, DStZ 2019, 372.
- 62 Vgl. Kahle, Internationale Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz, 2002; Kahle, DB 2014, Beil. 4; Kahle, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl., 2018, 771–832; Herzig, DStR 2010, 1900; Herzig/Kuhr, StuW 2011, 305; Förster/Schmidtman, BB 2009, 1342; Förster/Beer, StuW 2012, 85; Marx/Löffler, DB 2015, 2765; Sopp/Richter/Meyering, StuW 2017, 234.
- 63 Vgl. Krawitz/Büttgen, IStR 2001, 626, 658; Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002; Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011; Förster, BFuP 2014, 1; Endres/Spengel, International Company Taxation, 2015; Kudert/Kahlenberg, SWI 2015, 52; Scheffler/Köstler, Richtlinie über eine GKB – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, IFSt-Schrift 518, 2017; Bräutigam/Spengel/Stutzenberger, StuW 2018, 60; Kahle/Braun/Burger, FR 2018, 717; Bachmann/Gebhardt/Richter/Steinborn, BFuP 2018, 715; Egner, Internationale Steuerlehre, 2. Aufl. 2019; Hoppe/Schanz/Sturm/Sureth-Sloane, Measuring Tax Complexity Across Countries: A Survey Study on MNCs, SFB/TRR 266 Working Paper No. 5 (Oct. 2019).
- 64 Vgl. Fischer/Schneeloch/Sigloch, DStR 1980, 699, 700 m.w.N.
- 65 Zum US-Tax Accounting vgl. Shackelford/Shevlin, JoAE 2001, 321.
- 66 Vgl. Wagner, StuW 2004, 237, 243–245; Wagner, StuW 2014, 200, 209; Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth, ZfB 2008, 61, 64, 78 f.; Schneeloch, BFuP 2011, 243, 250; Ertel, Bibliometrische Studie zur Entwicklung und Struktur der deutschsprachigen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Diss. Bayreuth, 2017, 105–111; Erb, Aufsätze zum Financial und Tax Accounting, Diss. Düsseldorf, 2016, 173 f., 206 (<https://d-nb.info/1122481799/34>).
- 67 Vgl. Wagner, DB 1974, 393, 396; Wagner, StuW 2014, 200, 210.
- 68 Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth, ZfB 2008, 61, 64, sprechen aus „wirtschaftswissenschaftlicher Sicht“ von einem „Wert an sich“.
- 69 Vgl. dazu V.1.
- 70 Vgl. bspw. Eichfelder/Schorn, FA 2009, 191; Blaufus/Eichfelder/Hundsdoerfer, Public Finance Review, Vol. 42 (2014), 800; Eichfelder/Hechtner, Public Finance Review, Vol. 46 (2018), 764; (Steuererhebungskosten); Brähler/Guttzeit/Scholz, StuW 2012, 119 (§ 34a EStG); Förster/Schönenberg, StuW 2013, 39 (Wahrnehmung steuerlicher Fachzeitschriften); Hoppe/Schanz/Sturm/Sureth-Sloane, WPg 2017, 1026 (Wahrnehmung von Steuerkomplexität).
- 71 Vgl. Fochmann, Der Einfluss von Steuern auf Investitions- und Arbeitsangebotsentscheidungen – Experimentelle Analysen zur Wahrnehmung der Steuerbelastung, Diss. 2011; Blaufus et al., ZfB 2012, 219; Blaufus et al., Journal of Economic Psychology, 35. Jg. (2013), 1; Eberhartinger/Fellner-Röhling, DBW 2016, 169.
- 72 Vgl. Wagner, StuW 2014, 200, 208–211; Kußmaul et al., DB 2017, 1337, 1339.
- 73 Vgl. bspw. Spengel/Elschner, ZfB 2010, 1; Dreßler/Overesch, ITPF, Vol. 20 (2013), 513.
- 74 Vgl. bspw. Heckemeyer/Spengel, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2008, 37; Ruf, FA 2011, 123; Heckemeyer/Overesch, Canadian Journal of Economics, Vol. 50 (2017), 965; Dobbins et al., SBR, Vol. 70 (2018), 313.
- 75 Vgl. bspw. Feld/Heckemeyer/Overesch, Journal of Banking & Finance, Vol. 37 (2013), 2850.
- 76 Vgl. bspw. Watrin/Pott/Ullmann, Int. Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 8 (2012), 274.
- 77 Vgl. Wagner, StuW 2014, 200, 211.
- 78 Vgl. Wagner, StuW 2014, 200, 211; Kußmaul et al., DB 2017, 1337, 1342.
- 79 Vgl. Watrin/Thomsen, StuW 2016, 3; Watrin/Thomsen/Brune, FR 2017, 1029; Brune/Thomsen/Watrin, Family Business Review, Vol. 32 (3), 2019, 296.
- 80 Vgl. Olbert/Spengel, World Tax Journal 2017, 3; Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel in Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel, Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht, 2018, 369; Bauer/Fritz/Schanz/Sixt, SSRN, ID 3348544; Bauer/Fritz/Schanz/Sixt, DStR 2019, 887; Becker/Englisch/Schanz, How Data Should (Not) Be Taxed, SSRN, ID 3289036; Egner in FS Becker, 2019, S. 561. Aus rechtswissenschaftlicher Sicht vgl.

nanzbehörden untersucht⁸⁵. Ein wesentlicher Aspekt ist die Automatisierung von Prozessen – mit Berührungspunkten zur Prozessorganisation und zum Change Management. Ein weiterer wesentlicher Aspekt sind Fragen der Tax Technology, d.h. des Einsatzes von IT-Tools, Business-Intelligence-Anwendungen, der künstlichen Intelligenz und von Verfahren zur Analyse großer Datenmengen im Rahmen der Tax Compliance, der Steuerplanung und bei Prüfungen.⁸⁶ Hier ergeben sich naturgemäß Verbindungen zur Wirtschaftsinformatik.⁸⁷

4. Universitäre Lehre

In der Struktur der universitären Lehre herrscht seit Anbeginn des Faches bis heute eine weitgehende Kontinuität. In der Regel werden den Studierenden als Grundlage zunächst die erforderlichen steuerrechtlichen Grundkenntnisse vermittelt. Hierauf aufbauend erfolgt dann die Analyse von Steuerwirkungen und Gestaltungsmöglichkeiten im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung, konstitutiver unternehmerischer Entscheidungen und der betrieblichen Hauptfunktionen.⁸⁸ Zu geringe Beachtung findet nach verbreiteter Ansicht die Internationale Unternehmensbesteuerung.⁸⁹ Umfang und Tiefe des Lehrangebots hängen naturgemäß von den Prüfungsordnungen und den persönlichen Forschungs- und Lehrpräferenzen des jeweiligen Hochschullehrers bzw. der jeweiligen Hochschullehrerin ab.

Auch mit der Umstellung des Studiums auf die Bachelor- und Masterstruktur hat es keine wesentlichen inhaltlichen Veränderungen des Lehrprogramms gegeben. Die steuerrechtlichen Grundlagen werden nun aber regelmäßig im Bachelorstudium vermittelt, ggf. ergänzt um einzelne Fragen nationaler Steuerwirkungen und -gestaltungen. Im Masterstudium erfolgt eine Konzentration auf Kurse, die Steuerwirkungen und -gestaltungen analysieren.⁹⁰ Beim Wechsel von Studierenden an eine andere Universität kann hieraus das Problem entstehen, dass die steuerrechtlichen Grundlagen aus dem Bachelorstudium für die Masterveranstaltungen an der neuen Universität nicht ausreichen.⁹¹

In jüngerer Zeit finden sich im Masterstudium einzelner Universitäten auch Veranstaltungen zur empirischen Steuerwirkungsanalyse. Vereinzelt wird dabei sogar auf jede steuerrechtliche Ausbildung verzichtet.

In Deutschland, Österreich und Liechtenstein existieren derzeit 64 universitäre Lehrstühle, Institute und Fachgebiete für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, z.T. mit Mehrfachdenominationen.⁹² Die große Mehrheit der Universitäten mit betriebswirtschaftlicher Ausbildung bietet das Fach an. An den deutschen Fachhochschulen finden sich 200 Professuren für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.⁹³

IV. Aufgaben und Methoden der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Weitgehend unbestritten ist, dass aus dem Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, der Analyse der einzelwirtschaftlichen Auswirkungen des formellen und materiellen Steuerrechts, die *Steuerwirkungslehre* und die *Steuergestaltungslehre* als zentrale Aufgabenbereiche abzuleiten sind. Das Steuerrecht wird hierbei als gegeben betrachtet. Darüber hinaus soll im Rahmen einer *normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre* das geltende oder geplante Steuerrecht kritisch gewürdigt und es sollen Verbesserungsvorschläge abgeleitet werden.⁹⁴

Im Rahmen der *Steuerwirkungslehre* werden die Auswirkungen der aktuellen oder einer geplanten Besteuerung auf die steuerliche Gewinnermittlung, unternehmerische Strukturen (konstitutive Entscheidungen) und betriebliche Funktionen sowie Prozesse analysiert.⁹⁵ Dabei ist zwischen Vermögens-, Liquiditäts- und Organisationswirkungen zu unterscheiden.⁹⁶ Während die Vermögens- und Liquiditätswirkungen⁹⁷ der Besteuerung bereits intensiv untersucht wurden, ist dies bei den Organisationswirkungen nicht in gleichem Maße der Fall. Hier geht es um die organisatorischen Konsequenzen, die aus den steuerrechtlichen Mitwirkungs- und Steuerzahlungspflichten resultieren, mithin die Sicherstellung einer effizienten „Tax Compli-

Hey, Bulletin for International Taxation 2018, 203; Schön, Bulletin for International Taxation 2018, 278.

81 Vgl. Schanz/Sixt, DStR 2018, 1985; Fritz/Schanz/Siegel, IStR 2018, 853.

82 Vgl. Spengel/Nicolay/Werner/Olbert, DB 2017, 1397; Olbert/Spengel/Werner, Intertax 2019, 148. Vgl. auch Meyer/Hintzen, BFuP 2017, 451.

83 Vgl. Egner, Digitale Geschäftsmodelle in der Steuerberatung, 2018; Schanz/Sixt, DB 2018, 1097; Bravidor/Förster/Weissenberger, WPg 2019 (erscheint demnächst).

84 Vgl. Schanz/Sixt, DStR 2018, 1985; Fritz/Schanz/Siegel, IStR 2018, 853.

85 Vgl. Trede/Ullmann/Watrin, DBW 2009, 701; Herzig/Briesemeister/Schäperclaus, DB 2010, Beil. 5, 1; Richter/Kruczynski, DStR 2012, 919; Diller/Schmid/Späth/Kühne, DStR 2015, 311; Marx, Ubg 2016, 358; Egner, Digitale Geschäftsmodelle in der Steuerberatung, 2018; Schanz/Sixt, DB 2018, 1097; Ley, DStR 2019, 72–75; Birkemeyer/Blaufus/Keck/Reineke/Trenn, DStR 2019, 121, 178; Birkemeyer/Blaufus/Keck/Reineke/Trenn, WPg 2019, 644, 702.

86 Vgl. Weissenberger/Förster/Bravidor/Wesser, WPg 2019, 1118, 1120; Bravidor/Förster/Weissenberger, WPg 2019 (erscheint demnächst).

87 Vgl. z.B. Fettke, DB 2018, Sonderausgabe 1, Tax Technology, 19, 20–24.

88 Vgl. exemplarisch den Lehrplan des Steuer-Instituts der Handels-Hochschule Leipzig im Sommersemester 1921 und Wintersemester 1921/22 sowie vom Sommersemester 1929 bis zum Sommersemester 1930, abgedruckt bei Großmann in Großmann, Festschrift zum zehnjährigen Bestehen des Steuer-Instituts an der Handels-Hochschule Leipzig, 1931, 13 f.; Fischer/Schneeloch/Sigloch, DStR 1980, 699, 701; Kußmaul, StuW 1995, 3, 11 f.; Schneeloch/Hinz, DStR 1996, 1985, 1987–1990; Jacobs, StuW 2004, 251, 255; Schneeloch, BFuP 2011, 243, 252 f.

89 Vgl. Jacobs, StuW 2004, 251, 255; Rödl/Spengel/Endres, DStR 2009, 2500, 2505.

90 Vgl. Rödl/Spengel/Endres, DStR 2009, 2500, 2504 f., die eine Umfrage in der Wissenschaftlichen Kommission Betriebswirtschaftliche Steuerlehre des VHB zitieren.

91 Vgl. Schneeloch, BFuP 2011, 243, 253 f.

92 Einschließlich einer Tenure-Track-Juniorprofessur. Ähnliche Größenordnungen ermitteln für Vorjahre Eichfelder/Lohmann, StuW 2014, 88; Erb, Aufsätze zum Financial und Tax Accounting, Diss. Düsseldorf, 2016, 190 f. (<https://d-nb.info/1122481799/34>); Bravidor/Loy, StuW 2017, 281, 283 f.

93 Vgl. Bravidor/Loy, StuW 2017, 281, 283 f.

94 Vgl. Rose, StJb. 1969/70, 31, 59; Rose, G., Die Steuerbelastung der Unternehmung. Grundzüge der Teilersteuerrechnung, 1973, 18 f. m.w.N.; Fischer/Schneeloch/Sigloch, DStR 1980, 699, 700; Wagner/Dirrigl, Die Steuerplanung der Unternehmung, 1980, 1–3; Siegel, Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, 1982, 14–17; Schneeloch/Meyer/Patek, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1: Grundlagen der Besteuerung, Ertragsteuern, 7. Aufl. 2016, 1; Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth, ZfB 2008, 61, 63–66; Schneeloch, BFuP 2011, 243, 244; Breithecker, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 17. Aufl. 2016, 1 f.; Kußmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Aufl. 2014, 1 f.; Schanz in FS BFH, 2018, S. 679 f.

95 Vgl. nur Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 1. Halbband, 6. Aufl. 1988, 24–28; Fischer/Schneeloch/Sigloch, DStR 1980, 699, 700; Siegel, Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, 1982, 15 f.; Schneeloch, BFuP 2011, 243, 245.

96 Vgl. Rose, FS Gutenberg, 1982, 221 ff., zitiert nach Rose, Steuerberatung und Wissenschaft. Aufsätze aus vier Jahrzehnten, 2006, 189, 194 f.

97 Vgl. hierzu etwa Kloock/Mann, ZfB 1985, 371.

ance“ betreffen. Diese Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre hatte schon *Findeisen* betont.⁹⁸ Sie hat mit der wesentlichen Ausweitung der Dokumentationspflichten für grenzüberschreitende Geschäfte zwischen nahestehenden Personen, der Bedeutungszunahme von Tax-Compliance-Management-Systemen zur Abwehr von Steuerhinterziehungsvorwürfen, der Einführung eines steuerlichen Country-by-Country-Reportings, den Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Gestaltungen und der Digitalisierung der Steuerfunktion in Unternehmen einen erheblichen Bedeutungszuwachs erfahren.

Die Steuerwirkungen können mit *verbal- und formal-analytischen Methoden* sowie *empirischen Methoden* untersucht werden.⁹⁹ Im Rahmen der analytischen (entscheidungslogischen) Methoden wird gefragt, wie sich Entscheidungsträger bei unterstellt rationalem Verhalten im Hinblick auf ihre Ziele und die gegebenen Umweltbedingungen unter dem Steuereinfluss verhalten werden. Empirische Methoden untersuchen dagegen das tatsächliche Entscheidungsverhalten unter Steuereinfluss.

Die *Steuergestaltungslehre* untersucht aufbauend auf der Steuerwirkungslehre, wie ein Unternehmer sich in der gegebenen Situation unter Berücksichtigung des Steuereinflusses verhalten soll. Er soll dadurch in die Lage versetzt werden, seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen und die unternehmerischen Strukturen und Prozesse effizient zu gestalten. Dazu werden etwa aus den Prämissen der Entscheidungsmodelle Verhaltensregeln logisch deduziert. Da die Steuergestaltungslehre auf eine Sollens-Aussage abzielt, sind hier regelmäßig nur verbal- oder formal-analytische Methoden geeignet, empirische Methoden dagegen kaum.¹⁰⁰

Dies ist in anderen Teilbereichen der Betriebswirtschaftslehre durchaus anders, in denen unternehmerische Entscheidungen vom Verhalten der davon betroffenen Individuen abhängen, wie z.B. im Marketing, im Personalwesen oder in der Organisation.¹⁰¹ In der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ergeben sich die Handlungskonsequenzen dagegen weit überwiegend aus gesetzlichen Normen und deren sachgerechter Auslegung mit juristischen Methoden. Denkbar erscheint aber, im Rahmen der organisatorischen Gestaltung und Implementierung steuerrelevanter Prozesse auch empirische Methoden adäquat einzusetzen.

Die *normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre* hat die kritische Würdigung des geltenden oder geplanten Steuerrechts zum Gegenstand. Die Kritik kann auf rechtliche, modelltheoretische oder empirische Methoden gestützt werden. Mit Letzteren erscheint es möglich, Antworten auf die Frage zu geben, wie das Steuersystem beschaffen sein sollte, damit gewünschte Wirkungen in der Realität eintreten.¹⁰²

Aus dem Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftslehre ist jedoch zu schließen, dass die Kritik einzelwirtschaftlich begründet sein und auf die Beseitigung oder Herbeiführung einzelwirtschaftlicher Wirkungen zielen muss.¹⁰³ Dies schließt selbstverständlich nicht aus, dass Betriebswirte auch gesamtwirtschaftlich begründete Kritik erheben,¹⁰⁴ jedoch gehört sie nicht zum Aufgabenbereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, sondern ist finanzwissenschaftlicher Natur.¹⁰⁵ Dies gilt z.B. für etwaige gesamtwirtschaftliche Verteilungswirkungen von Besteuerungsregeln; ihre Analyse ist im Gegensatz zu einzelwirtschaftlichen Verteilungsfolgen durch Abweichungen von den Grundsätzen der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit der

Besteuerung kein Bestandteil der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.¹⁰⁶

Ein Teilaspekt der normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist – innerhalb ihres Aufgabenbereichs – auch die *Politikberatung*¹⁰⁷. Sie geschieht zum einen indirekt durch Publikationen in anerkannten wissenschaftlichen Fachzeitschriften¹⁰⁸ sowie durch die Mitarbeit in Kammern, Verbänden und Fachgesellschaften. Zum anderen geschieht sie in direkter Form, etwa durch Mitarbeit im Wissenschaftlichen Beirat des BMF¹⁰⁹, durch Teilnahme als Sachverständiger an öffentlichen Anhörungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages¹¹⁰, durch Gutachten zur Reform gesetzlicher Vorschriften¹¹¹ oder durch Mitarbeit in gesetzestvorbereitenden Fachkommissionen. So war bspw. *Günter Wöhe* Mitglied der Steuerreformkommission 1971, *Norbert Herzig* leitete eine Arbeitsgruppe zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung, die in die Einführung von § 8a KStG 1994 mündete¹¹², und *Peter Bareis* leitete die nach ihm benannte Kommission, welche in der Folge der Entscheidungen des BVerfG vom 29.5.1990, 12.6.1990 und 25.9.1992 zur Steuerfreiheit des Existenzminimums einen Vorschlag zur Reform der Einkommensteuer ausarbeitete¹¹³.

Umstritten ist, ob und inwiefern auch die *Auslegung steuerrechtlicher Bestimmungen* zum Aufgabenkatalog der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gehört.¹¹⁴

Wären die gesetzlichen Vorschriften eindeutig, so hätte die Frage keine Bedeutung. Tatsächlich bestehen jedoch erhebliche Unsicherheiten im Hinblick auf den Anwendungsbereich und

98 Vgl. *Findeisen*, Frankfurter Zeitung, Abendblatt, Nr. 843 v. 10.11.2019, 64. Jg., S. 2; *Findeisen*, ZfHf 1919/1920, Heft 8, 163 f. Vgl. auch *Marx*, SteuerStud 2009, 521, 522.

99 Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch*, DStR 1980, 699, 700; *Wagner/Dirrigl*, Die Steuerplanung der Unternehmung, 1980, 2; *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth*, ZfB 2008, 61, 63 f.

100 Vgl. *Wagner*, DB 1974, 393, 396; *Wagner*, StuW 2014, 200, 210.

101 Vgl. *Wagner*, StuW 2014, 200, 210.

102 Vgl. *Wagner*, DB 1974, 393, 396; *Wagner*, StuW 2014, 200, 210.

103 Vgl. *Hasenack*, BFuP 1953, 266, 279 f.

104 So bereits *Hasenack*, BFuP 1953, 266, 279 f.

105 Vgl. *Wagner*, StuW 2014, 200, 210.

106 Vgl. *Kußmaul*, StuW 1995, 3, 6; wohl auch *Schneider*, Steuerbilanzen, 1978, 13 f.; *Schneider* in FS Scherpf, 1983, 21, 28, 30–37; *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 19, 21, 231 ff. Gesamtwirtschaftliche Untersuchungen von Vertretern der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre finden sich etwa bei *Maiterth/Müller*, BB 2003, 2373; *Maiterth/Müller*, StuW 2011, 28; *Maiterth*, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 2004, 696.

107 Vgl. *Siegel* in FS Wagner, 2012, 275, 277.

108 Zur Wahrnehmung steuerlicher Fachzeitschriften vgl. *Förster/Schönenberg*, StuW 2013, 39.

109 Aktuell *Lutz Fischer*, *Christoph Spengel*, *Ulrich Schreiber*.

110 Z.B. *Peter Bareis*, *Guido Förster*, *Frank Hechtner*, *Norbert Herzig*, *Theodor Siegel*, *Jochen Sigloch*.

111 Z.B. *Kiesewetter/Grom/Menzel/Tschinkl*, Optimierungsmöglichkeiten bei den Förderregelungen der betrieblichen Altersversorgung, Würzburg University Press 2016.

112 Vgl. *Herzig*, StuW 1993, 237; *Herzig*, DB 1994, 110, 168.

113 Vgl. Einkommensteuer-Kommission, Thesen zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, BMF-Schriftenreihe, Heft 55, Bonn 1995 (neben *Bareis* war auch *Dieter Pohmer* Mitglied der Kommission).

114 Vgl. die sorgfältige Aufarbeitung bei *Schmiel*, Rechtskritik als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2005, 12, 18, 24 f., 33–37, 69 f., 85 f., 117–136, 213–223, 227.

die konkreten Rechtsfolgen zahlreicher relevanter Gesetzesnormen.¹¹⁵ Da das geltende Recht als Datum in entscheidungslogisch betriebene Steuerwirkungsanalysen und Gestaltungsüberlegungen eingeht, ist die Auslegung der einschlägigen Gesetzesnormen von grundlegender Bedeutung für die Untersuchungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Gegen die Auslegung unklarer steuergesetzlicher Normen als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist insbesondere vorgebracht worden, dass sie sich „außerhalb des Methodenkanons der Ökonomie“ bewege¹¹⁶ bzw. „nicht mit quantitativen ökonomischen Methoden, sondern mit Methoden des juristischen Auslegungskanons“ erfolge¹¹⁷; die betreffenden Ökonomen zeichneten sich damit „extradisziplinär“ aus bzw. erbrächten „extradisziplinäre Diskussionsbeiträge“¹¹⁸.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass für die Zugehörigkeit einer Fragestellung zu einem Wissenschaftsgebiet nicht die verwendete Methode, sondern das Erkenntnisobjekt des betreffenden Gebiets maßgebend ist. Insoweit ist festzuhalten, dass die Klärung der Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der einschlägigen steuergesetzlichen Bestimmungen eine zentrale Grundlage für entscheidungslogisch fundierte Steuerwirkungsanalysen und Gestaltungsvorschläge sowie für die kritische Würdigung des geltenden oder geplanten Steuerrechts bildet. Demgemäß gehört die Auslegung dieser Normen auch zu den Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.¹¹⁹ Auf die Herkunft der dabei verwendeten Auslegungsmethoden kommt es nicht an, sondern allein darauf, ob sie konsistent sind, sachgerecht angewendet werden und zu befriedigenden Ergebnissen und Problemlösungen führen.¹²⁰

Unerheblich ist, dass die Auslegung der steuergesetzlichen Normen auch zu den zentralen Aufgaben der Steuerrechtswissenschaft gehört. Insoweit sprechen auch keine forschungswirtschaftlichen Gründe für ein Primat der Steuerrechtswissenschaft: Betriebswirte können ihre einzelwirtschaftliche Kompetenz in die Subsumtion einbringen, soweit steuergesetzliche Normen an einzelwirtschaftliche Tatbestände anknüpfen, und zur teleologisch zutreffenden Auslegung beitragen, soweit der Zweck einer Norm einzelwirtschaftlicher Natur ist.¹²¹ Es ist deshalb zutreffend, wenn das (Unternehmens-)Steuerrecht als ein Bereich bezeichnet wird, in dem Betriebswirte und Juristen interdisziplinär fruchtbar zusammenarbeiten.¹²² Nicht selten finden deshalb Argumente betriebswirtschaftlicher Fachvertreter auch Eingang in die Entscheidungen des BFH¹²³ und der FG¹²⁴ und steuerrechtliche Vorschriften werden durch Vertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in anerkannten juristischen Kommentaren kommentiert¹²⁵.

V. Herausforderungen

1. Untaugliche Bewertung von Forschungsleistungen

Die größte Herausforderung für das Fach stellt die aktuell in den Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten praktizierte Form der Bewertung von Forschungsleistungen einzelner Wissenschaftler, aber auch größerer Einheiten, dar.

Sie basiert auf Zeitschriftenrankings, wie dem VHB-Jourqual. Publikationen in einer dort verzeichneten Fachzeitschrift werden mit dem Rating der Zeitschrift bewertet und gezählt, andere Publikationen oder Forschungsbeiträge sind irrelevant.

Eine solche Vorgehensweise ist zur Bewertung von Forschungsleistungen jedoch nicht geeignet:

- Bewertungen, die sich allein hierauf stützen, liefern invalide Ergebnisse, da sie nur Teilbereiche der Forschung erfassen.¹²⁶ Zudem hängt die Bewertung stark von der Auswahl der in das Ranking einbezogenen Zeitschriften ab.¹²⁷
- Ein stabiler Zusammenhang zwischen dem Rankingergebnis der Fachzeitschrift und der Qualität der dort publizierten Einzelbeiträge existiert nicht. So zeigen bspw. Zitationsanalysen, dass einzelne Beiträge häufig, andere dagegen kaum oder gar nicht zitiert werden, dass die Schiefe dieser Verteilung zwischen den Fachzeitschriften variiert und zahlreiche Beiträge in hoch gerankten Zeitschriften weniger häufig zitiert werden als Beiträge in niedriger gerankten Periodika.¹²⁸
- Darüber hinaus bestehen Anzeichen, dass das Rankingergebnis von Zeitschriften nicht deren wissenschaftliche Qualität, sondern nur die Reputation widerspiegelt.¹²⁹ Diese kann je-

115 Vgl. Rose, StbJb. 1975/76, 41 ff.; Rose, FS Gutenberg, 1982, 221 ff., zitiert nach Rose, Steuerberatung und Wissenschaft. Aufsätze aus vier Jahrzehnten, 2006, 189, 201–203; Wagner, StuW 2004, 237, 246. Als empirischer Beleg mag die Vielzahl der Verfahren vor dem BFH gelten, der sich ausschließlich mit streitigen Rechtsfragen (im Gegensatz zu Tatsachenfeststellungen) beschäftigt.

116 Wagner, StuW 2004, 237, 247. Dem (ohne weitere Begründung) folgend Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth, ZfB, 78. Jg. (2008), 61, 63.

117 Wagner, StuW 2014, 200, 212.

118 Wagner, StuW 2014, 200, 212; Wagner, ZfB 2015, 522, 542; Wagner, StuW 2004, 237, 247.

119 Vgl. Rose, FR 1966, 467, 468; Rose, FS Gutenberg, 1982, 221 ff., zitiert nach Rose, Steuerberatung und Wissenschaft. Aufsätze aus vier Jahrzehnten, 2006, 189, 194 f., 203–206; Fischer/Schneeloch/Sigloch, DStR 1980, 699, 700; Moxter, Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl. 1999, § 2; Schmiel, Rechtskritik als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2005, 221–223; Kußmaul, DB 2017, 1337, 1338; wohl auch Schanz in FS BFH, 2018, S. 679, 681.

120 So zurecht Jacobs, StuW 2004, 251, 252.

121 Vgl. Hasenack, BFuP 1953, 266, 273 f.; Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 1. Aufl. 1962, 8; Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 1. Halbband, 6. Aufl. 1988, 26–28; Fischer/Schneeloch/Sigloch, DStR 1980, 699, 700; Moxter, Entwicklung und Theorie der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung, ZfB-Sonderheft 32/93, 61, 79 f. Vgl. auch Weber-Grellet, BB 2019, 2411, 2415.

122 Vgl. auch Schanz in FS BFH, 2018, S. 679, 688–697.

123 Vgl. nur BFH v. 18.10.1988 – VIII R 172/85, BStBl. II 1989, 549 = FR 1989, 370; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 = FR 1998, 155 m. Anm. Thiele; v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298 = FR 2006, 227; v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602 = FR 2006, 728 m. Anm. Pezzer; v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375 = FR 2008, 427 m. Anm. Bergkemper; v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BStBl. II 2010, 1032 = FR 2010, 336 m. Anm. Bode; v. 25.8.2010 – I R 103/09, BStBl. II 2011, 215 = FR 2011, 231 m. Anm. Buciek; v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791; v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = FR 2016, 416; v. 5.11.2015 – III R 13/13, BStBl. II 2016, 468 = FR 2016, 875; v. 20.3.2017 – X R 65/14, BStBl. II 2017, 958 = FR 2018, 907 Es liegt in der Natur der Sache, dass dabei die Argumente nicht stets durchdringen.

124 Vgl. nur FG Hamburg v. 5.5.2008 – 6 K 97/06, EFG 2008, 1790; FG Düsseldorf v. 31.5.2017 – 2 K 489/16 E, EFG 2017, 1450.

125 Z.B. Eva Eberhartinger, Thomas Egner, Guido Förster, Frank Hechtner, Klaus Hirschler, Holger Kahle, Sabine Kanduth-Kristen, Gerhard Kraft, Franz Jürgen Marx, Theodor Siegel, Michael Tumpel, Christoph Watrin.

126 Vgl. Förster/Schönenberg, StuW 2013, 39.

127 Vgl. Waldkirch/Meyer/Zaggl, ZfB-Special Issue 3/2013, 61; Lorenz/Löffler, Business Research 2015, 189.

128 Vgl. Bräuninger/Haucap/Muck, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2011, 339, 340; Kieser, DBW 2012, 93, 96, 102 m.w.N.; Osterloh/Frey, Evaluation Review, Vol. 39 (2015), 102, 105 f., 108 f.

129 Vgl. Förster/Schönenberg, StuW 2013, 39, 51.

doch auch durch qualitätsfremde Aspekte, wie z.B. Kommunikation oder psychologische Momente geprägt sein.¹³⁰

- Schließlich erscheint die Bewertung eines Forschungsbeitrags, ohne ihn persönlich und unmittelbar zur Kenntnis zu nehmen, wissenschaftlich sogar unredlich.

Gleichwohl findet diese Art der „Forschungsleistungsbewertung“ in der Betriebswirtschaftslehre auf breiter Front Verwendung. Dabei ist zu beachten, dass das reine „Abzählen“ von Publikationen ein Spezifikum Wirtschaftswissenschaftlicher Fakultäten ist und sich sonst – zurecht – an keiner anderen Fakultät findet.

Zu den hoch-gerankten Zeitschriften im VHB-Jourqual zählen in erster Linie US-amerikanische und wenige kanadische Zeitschriften, während europäische Zeitschriften erst in zweiter Linie Bedeutung haben und nationale Zeitschriften sogar als nachrangig eingeschätzt werden.

Dies hat zur Konsequenz, dass am konkreten deutschen Steuerrecht und seinen Wirkungen orientierte Forschung – ungeachtet ihrer inhaltlichen Qualität – kaum Chancen auf eine hochrangige Bewertung hat.¹³¹ Entscheidungslogisch fundierte, modelltheoretische Forschung hat eingeschränkte Chancen auf eine höhere Bewertung; die Chancen steigen mit der Abstraktionshöhe vom konkreten Steuerrecht.¹³² Die besten Chancen bestehen für empirische Forschung, vorzugsweise Datenbankstudien aus dem Bereich multinationaler Unternehmen oder zu gesamtwirtschaftlichen Fragestellungen.¹³³

Bedeutsam ist auch, dass die im VHB-Jourqual 3.0-Ranking am höchsten eingestufte deutsche Steuerfachzeitschrift *Steuer und Wirtschaft* (StuW) lediglich ein B-Rating besitzt. Gleiches gilt für das *Journal of the American Taxation Association* (JATA) als am höchsten eingestufte US-Zeitschrift; auch sie hat im VHB-Jourqual 3.0 nur ein B-Rating. Daher bestehen erhebliche Anreize zur inhaltlichen Ausweitung in die Bereiche Accounting, Finance und Finanzwissenschaft.¹³⁴ Es ist deshalb kein Zufall, dass im vergangenen Jahrzehnt junge Kolleginnen und Kollegen auf Lehrstühle berufen worden sind, die über entsprechende Publikationen verfügen.

Durch die Anreizwirkungen der Bewertung entsteht jedoch ein Spannungsverhältnis zwischen der Ausrichtung der Forschung auf der einen Seite und dem Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sowie den Anforderungen an eine solide universitäre Ausbildung der Studierenden in den steuerrechtlichen Grundlagen auf der anderen Seite.¹³⁵

Denkt man die bestehende Anreizstruktur weiter, stellt sich sogar die Frage, ob es in Zukunft überhaupt noch Berufungen im Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre geben wird. Denn warum sollten „Steuerlehre-Finanzwissenschaftler“ die besseren Finanzwissenschaftler sein oder die aus dem Bereich der Steuerlehre im Finance-Bereich Publizierenden besser als Kollegen aus dem originären Finance-Bereich? Es ist deshalb auch nicht verwunderlich, dass die Rankingorientierung bereits zur Umwidmung von Lehrstühlen in Accounting oder Finanzwissenschaft geführt hat.¹³⁶

An einer solchen Entwicklung kann niemandem gelegen sein. Dass die Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nicht hinter anderen Bereichen der Betriebswirtschaftslehre zurücksteht, mag schlaglichtartig durch den Umstand verdeut-

licht werden, dass der erste und bislang einzige betriebswirtschaftliche Sonderforschungsbereich der DFG in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und im Accounting angesiedelt ist¹³⁷ und seine Sprecherin aus der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre kommt¹³⁸, sowie durch die Tatsache, dass die Argumente von Fachvertretern in nicht wenigen Fällen in Entscheidungen des höchsten deutschen Steuergerichts einfließen.

Vor diesem Hintergrund sollte die aktuell unredliche Bewertung von Forschungsleistungen aufgegeben werden.¹³⁹ Vielmehr hat sich die Bewertung wieder an den Kriterien der wissenschaftlichen Redlichkeit und fachlichen Einschlägigkeit zu orientieren, denen insbesondere für Berufsentscheidungen ein Geltungsanspruch zukommt:

- Die Bewertung muss immer auf einer unmittelbaren persönlichen Kenntnisnahme der Forschungsleistung beruhen. Rankingbasierte Verfahren sind – auch zur Vorauswahl – untauglich.
- Eine Berufung auf einen Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre setzt stets die fachliche Einschlägigkeit voraus; wesentliche Forschungsbeiträge müssen innerhalb der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre erbracht worden sein. Beiträge in der Finanzwissenschaft, im Accounting oder im Finance-Bereich genügen hierfür nicht.

2. Mangelnde internationale Anbindung

Otto H. Jacobs hat vor 15 Jahren darauf hingewiesen, dass die Verselbständigung der Analyse der einzelwirtschaftlichen Auswirkungen der Besteuerung in einem eigenständigen Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre eine deutsche und

130 Vgl. Helm, Unternehmensreputation und Stakeholder-Loyalität, 2007, 28 ff.; Kieser, DBW 2012, 93, 99.

131 Zurecht kritisch Schneeloch, BFuP 2011, 243, 256; Siegel in FS Wagner, 2012, 275, 282–285; Schneider/Bareis/Siegel, DStR 2013, 1145, 1149 f.; Küting et al., DB 2013, 2097, 2098; Siegel/Bareis/Förster/Kraft/Schneeloch, FR 2013, 1128, 1129; Kußmaul et al., DB 2017, 1337, 1341; Kußmaul/Licht, Ubg 2017, 471, 473 f.; Tumpel, zitiert nach Licht, DStR 2018, 1578, 1579. Abwägend Rödl/Spengel/Endres, DStR 2009, 2500, 2505. Ähnliche Problem zeigen sich auch in der Rechnungslegungsforschung, vgl. nur Fülbiel/Weller, Journal of General Philosophy of Science, Vol. 39 (2008), 351, 352 f., 355–358; Kußmaul et al., DB 2017, 1337, 1339; Schildbach, DStR 2017, 1547 f., 1552 f.; Ballwieser, ZfB 2019, 169, 171 f.; Rapp/Olbrich/Follert, ZfB 2019, 79, 87 f.

132 Vgl. Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth, ZfB 2008, 61, 108.

133 Vgl. Watrin/Ebert, StuW 2013, 298; Wagner, StuW 2014, 200, 211. Dies korrespondiert mit der Beobachtung, dass Datenbankstudien vor den modellgestützten Untersuchungen die AAA- und EAA-Jahreskonferenzen dominieren, vgl. Rapp/Olbrich/Follert, ZfB 2019, 79, 95.

134 Vgl. Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth, ZfB 2008, 61, 108; Rödl/Spengel/Endres, DStR 2009, 2500, 2505; Wagner, StuW 2014, 200, 211 f. Empirische Belege finden sich bei Erb, Aufsätze zum Financial und Tax Accounting, Diss. Düsseldorf, 2016, 200 f. (<https://d-nb.info/1122481799/34>).

135 Von der Gefahr des „Absinkens der Lehre auf Lehrbuchniveau“ sprechen zugespitzt Rödl/Spengel/Endres, DStR 2009, 2500, 2505; Kußmaul/Licht, Ubg 2017, 471, 474. Eine Ergänzung und Bereicherung der universitären Lehre kann durch Lehrbeauftragte erreicht werden, jedoch widerspricht es m.E. dem universitären Leitbild der Einheit von Forschung und Lehre, die steuerrechtliche Ausbildung vollständig in die Hände von Praktikern zu legen.

136 Vgl. Rödl/Spengel/Endres, DStR 2009, 2500, 2505.

137 SFB TRR 266 „Accounting for Transparency“.

138 Caren Sureth-Sloane.

139 Ebenso Kieser, DBW 2012, 93, 107 m.w.N.

österreichische Besonderheit sei und dass in den USA die einzelwirtschaftliche Steuerwirkungsanalyse und Steuerplanung von den juristischen Fakultäten unter dem Begriff des „Tax Planning“ behandelt werde.¹⁴⁰ Die unterschiedlichen Verankerungen erschwerten die internationale Kommunikation und Kooperation¹⁴¹, woraus letztlich auch ein Wettbewerbsnachteil für die deutschsprachige Betriebswirtschaftliche Steuerlehre resultierte¹⁴².

Andererseits ist seit den 80er Jahren des vergangenen Jahrhunderts in den US-Accounting Departments zahlreicher Business Schools auch eine betriebswirtschaftliche Steuerlehre entstanden, deren Ausgangspunkt das Buch von *Scholes/Wolfson*¹⁴³ und der dazugehörige MBA-Kurs in Stanford war. Wegen der Ansiedelung in den Accounting Departments spricht man in Deutschland insoweit häufig vom „Tax Accounting“. Zwar sind die Departments regelmäßig vom Financial Accounting dominiert, doch findet sich der Bereich Tax mittlerweile an zahlreichen renommierten US Business Schools (z.B. Sloan/MIT).

Deshalb spräche heute nichts dagegen, eine Zusammenarbeit mit dem Tax Accounting zu suchen. Tatsächlich findet eine Zusammenarbeit mit US-Forschern inzwischen auch statt. So tragen Kolleginnen und Kollegen, einschließlich Nachwuchswissenschaftlern, auf nordamerikanischen Konferenzen vor und publizieren gemeinsam mit nordamerikanischen Koautoren.¹⁴⁴ Allerdings ist damit noch nichts darüber gesagt, ob der

Gegenstand des Kooperationsprojekts der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zuzurechnen oder in Finanzwissenschaft, Accounting oder Finance verortet ist.

Eine Zusammenarbeit bietet sich aber auch interdisziplinär mit juristischen Kollegen an, wie dies z.B. in der International Fiscal Association möglich ist. Hier haben bereits mehrfach Kollegen als Nationalberichterstatter des jährlichen IFA-Kongresses mitgewirkt¹⁴⁵ und im Vorstand der deutschen IFA-Sektion ist das Fach ebenfalls vertreten¹⁴⁶.

VI. Fazit

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre feiert in diesem Jahr ihren 100. Geburtstag. Sie ist aus einem praktischen Bedürfnis heraus entstanden und hat beachtliche Leistungen in Forschung und Lehre erbracht. Sie trägt wesentlich zur einzelwirtschaftlichen Durchdringung steuerrechtlicher Normen bei und arbeitet interdisziplinär mit den anderen Steuerwissenschaften zusammen. Steuerpflichtige sollen in die Lage versetzt werden, ihre steuerlichen Pflichten zu erfüllen und die unternehmerischen Strukturen und Prozesse effizient zu gestalten. An der Aktualität dieses Forschungsziels hat sich auch nach 100 Jahren nichts Entscheidendes verändert. Damals wie heute besteht angesichts der Dynamik des unternehmerischen Umfelds und des Steuerrechts ein erheblicher Bedarf an betriebswirtschaftlich geschulten Steuerexperten.

140 Vgl. *Jacobs*, StuW 2004, 251, 252; *Wagner*, ZfB 2015, 542 f.

141 Vgl. *Jacobs*, StuW 2004, 251, 252; *Wagner*, StuW 2004, 237, 238.

142 Vgl. *Rödl/Spengel/Endres*, DStR 2009, 2500, 2505.

143 *Scholes/Wolfson*, *Taxes and Business Strategy. A planning approach*, 1. Aufl. 1992 (aktuell: *Scholes/Wolfson/Erickson/Hanlon/Maydew/Shevlin*, *Taxes and Business Strategy. A planning approach*, 5. Aufl. 2015).

144 Ohne Anspruch auf Vollständigkeit: *Eva Eberhartinger Martin Fochmann, Martin Jacob, Michael Overesch, Martin Ruf, Deborah Schanz, Caren Sureth-Sloane, Christoph Watrin*. Aus dem Bereich der Nachwuchswissenschaftler(innen) *Harald Amberger, Inga Hardeck, Adrian Kubata, Marcel Olbert, Matthias Petutschnig, Martin Thomsen, Harald Todtenhaupt*.

145 2010: *Christoph Watrin*, 2018: *Gerhard Kraft*, 2019: *Guido Förster*.

146 Mit *Deborah Schanz*.

Prof. Dr. Ursula Ley, Köln*

Die Einbringung in und die Ausbringung aus Personengesellschaften

Ein Vergleich der Reformvorschläge von Lisa Riedel und Stefan Kreutzer mit der geltenden Rechtslage

Inhaltsübersicht

I. Die Dissertation von Riedel

1. Für die Umwandlungsbesteuerung maßgeblichen Besteuerungsprinzipien
2. Analyse der geltenden Rechtslage
3. Reformvorschlag
4. Vergleich des Reformvorschlages mit der heutigen Gesetzesregelung
 - a) Vergleich mit § 24 UmwStG und den Einbringungen nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG
 - b) Vergleich des Reformvorschlages zu § 16 Abs. 3 EStG mit der heutigen Gesetzesregelung zur Realteilung und zu § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

II. Die Dissertation von Kreutzer

1. Rechtsvergleichende Analyse der geltenden Rechtslage
2. Reformvorschlag
3. Vergleich des Reformvorschlages mit der heutigen Gesetzesregelung

III. Fazit

Die strukturelle Flexibilität der Personengesellschaft macht diese Rechtsform insbesondere für den Mittelstand in Deutschland steuerlich attraktiv. Die relevanten Normen, § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG und § 24 UmwStG, sind nicht stringent und deshalb Gegenstand von wissenschaftlichen Untersuchungen, so auch der Dissertationen von Lisa Riedel und Stefan Kreutzer. Ziel dieses Beitrages ist es, einen kurzen Überblick über die beiden Dissertationen zu geben und die erarbeiteten Gesetzesreformvorschläge mit der heutigen Rechtslage zu vergleichen. Hierbei geht es in erster Linie um die Regelungen des §§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1-3 EStG, § 24 UmwStG und § 16 Abs. 3 S. 2 EStG.

The structural flexibility of the partnership makes this legal form particularly attractive from a tax point of view for medium-sized companies in Germany. The relevant norms, sec. 6(5)(3) of the German Income Tax Act (EStG), sec. 16(3)(2) et seqq. EStG and sec. 24 of the German Reorganization Tax Act (UmwStG), are not stringent and therefore subject to scientific research, including the dissertations of Lisa Riedel and Stefan Kreutzer. The aim of this article is to give a brief overview of the two dissertations and to compare the legislative reform proposals drawn up by them with today's legal situation. This primarily concerns the

provisions of sec. 6(5)(3) no. 1-3 EStG, sec. 24 UmwStG and 16(3)(2) EStG.

I. Die Dissertation von Riedel

Die Dissertation von Riedel trägt den Titel „Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft. Eine Analyse der § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und der Realteilung anhand der Prinzipien der Umwandlungs- und Mitunternehmerbesteuerung.“²

1. Für die Umwandlungsbesteuerung maßgeblichen Besteuerungsprinzipien

Der Darstellung der allgemeinen Besteuerungsprinzipien schließen sich die Ausführungen zu den *Prinzipien der Umwandlungsbesteuerung und der Mitunternehmerbesteuerung* an. Anschließend werden die Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG, des § 24 UmwStG und der Realteilung nach § 16 Abs. 3 EStG dargestellt und an den Prinzipien der Umwandlungs- und Mitunternehmerbesteuerung gemessen. Ein besonderes Kapitel wird der Problematik der sonstigen Gegenleistung gewidmet.³ Der kritischen Darstellung der heutigen Rechtslage schließt sich ein Reformvorschlag von Riedel an.

Ausgangspunkt der Überlegungen ist das *Leistungsfähigkeitsprinzip*⁴, das der persönlichen und sachlichen Konkretisierung bedarf.⁵ Zurechnungssubjekte sind gem. § 1 EStG die natürlichen Personen bzw. gem. § 1 KStG die Körperschaften. Die Mitunternehmerschaft selbst ist nicht Subjekt der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Sachlicher Anknüpfungspunkt der Leistungsfähigkeit ist bei bilanzierenden Steuerpflichtigen der Betriebsvermögenszuwachs, der allerdings zunächst nicht steuerrelevant ist, da nur realisierte Gewinne der Besteuerung unterliegen.⁶ Aus der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leis-

* WP/StB Prof. Dr. Ursula Ley ist Of Counsel bei Ebner Stolz in Köln und lehrt an der Technischen Hochschule Köln.

2 Riedel, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, Band 51 der Reihe Rechtsordnung und Steuerwesen, Otto Schmidt, Köln 2018.

3 Auf die Darstellung der Problematik der sonstigen Gegenleistung, der ein besonderes Kapitel gewidmet ist, wird in diesem Beitrag verzichtet. Hierzu s. Riedel (Fn. 2), 303 ff.

4 Riedel (Fn. 2), S. 5 ff.

5 Siehe Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 40 ff.

6 Riedel (Fn. 2), S. 10 ff.

tungsfähigkeit folgt, dass realisierte und nicht realisierte stille Reserven und stille Lasten grundsätzlich von dem Steuersubjekt zu versteuern sind, in deren Person sie entstanden sind.⁷ Ihre Besteuerung erfolgt grundsätzlich im Zeitpunkt der Realisation.⁸ Eine Realisation findet grundsätzlich durch Veräußerungen statt. Darüber hinaus ergeben sich Ersatzgewinnrealisierungen im Zuge von Entnahmen oder Entstrickungstatbeständen nach § 4 Abs. 1 S. 2 ff. EStG.

Im Anschluss daran stellt Riedel das *Prinzipien der Umwandlungsbesteuerung*⁹ dar. Sie durchbrechen das Prinzip der subjektiven Leistungsfähigkeit in Fällen der Umstrukturierung. Umwandlungen führen zu einem Rechtsträgerwechsel, der im Regelfall Anknüpfungspunkt für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist. Nach vorherrschender Auffassung sind Umwandlungen dem Grunde nach Veräußerungen seitens des übertragenden Rechtsträgers und Anschaffungen des übernehmenden Rechtsträgers.¹⁰ Die vom Umwandlungssteuergesetz grundsätzlich vorgesehene Bewertung der übertragenen Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteilen mit dem gemeinen Wert spiegelt dies wieder. Die Einräumung der Wahlrechte, die übertragenen Sachgesamtheiten mit dem Buch- oder Zwischenwert unter bestimmten Voraussetzungen ansetzen zu können, entspricht zum einen dem aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz abgeleiteten Verbot der Übermaßbesteuerung und zum anderen dem Markteinkommensprinzip in seiner speziellen Form als Kontinuitätsprinzip. Der Ansatz von Zwischen- oder Buchwerten kann aber zum Überspringen stiller Reserven und stiller Lasten führen. Die Einräumung des Bewertungswahlrecht ist gerechtfertigt, weil mit der Umwandlung der Unternehmensinhaber lediglich die Rahmenbedingungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit ändert. Die Umwandlung dient nicht der Steigerung der eigenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern der Vorbereitung künftiger Tätigkeiten am Markt. Voraussetzung für die Bewertung mit einem Zwischen- oder Buchwert ist in allen Fällen, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (§§ 3 Abs. 2, § 11 Abs. 2, § 15 Abs. 1, § 20 Abs. 2, § 24 Abs. 2 UmwStG). Rechtfertigungsgrund für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist die betriebliche Kontinuität.¹¹

Nach der Darstellung der Prinzipien der Umsatzbesteuerung wendet sich Riedel den *Prinzipien der Mitunternehmerbesteuerung*¹² zu. Die Mitunternehmerbesteuerung ist geprägt von einem Nebeneinander von Trennungs- und Transparenzprinzip. Subjekt der Einkommensbesteuerung ist der einzelne Gesellschafter, während die Personengesellschaft Subjekt der Einkünfteerzielung und -ermittlung ist. Neben den Ergebnissen aus der Gesamthandsbilanz und den Ergänzungsbilanzen einschließlich der außerbilanziellen Korrekturen gehören zum gewerblichen Gewinn der Mitunternehmerschaft auch die Ergebnisse der Sonderbilanzen der Gesellschafter. Da ein Gewinn steuerlich bei Veräußerung oder Entstrickung eines Wirtschaftsguts realisiert wird, kommt es nach Riedel für die Gewinnrealisierung bei Mitunternehmerschaft entscheidend darauf an, wie der Betrieb der Mitunternehmerschaft und der Mitunternehmer definiert wird.¹³

Ausgangspunkt der weiteren Überlegungen von Riedel zum maßgeblichen *Betriebsbegriff*¹⁴ ist der Betrieb des Einzelunternehmers. Vermögensumschichtungen zwischen den verschiedenen Betrieben eines Einzelunternehmers sind nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG zwingend zum Buchwert vorzunehmen.

Die *Bilanzbündeltheorie* und die *Gleichstellungsthese*¹⁵ führen bei der Personengesellschaft zu einem dem Einzelunternehmer vergleichbaren Betriebsbegriff. Sonder- und Eigenbetrieb des Gesellschafters sind danach zwei verschiedene Betriebsvermögen, auf eine Entnahmebesteuerung kann aber bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen den beiden Vermögen verzichtet werden, soweit die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies entspricht der Regelung des §§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG. Veräußert der Gesellschafter ein Wirtschaftsgut an die Gesellschaft oder überträgt er es unentgeltlich, realisiert er in Höhe seiner eigenen Beteiligungsquote bei voller Transparenz steuerlich keinen Veräußerungs- oder Entnahmegewinn. Im Umfang seiner eigenen Beteiligungsquote, liegt keine steuerbare Veräußerung vor, da es sich insoweit um eine Veräußerung an sich selbst handelt. Ihm werden insoweit weiterhin die stillen Reserven anteilig zugeordnet. Die Veräußerung an die Mitgesellschafter beschränkt sich auf deren Erwerbsquote.

Ginge man mit der herrschenden Meinung in Rechtsprechung¹⁶ und Literatur¹⁷ von einem *Gesamtbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft* aus, umfasst dieses nicht nur das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen der beteiligten Mitunternehmer. Diesem Betriebsverständnis liegt die Theorie von der wirtschaftlichen Einheit von Gesellschafts- und Gesellschaftersphäre zugrunde. Mit diesem Verständnis sind Übertragungen von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Mitunternehmerkreises bereits keine Veräußerungs- oder Entnahmetatbestände. Ein Gewinn wird vielmehr erst realisiert, wenn das Wirtschaftsgut den Bereich der wirtschaftlichen Einheit der Mitunternehmerschaft verlässt, beispielsweise bei der Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen – in das Eigenbetriebsvermögen des Gesellschafters, das mit dem Ausscheiden aus dem Sonderbetriebsbereich die wirtschaftliche Einheit verlässt.¹⁸ Entsprechendes gilt im umgekehrten Fall.

Legt man der Gewinnrealisierung den *Beitragsgedanken*¹⁹ zugrunde, sind wirtschaftliche Beiträge (Sonderbetriebsver-

7 Riedel (Fn. 2), 27 f.

Riedel, StuW 2019, 225 (226) m.w.N.

8 Abweichend davon können stille Lasten bereits dann berücksichtigt werden, wenn sie drohen, s. z.B. Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG oder den Ansatz von Rückstellungen nach § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 249 HGB.

9 Siehe Riedel (Fn. 2), S. 29 ff.

10 Dieser Ansatz gilt meines Erachtens im Verhältnis zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter nur eingeschränkt, da der Gesellschafter Subjekt der Einkommens- und Körperschaftbesteuerung ist, so dass stille Reserven und stille Lasten nur in dem Umfang auf andere Steuersubjekte übergehen, wie sich die Mitberechtigung des bisherigen Eigentümers ändert. Dies entspricht dem Transparenzgedanken, dem meines Erachtens die Verselbstständigung der Mitunternehmerschaft im Ertragsteuerrecht nicht gerecht wird.

11 Riedel (Fn. 2), S. 160.

12 Riedel (Fn. 2), S. 163 ff.

13 Riedel (Fn. 2), S. 186.

14 Riedel (Fn. 2), S. 186.

15 Riedel (Fn. 2), S. 186 ff.

16 Z.B. BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, FR 2012, 1153 m. Anm. Kempermann = DStR 2012, 2051.

17 Z.B. Wittwer, DStR 2012, 2053, als damaliges Mitglied des IV. Senats.

18 Siehe Riedel (Fn. 2), S. 187 f.

19 Siehe Riedel (Fn. 2) S. 188 i.V.m. 173, und dort die w.N.

mögen) und rechtliche Beiträge (Einlagen) gleich zu behandeln. Übertragungen zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen führen in diesen Fällen weder zu einer Entstrickung noch zu einer Veräußerung, da zwischen wirtschaftlichen Beiträgen und rechtlichen Beiträgen innerhalb der Mitunternehmerschaft nicht differenziert wird.

Folgt man der *Theorie vom eigenständigen*, aus § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Halbs. 2 EStG abgeleiteten *Gewerbebetrieb des Mitunternehmers*²⁰, ist die zivilrechtliche Trennung von Gesellschaft und Gesellschaftern auch beim steuerlichen Betriebsbegriff nachzuvollziehen. Bei der Übertragung zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern kommt es zu einem Rechtsträgerwechsel. Der Rechtsträgerwechsel führt zur Gewinnrealisierung. Die fremdüblichen Veräußerungen von Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern werden nach ständiger Rechtsprechung des BFH vollständig anerkannt.²¹ Einen Grund hierfür sieht die Rechtsprechung in der Teilrechtsfähigkeit der Personengesellschaft.²²

Nach *Riedel* ist der Betriebsbegriff für Veräußerungs- und Entnahmetatbestände entgegen der BFH-Rechtsprechung *einheitlich* zu definieren, da ein unterschiedlicher Betriebsbegriff widersprüchlich und deshalb nicht sachgerecht wäre.²³

Nach *Riedel* sprechen die besseren Gründe dafür, den *Gesamthandsbetrieb der Gesellschaft und die Sonderbetriebe der Gesellschafter steuerlich eigenständig* und unabhängig voneinander zu beurteilen.²⁴ Dies bedeutet, dass zwischen dem Gesamthandsbetriebsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zu differenzieren ist.

Der Betriebsbegriff hat unmittelbare *Auswirkungen auf die steuerlichen Folgen einer Umwandlung*. Aus der Gesetzessystematik wird in der Literatur einerseits die generelle Trennung von Anteilen am Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen abgeleitet²⁵, andererseits das genaue Gegenteil.²⁶ Folgt man dem herrschenden steuersubjektübergreifenden Betriebsbegriff, hat dies zur Folge, dass die Personengesellschaft nicht nur ihr eigenes, funktional wesentliches Gesamthandsvermögen einbringen muss, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter. Die rechtliche Verfügungsbefugnis über das Sonderbetriebsvermögen aber liegt ausschließlich beim jeweiligen Gesellschafter, so dass die Personengesellschaft allein gar nicht in der Lage ist, die Voraussetzung einer steuerneutralen Umwandlung zu erfüllen. Die Gesellschafter müssen dazu angehalten werden, zusätzlich Sonderbetriebsvermögen auf den übernehmenden Rechtsträger zu übertragen.²⁷ Dies überzeugt nach *Riedel* nicht. Deshalb sei eine rechtsträgerbezogene Betriebstrennung gegenüber dem steuersubjektübergreifenden Betriebsbegriff die bessere Lösung.²⁸ Allerdings soll dieser rechtsträgerbezogene Betriebsbegriff nicht uneingeschränkt umwandlungsrechtlich gelten. Handelt es sich nämlich bei den Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens um wesentliche Betriebsgrundlagen des Gesamtbetriebes der Gesellschaft, müssen diese Wirtschaftsgüter nach *Riedel* auch auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen.²⁹

Auch für die *steuerlichen Folgen des Ausscheidens* ist der Betriebsbegriff von Bedeutung. Die herrschende Auffassung in Rechtsprechung und Literatur geht davon aus, dass der Mitunternehmeranteil neben dem Gesellschaftsanteil auch das Sonderbetriebsvermögen des Ausscheidenden mit umfasst. Die Steuerbegünstigung nach § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) sowie

die Tarifiermäßigung nach § 34 EStG wird nur gewährt, wenn der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen oder aufgegeben wird. Der BFH begründet die zwingende Verknüpfung vom Anteil am Gesamthandsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen im Rahmen des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG mit der Gleichstellungsthese.³⁰ Bei einem Einzelunternehmer sei das Sonderbetriebsvermögen als notwendiges Betriebsvermögen seines einzelkaufmännischen Unternehmens zu qualifizieren und damit als wesentliche Betriebsgrundlage seines Betriebes gem. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG stets mit zu veräußern oder aufzugeben, um den Freibetrag und die Tarifiermäßigung in Anspruch nehmen zu können. Nach Auffassung von *Riedel* gebieten die Bilanzbündeltheorie und die Gleichstellungsthese keine zwingende Verknüpfung zwischen anteiligem Gesamthandsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen. Es sei vielmehr in jedem Einzelfall zu prüfen, ob das Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens als wesentliche Betriebsgrundlage einem Betrieb der Personengesellschaft zuzuordnen ist.³¹ Dies bestimmt sich aus der Gesellschafterperspektive.

Im Ergebnis spricht sich *Riedel* für einen *engen Betriebsbegriff* aus. Auf die Rechtsfolgen der Entnahmegewinnbesteuerung soll jedoch verzichtet werden, soweit die Besteuerung der stillen Reserven beim Steuerpflichtigen sichergestellt ist. Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen sollen auch bei periodisch Beteuerungsverfahren getrennt voneinander zu betrachten sein. Sie können jeweils als eigene Einheiten umstrukturierungsfähig sein. Dies gelte für die Umwandlung des Gesamthandsvermögens und Übertragung eines Mitunternehmeranteils gleichermaßen.³²

2. Analyse der geltenden Rechtslage

Den grundsätzlichen Vorüberlegungen zu den Prinzipien der Besteuerung, der Umwandlungs- und Mitunternehmerbesteuerung schließt sich die Analyse des § 6 Abs. 5 EStG, des § 24 UmwStG sowie des § 16 Abs. 3 EStG und den in diesen Vorschriften *umgesetzten Besteuerungsprinzipien* an.

20 *Riedel* (Fn. 2), S. 189.

21 Z.B. BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339 = FR 2000, 560 m. Anm. *Kempermann*.

22 BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339 = FR 2000, 560 m. Anm. *Kempermann*.

23 *Riedel* (Fn. 2), S. 191.

24 So *Riedel* (Fn. 2), S. 193, unter Berufung auf *Niehus*, FR 2005, 278 (279) *Tipke*, StuW 1978, 193 (201) v. *Zezschwitz*, FR 1972, 270 (275).

25 v. *Zezschwitz*, FR 1972, 270 (276).

26 *Bodden*, FR 1997, 757 (758).

27 Siehe *Riedel* unter Verweis auf *Hötzel/Kaeser* in FGS/BDI, Rz. 20.03 UmwStG, S. 320

dies gilt aber nicht in Bezug auf den relevanten § 24 UmwStG, bei dem es unschädlich ist, wenn Wirtschaftsgüter ins Sonderbetriebsvermögen der aufnehmenden PersG übergehen.

28 *Riedel* (Fn. 2), S. 194 i.V.m. S. 163 ff.

29 *Riedel* (Fn. 2), S. 194.

30 So insbesondere BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 unter Hinweis auf BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 = FR 1995, 863.

31 *Riedel* (Fn. 2), S. 200.

32 *Riedel* (Fn. 2), S. 203.

Nach *Riedel* ist dem § 6 Abs. 5 EStG keine bestimmte, einheitlich durchgehaltene Vorstellung des Gesetzgebers von der steuerlichen Rechtsnatur der Personengesellschaft oder von einem bestimmten mitunternehmerspezifischen Betriebsbegriff zu entnehmen. Zwar wird tatbestandlich zwischen Gesamt handelsvermögen der Personengesellschaft und den Eigen- und Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter unterschieden. Die Rechtsfolgen der Buchwertfortführung gehen aber von einer wirtschaftlichen Einheit der Gesellschaft- und der Gesellschafterosphäre aus.³³

Riedel spricht sich für die *Anwendung eines einheitlichen Grundkonzepts* aus. Im Einklang mit dem Grundgedanken der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft sei von getrennten Betrieben auszugehen, dem Betrieb der Gesellschaft und den der Gesellschafter. Darauf aufbauend führen alle Vorgänge, die einem Rechtsträgerwechsel nach sich ziehen, grundsätzlich zu einer Gewinnrealisierung durch Veräußerung, falls die Gegenleistung in Gesellschaftsrechten besteht, oder durch Entnahme, falls die Übertragung unentgeltlich erfolgt. Auf die Gewinnrealisierung kann allerdings verzichtet werden, soweit die künftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist und die Bedingungen des Kontinuitätsprinzips erfüllt sind. Nach *Riedel* ist es immer dann der Fall, soweit Sachgesamtheiten oder Wirtschaftsgüter übertragen werden, die wesentliche Betriebsgrundlagen sind und keine Gegenleistung gewährt wird oder ausschließlich in Gesellschaftsrechten besteht.

Kritisch äußert sich *Riedel* zur *Körperschaftsklausel* des § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG.³⁴ Diese Regelung hält sie für inkonsequent, da sowohl das Teileinkünfteverfahren als auch § 8b KStG dazu dienen sollen, die aus den beiden Besteuerungsebenen (Körperschaft und Anteilseigner) entstehenden Doppelbelastungen zu mindern.

Auch die *Sperrfristregel* des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG sind für sie überschießend ausgestaltet.³⁵ Die Übertragung von stillen Reserven zwischen zwei Steuerrechtssubjekten lege nur bei Familienpersonengesellschaft nahe. Aus diesem Grund sei es geboten, den Anwendungsbereich der Norm de lege ferenda dementsprechend auf Gesellschaften zu beschränken, an denen Angehörige i.S.d. § 15 AO beteiligt sind.

Bei der Analyse des § 24 UmwStG kommt *Riedel* zu dem Ergebnis, dass sich diese Norm des Umwandlungssteuerrechts der Mitunternehmerschaft in die Gesamtsystematik des UmwStG einreicht.³⁶ Das Gesetz gehe ungeachtet des im Rahmen der Mitunternehmerbesteuerung geltenden Transparenzprinzips davon aus, dass sich Gesellschaft und Gesellschafter als zwei eigenständige Rechtssubjekte gegenüberstehen. Der Grundsatz der partiellen Rechtsfähigkeit der Gesellschaft findet sich hier wieder. Der Systematik des UmwStG entspreche es, dass die Übertragung stiller Reserven auf die anderen Mitunternehmer uneingeschränkt möglich ist. Die Regelung gelte allerdings nur für Sachgesamtheiten. § 6 Abs. 5 S. 4 EStG vergleichbare Sperrfristen bestehen nicht.

Mit § 24 UmwStG werde wie auch sonst im UmwStG der Grundsatz der einfachen Kontinuität verfolgt.³⁷ Nach dieser Vorschrift genüge es aber abweichend von der Systematik des UmwStG, wenn im Zuge der Einbringung der Sachgesamtheit in eine Personengesellschaft Teile des Betriebsvermögens Sonderbetriebsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft werden. Der Gesetzgeber geht hierbei von der wirtschaftlichen

Einheit des der Personengesellschaft dienenden Betriebsvermögens aus.

Abweichend verhält es sich bei der *Behandlung der sonstigen Gegenleistung*.³⁸ Diese ist nach § 24 Abs. 2 S. 3 UmwStG auch dann für eine erfolgsneutrale Einbringung schädlich, wenn sie Sonderbetriebsvermögen bei der übernehmenden Personengesellschaft wird. Dies widerspricht dem Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit. Bei der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital komme das Trennungsprinzip zum Ausdruck.

Die *Zweigleisigkeit* zwischen Systematik des UmwStG einerseits und den Besteuerungsprinzipien der Personengesellschaft andererseits führt zu Wertungswidersprüchen. Während bei der Einbringung die Begründung von Sonderbetriebsvermögen reicht, wird bei der sonstigen Gegenleistung zwischen Gesamt handelsvermögen einerseits und Sonderbetriebsvermögen andererseits unterschieden.

Bei der Analyse der gesetzlichen Regelung zur *Realteilung* kommt *Riedel* zu dem Ergebnis, dass in § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG kein einheitliches Grundverständnis von der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern zum Ausdruck kommt.³⁹ Die Prinzipien der Mitunternehmerbesteuerung führen beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft gegen Sachabfindung zu einer Gewinnrealisierung. Auf diese kann verzichtet werden, wenn die Bedingungen des Kontinuitätsprinzips gegeben sind. Der Tatbestand und die Rechtsfolgen des §§ 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG zeigen starke Parallelen zu § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, nicht aber zu § 24 UmwStG auf. *Riedel*⁴⁰ ordnet die Realteilung dem Umwandlungssteuerrechts zu und spricht sich dafür aus, die Realteilung bei Reformüberlegungen den umwandlungsrechtlichen Bewertung- und Wahlrechtstechniken zu unterwerfen, wonach nur qualifizierte Sachgesamtheiten steuerneutral auf Gesellschafter übertragen werden können. Sie spricht sich im Grundsatz gegen eine Sperrfrist i.S.d. §§ 16 Abs. 3 S. 4 EStG und will diese wie bei § 6 Abs. 5 S. 4 EStG auf nahe Angehörige beschränken.

3. Reformvorschlag

Auf der Grundlage der Überlegungen, die im Rahmen der Analyse der §§ 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und der Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG dargestellt wurden, ergibt sich folgender konkreter gesetzlicher Änderungsvorschlag⁴¹ für § 24 UmwStG⁴²:

Konzentrationsvorgänge, Änderung des §§ 24 UmwStG

- (1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil oder eine wesentliche Betriebsgrundlage unent-

33 *Riedel* (Fn. 2), S. 241.

34 *Riedel* (Fn. 2), S. 231 ff.

35 *Riedel* (Fn. 2), S. 235 ff.

36 *Riedel* (Fn. 2), S. 255 ff.

37 *Riedel* (Fn. 2), S. 261.

38 *Riedel* (Fn. 2), S. 262.

39 *Riedel* (Fn. 2), S. 301.

40 *Riedel* (Fn. 2), S. 301.

41 *Riedel* (Fn. 2), S. 355 ff.

42 Unklar ist, welche Auswirkungen sich auf die Ausgestaltung des § 6 Abs. 5 EStG ergeben.

geltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die folgenden Absätze.

- (2) Der Einbringende hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem gemeinen Wert anzusetzen. Abweichend von S. 1 kann das Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1 angesetzt werden, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und soweit die Einbringung unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Die Personengesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den Sätzen 1 und 2 ergibt.
- (3) Wird das übertragene Betriebsvermögen innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Einbringung der gemeine Wert anzusetzen, soweit
 1. der Buchwert oder ein Wert zwischen Buchwert und gemeinem wie Wert gewählt wurde,
 2. die bis zum Zeitpunkt der Einbringung entstandenen stillen Reserven dem Eindringen nicht durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz zugeordnet worden,
 3. die Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft nahe Angehörige im Sinne des § 15 AO sind.
- (4) Soweit an der übernehmenden Personengesellschaft eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse beteiligt ist, an der der einbringende beteiligt ist, gilt § 22 Abs. 1 UmwStG entsprechend.
- (5) Die Absätze 1-4 gelten entsprechend, wenn das Betriebsvermögen von einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft übertragen wird.

§ 24 Abs. 3-6 UmwStG werden entsprechend ihrer derzeitigen Fassung beibehalten.

Der Änderungsvorschlag für § 16 Abs. 3 EStG lautet wie folgt:

Dekonzentrationsvorgänge, Änderung der Realteilungsregelungen § 16 Abs. 3 EStG

- (1) Bei einer Realteilung sind die übergehenden Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Eine Realteilung liegt vor, wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Minderung von Gesellschaftsrechten auf einen Gesellschafter übertragen wird. Dies gilt auch dann, wenn die Gesellschaft aufgelöst wird. Die Übertragung einer wesentlichen Betriebsgrundlage gegen Minderung von Gesellschaftsrechten wird einer Realteilung gleichgestellt.
- (2) Abweichend von Abs. 1 können die Wirtschaftsgüter auf Antrag in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft mit dem Buchwert oder einen höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert angesetzt werden, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des übertragenen Betriebsvermögens nicht aus-

geschlossen oder beschränkt wird und soweit keine sonstige Gegenleistung gewährt wird.

- (3) Wird das übertragene Betriebsvermögen innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen, soweit
 1. der Buchwert oder ein Wert zwischen Buchwert und gemeinem Wert gewählt wurde und
 2. der übernehmende Gesellschafter und die anderen gesellschafternahe Angehörige gemäß § 15 der Abgabenordnung sind.

§ 16 Abs. 3 S. 5 ff. und Abs. 5 EStG bleiben beibehalten.

Entsprechend der Ausführungen von *Riedel*⁴³, dass die drei gesetzlichen Regelungen, nämlich § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG, in zwei statt drei verschiedenen Normen abgebildet werden sollen, ergibt sich, dass die Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG entfallen sollen.

4. Vergleich des Reformvorschlags mit der heutigen Gesetzesregelung

a) Vergleich mit § 24 UmwStG und den Einbringungen nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

Die Reformvorschläge von *Riedel* zur *Einbringung* betreffen auf den ersten Blick die heutigen Regelungen des § 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG und § 24 UmwStG. Darüber hinaus betreffen sie aber m.E. auch § 6 Abs. 3 EStG.

§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG geht in § 24 UmwStG (neu) auf, soweit wesentliche Betriebsgrundlagen auf das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen werden. *Tatbestandsmäßig* ergeben sich zu der heutigen Rechtslage einige Unterschiede mit teilweise gravierenden materiellen Konsequenzen. So wird die privilegierte Einbringung auf das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft beschränkt. Der Anwendungsbereich des § 24 UmwStG (neu) wird aber bezogen auf die Einbringungsgegenstände und die Gegenleistung erweitert. So ist die Einbringung bestimmter Einzelwirtschaftsgüter sowie die unentgeltliche Einbringung möglich.

Ursächlich für *Beschränkung der Einbringung in ein Gesamthandsvermögen* ist, dass *Riedel* von einem engen rechtsträgerbezogenen Betriebsbegriff ausgeht.⁴⁴ Mit der Beschränkung auf das Gesamthandsvermögen werden Gesellschaften ohne Gesamthandsvermögen aus dem Anwendungsbereich ausgeschlossen.

§ 24 UmwStG (neu) wäre auf *atypische stille Gesellschaft* an einer Personengesellschaft und *die atypischen Unterbeteiligungen* an Personengesellschaftsanteilen nicht anwendbar, weil es sich bei diesen Unternehmensformen um Innengesellschaften ohne Gesamthandsvermögen handelt.⁴⁵ Dies bedeutet, dass die Be-

⁴³ *Riedel* (Fn. 2), S. 355.

⁴⁴ *Riedel* (Fn. 2), S. 203.

⁴⁵ Siehe zur atypischen stillen Gesellschaft BFH v. 8.12.2016 – IV R 8/14, EC LI:DE:BFH:2016:U.081216.IVR8.14.0, BStBl II 2017, 538 = FR 2017, 693 m. Anm. Nöcker.

gründung dieser Unternehmensformen beispielsweise durch Eintritt eines stillen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft durch Bareinlage nicht zu Buchwerten möglich wäre.

Die Beschränkung der Einbringung auf das Gesamthandsvermögen hätte darüber hinaus zur Folge, dass Überführungen von Wirtschaftsgütern in das *Sonderbetriebsvermögen* der übernehmenden Personengesellschaft nach § 24 UmwStG (neu) nicht zu Buchwerten möglich sind.⁴⁶ Dies dürfte zwar nicht bedeuten, dass bei einer beabsichtigten Einbringung einer Sachgesamtheit alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebes oder Teilbetriebes in das Gesamthandsvermögen eingebracht werden müssten, um die eingebrachten Sachgesamtheiten mit einem Zwischen- oder dem Buchwert ansetzen zu dürfen. Denn nach dem Reformentwurf ist auch die Einbringung funktional wesentlicher Einzelwirtschaftsgüter begünstigt.⁴⁷ Ein Zurückbehalt funktional wesentlicher Einzelwirtschaftsgüter durch den einbringenden Gesellschafter hätte aber m.E. zur Folge, dass alle nicht funktional wesentlichen oder unwesentlichen Einzelwirtschaftsgüter aus dem Anwendungsbereich des § 24 UmwStG (neu) und damit aus der Privilegierung herausfallen würden⁴⁸ und übernommene Verbindlichkeiten zur Entgeltlichkeit führen.

Beispiel

A will sein Einzelunternehmen in eine mit B gegründete GmbH & Co. KG einbringen. Zum Einzelunternehmen des A gehört ein Grundstück, das funktional wesentlich ist. Dieses soll nicht mit eingebracht werden, sondern von A an die KG vermietet werden.

Lösung: Es liegt nach § 24 UmwStG (neu) keine Einbringung einer Sachgesamtheit vor, weil nicht alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft übertragen werden. Es werden Einzelwirtschaftsgüter eingebracht, die nur zum Buchwert eingebracht werden können, soweit es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt. Wesentlich sollen nur funktional wesentliche Betriebsgrundlagen sein. Werden Verbindlichkeiten übernommen, liegt zudem eine teilentgeltliche Übertragung vor.

Einzelwirtschaftsgüter können, soweit es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt, abweichend von der heutigen Rechtslage Gegenstand der Einbringung nach dem UmwStG sein. *Riedel*⁴⁹ versteht unter wesentlichen Betriebsgrundlagen im Anwendungsbereich des § 24 UmwStG mit der heute herrschenden Meinung⁵⁰ nur die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen. Stille Reserven enthaltende quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen wären hiervon nicht erfasst. Gesetzestech-nisch neu ist, dass Einzelwirtschaftsgüter in den Anwendungsbereich des § 24 UmwStG einbezogen werden, deren Einbringung nach geltendem Recht in § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG geregelt ist. Die Beschränkung auf die funktional wesentlichen Einzelwirtschaftsgüter kann zu großen materiellen Unterschieden im Vergleich zur heutigen Rechtslage führen, da aktuell alle Einzelwirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG zu Buchwerten in ein Gesamthandsvermögen übertragen werden können.

Es stellt sich daher die Frage, wie die Einbringung *nur quantitativ wesentlicher oder unwesentlicher Wirtschaftsgüter* nach

diesen Reformüberlegungen zu behandeln ist. Der Logik des Reformvorschlages entspricht es, dass die Regelung des §§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG komplett entfällt. Die Folge wäre, dass die Einbringung quantitativ wesentlicher und quantitativ und funktional unwesentlicher Wirtschaftsgüter mangels abweichender gesetzlicher Regelung nur gewinnrealisierend möglich wäre, da eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als täuschähnlich Umsatz und damit als Verkauf zu qualifizieren ist.⁵¹ Die Begründung für die Beschränkung der Einbringung auf die funktional wesentliche Einzelwirtschaftsgüter dürfte im Kontinuitätsprinzip und der herrschenden Meinung liegen, die bei der Einbringung von Sachgesamtheiten zu Buchwerten von der funktionalen Betrachtungsweise ausgeht und für die Bewertung der Sachgesamtheiten zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert die Einbringung sämtlicher funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen der Sachgesamtheit verlangt.⁵²

Die *zwangsweise Realisation* der stillen Reserven in eingebrachten nicht funktional wesentlichen Einzelwirtschaftsgütern wäre eine bedeutende Schlechterstellung gegenüber der heutigen Rechtslage, die nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG die Einbringung aller betrieblichen Einzelwirtschaftsgüter zu Buchwerten zulässt. Betroffen von dieser Änderung wären insbesondere die quantitativ wesentlichen Einzelwirtschaftsgüter, wie betrieblich nicht mehr genutzte Grundstücke mit erheblichen stillen Reserven. M.E. rechtfertigen das Kontinuitätsprinzip und die Notwendigkeit, die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen einzubringen, die Schlechterstellung der nur quantitativ wesentlichen und der unwesentlichen Betriebsgrundlagen nicht. Denn die für die Buchwertfortführung bei der Übertragung von Sachgesamtheiten erforderliche Einbringung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in die Personengesellschaft ist nur notwendige Voraussetzung für die Buchwertfortführung. Sie bedeutet aber gerade nicht, dass die nur quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen oder die unwesentlichen Betriebsgrundlagen nicht zu Buchwerten eingebracht werden dürfen. Sie können als Teil der Sachgesamtheit wie die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen ebenfalls zu Buchwerten mit eingebracht werden, müssen es aber zur Erlangung der Buchwertfortführung nicht zwingend.

46 Je nach Ausgestaltung des überarbeiteten § 6 Abs. 5 EStG wäre aber eine Überführung aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters in sein Sonderbetriebsvermögen möglich.

47 Siehe die nachfolgenden Ausführungen zu der Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern.

48 Insoweit würde sich dann die Frage stellen, ob und inwieweit die Buchwerte dieser Wirtschaftsgüter fortgeführt werden können. Dies hängt u.a. von den verbleibenden Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG ab.

49 *Riedel* (Fn. 2), S. 112 f.

50 Rz. 20.06 des UmwStE
Herrlinghaus in Rödder/Herrlinghaus/van Lishaut, § 20 Rz. 37
Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, § 20 UmwStG Rz. 22
a.A. allerdings *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 Rz. 42 ff., *Rasche* in Rödder/Herrlinghaus/van Lishaut, § 24 Rz. 36, die sich für eine funktional-quantitative Sichtweise wie bei § 16 EStG aussprechen.

51 So BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rz. 8, sowie BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617 = FR 2008, 912 m. Anm. *Wendt* zu einer Einbringung aus dem Privatvermögen. Für Einbringungen aus einem Betriebsvermögen gilt nichts anderes, s. *Schmidt/Kulosa*, EStG, 38. Aufl. 2019, § 6 Rz. 692.

52 *Riedel* (Fn. 2), S. 110 f.

Dies wäre ein *bedeutender Eingriff in die Dispositionsfreiheit* der Einbringenden, die nach der heutigen Rechtslage zumindest teilweise Wirtschaftsgüter auch in das Sonderbetriebsvermögen überführen dürfen.

Tatbestandlich neu wäre des Weiteren die *Erfassung der unentgeltlichen Übertragung* von Sachgesamtheiten. Diese soll bisher nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG erfasst sein.⁵³ Allerdings fällt die unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten m.E. unter § 6 Abs. 3 EStG⁵⁴, so dass dies nicht zu materiellen Unterschieden zur heutigen Rechtslage führt.

Auch auf der *Rechtsfolgenseite* ergeben sich in Fällen der Einbringung von Einzelwirtschaftsgüter erhebliche Veränderungen. Während § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG aktuell einen Zwang zur Buchwertfortführung vorsieht, hätte der Einbringende die Einzelwirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen, könnte aber auf Antrag auch einen Zwischen- oder Buchwert ansetzen, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland fortbesteht und auch nicht eingeschränkt wird.

Neu wäre auch die *Sperrfristregelung*, die einerseits sachlich ausgedehnt wird, weil sie abweichend von der heutigen Regelung des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG auch greifen soll, wenn Sachgesamtheiten zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert eingebracht werden. Andererseits wäre der persönliche Anwendungsbereich eingeschränkt, weil Sperrfrist nur gelten soll, wenn an der übernehmenden Personengesellschaft nahe Angehörige i.S.d. § 15 AO beteiligt sind.

Grundlegend neu wäre auch die *Körperschaftsklausel*, da sie sowohl tatbestandlich als auch auf der Rechtsfolgenseite von der heutigen Regelung des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG abweicht. So würde sie nicht nur in Fällen der Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern, sondern auch in Fällen der Einbringung von Sachgesamtheiten gelten. Die vorgesehene analoge Anwendung des § 22 Abs. 1 UmwStG führt dazu, dass der Einbringende seine Anteile an der Kapitalgesellschaft in den darauffolgenden sieben Jahren nicht unschädlich veräußern kann. Ein Verkauf innerhalb der Sperrfrist löst die rückwirkende Versteuerung des kompletten Einbringungsgewinns aus.

Neu wäre die Regelung des § 24 Abs. 5 UmwStG, nach der *Wirtschaftsgüter zwischen dem Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften* auch zu Buch- oder Zwischenwerten übertragen werden können, weil diese die Voraussetzungen des Korrespondenzprinzips erfüllen.⁵⁵ Die Finanzverwaltung lehnt eine Buchwertübertragung auch zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ab.⁵⁶ Unklar ist die Position des BFH. Der I. Senat des BFH⁵⁷ lehnt die Buchwertübertragung ab, der IV. Senat⁵⁸ bejaht sie. Die Rechtsfrage liegt beim BVerfG.⁵⁹

b) Vergleich des Reformvorschlags zu § 16 Abs. 3 EStG mit der heutigen Gesetzesregelung zur Realteilung und zu § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

Abweichend zur heutigen Rechtslage soll die *Neuregelung der Realteilung* auch an die Stelle der bisher in § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 geregelten Ausbringung von Einzelwirtschaftsgütern gestellt werden.

Gegenstand der Realteilung sind *Sachgesamtheiten sowie wesentliche Betriebsgrundlagen*.

Grundlegende Änderungen würden sich für die *Bewertung* der Wirtschaftsgüter der real geteilten Personengesellschaft ergeben. Sie sollen abweichend von der heutigen Rechtslage in der Gesamthandsbilanz der real geteilten Personengesellschaft mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen sein. Allerdings können auf Antrag die Wirtschaftsgüter der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft auch mit dem Buchwert oder einen Zwischenwert angesetzt werden, wenn das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des übertragenen Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und keine sonstige Gegenleistung gewährt wird. Die zwingende Buchwertfortführung bestünde nicht mehr. Fraglich wäre, wem dieses Antragsrecht zustehen sollte. Möglicherweise könnte dieses gesellschafterbezogene ausgestaltet werden. Ein gemeinsamer Antrag aller Gesellschafter dürfte wohl nicht erforderlich sein.

Entsprechend der heutigen Rechtslage⁶⁰ soll der Ansatz des gemeinen Wertes sowie das antragsgebundene Bewertungswahlrecht nur für die *Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens* gelten. Für die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens wäre dann die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG zwingend. Dies würde zu einem gravierenden Nachteil führen, der sachlich nicht gerechtfertigt ist. Bei Ansatz der gemeinen Werte für die Wirtschaftsgüter der Gesamthandsbilanz und eine zwingende Buchwertfortführung für die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens wäre eine ermäßigte Besteuerung des Aufgabegewinns nach § 34 EStG nicht möglich, wenn es sich bei den Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens nicht nur um funktional und quantitativ unwesentliche Betriebsgrundlagen handelt. Denn die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG setzt die Aufdeckung aller stillen Reserven in der Sachgesamtheit voraus, zu der neben den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens auch die des Sonderbetriebsvermögens gehören.⁶¹

Der Anwendungsbereich der Realteilungsgrundsätze ist auf Ausbringung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten beschränkt. *Unentgeltliche Ausbringen* sind nicht geregelt. Entfällt bei dieser Gelegenheit die Regelung des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1

53 Siehe BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rz. 12, der die Anwendung der Rz. 8 Satz ausschließt. Dies ist m.E. nicht nachvollziehbar, da auch die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben eine Übertragung von einer Anzahl von Wirtschaftsgütern ist. Entsprechendes gilt für Mitunternehmeranteile bei denen anteilige Wirtschaftsgüter übergehen. Die Übertragung von passiven Wirtschaftsgütern würde allerdings eine Entgeltlichkeit auslösen.

54 Eine Einlage und damit Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Übertragung gegen Gutschrift auf einem Kapitalkonto II erfolgt, welches nach dem Gesellschaftsvertrag keine Gesellschaftsrechte gewährt, s. BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593 Rz. 21 = FR 2016, 513.

55 Riedel (Fn. 2), S. 357.

56 BMF v. 8.11.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rz. 18.

57 BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 = FR 2013, 1084.

58 BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971 = FR 2010, 760 m. Anm. Kanzler.

59 Az. BVerfG: 2 BvL 8/13. Siehe auch Gosch, DStR 2010, 1173.

60 Siehe BMF v. 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6 Rz. 5.

61 Siehe u.a. BFH v. 9.12.2015 – v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529 = FR 2015, 710 m. Anm. Wendt.

ESTG, wäre eine unentgeltliche Ausbringung nicht zu Buchwerten möglich.

Die dreijährige *Sperrfristregelung*, innerhalb derer eine Veräußerung oder Entnahme der ausgebrachten Wirtschaftsgüter rückwirkend zum Ansatz des Wirtschaftsguts mit dem gemeinen Wert führt, geht teils über die heutige Gesetzesregelung hinaus, teils wird sie dadurch eingeschränkt. Die Erweiterung besteht darin, dass die Sperrfrist nicht nur in Fällen der Ausbringung von Einzelwirtschaftsgütern, sondern in allen Fällen der Ausbringung von Sachgesamtheiten gilt. Die Einschränkung ergibt sich daraus, dass die Sperrfristregelung wie bei Einbringungen auf die Fälle beschränkt werden soll, in denen die übernehmenden Gesellschafter und die anderen Gesellschafter nahe Angehörige i.S.d. § 15 AO sind.

II. Die Dissertation von Kreutzer

Die Dissertation von Kreutzer⁶² trägt den Titel „Ein- und Ausbringung bei Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht. Der Untertitel lautet: Ein Vorschlag zur Neuregelung unter Auswertung der Rechtslage in Deutschland, den USA und Österreich.“

1. Rechtsvergleichende Analyse der geltenden Rechtslage

Zunächst legt Kreutzer die für die Besteuerung der Ein- und Ausbringung relevanten Rechtssysteme Deutschlands, der USA und Österreich dar. Dargestellt werden die Grundprinzipien der Besteuerung von Mitunternehmerschaften in Deutschland, nämlich das Transparenzprinzip, die Gleichstellungsthese und das Spannungsverhältnis zwischen der Einheit und der Vielheit sowie die Prinzipien der Gewinnermittlung. Anschließend widmet er sich der Bestimmung der Begriffe Einbringung, Ausbringung und Realteilung und deren rechtliche Einordnung. Im Rahmen dessen geht Kreutzer auch auf die Gesellschaftskonten und die unentgeltlichen Übertragungen ein.

Nach der historischen Entwicklung der Besteuerung von Übertragungen zwischen Mitunternehmern und Mitunternehmerschaften in Deutschland widmet sich Kreutzer der *Analyse der Besteuerung der Ein- und Ausbringung*.⁶³ Im Zentrum stehen die Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 24 UmwStG, § 6 Abs. 3 S. 3 EStG sowie § 16 Abs. 3 S. 2 EStG. Kreutzer kommt zu dem Ergebnis, dass die Ein- und Ausbringung nach § 6 Abs. 5 S. 3, § 16 Abs. 3 S. 2 EStG und § 24 UmwStG umfassend privilegiert sind. Die Rechtsanwendung aber im Einzelnen erhebliche Probleme aufwirft. So ist beispielsweise schon der für Ein- und Ausbringen wichtige Begriff der Gesellschaftsrechte umstritten. Auch sind die bestehenden Rechtsunsicherheiten bei der Ausbringung von betrieblichen Sachgesamtheiten erst in der letzten Zeit geklärt worden. Zudem sind die Regelungen zur Ein- und Ausbringung nicht konsistent. Während § 24 UmwStG für die Einbringung von Sachgesamtheiten im Grundsatz ein Bewertungswahlrecht zwischen von dem Ansatz des gemeinen Werts bis zum Ansatz des Buchwerts einräumt, sehen die §§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG und 16 Abs. 3 S. 2 EStG einen Zwang zur Buchwertfortführung vor und enthalten im Gegensatz zu § 24 UmwStG auch umfassende Vorschriften zur Missbrauchsverhütung. Die Aufteilung der Regelungen auf drei

Normen und die unterschiedlichen Rechtsfolgen seien fragwürdig.

Auch die *nationalen Regelungen zur Ein- und Ausbringung der USA*⁶⁴ und *Österreichs*⁶⁵ weisen nach Kreutzer Defizite auf. Interessanter Ansätze für die Probleme der deutschen Rechtslage geliefert nach Kreutzer allerdings die Besteuerung der Ein- und Ausbringung in Österreich. In Österreich finden sich in §§ 23-26 UmgrStG zum Zusammenschluss und den §§ 27-31 UmgrStG zur Realteilung. Die Normen privilegieren dabei aber ausschließlich die Übertragung von Sachgesamtheiten. Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern führt in der Regel zur Aufdeckung stiller Reserven. Seit 2012 wird jedoch die Einlage und Entnahme von Grund und Boden bei der Bewertung privilegiert, ohne dass gegen die Verlagerung stiller Reserven Vorsorge getroffen wird. Dies ist nach Kreutzer inkonsistent, weil das österreichische Umwandlungsrecht die Vorsorge gegen die Verlagerung stiller Reserven zur Voraussetzung für die Führung Buchwertfortführung gemacht hat.

Der Darstellung der unterschiedlichen nationalen Regelung schließt sie eine *Analyse der besonderen Problemkreise der Besteuerung der Ein- und Ausbringung* an. Die Problemkreise sind die interpersonelle Verlagerung stiller Reserven, die Übertragung gegen Teil- und Mischentgelt, die disquotalen Übertragungen, die spätere Veräußerung des Ein- und Ausbringungsguts, die Übertragungen aus dem oder in das Privatvermögen sowie die Übertragungen zwischen Schwestergesellschaften.

Das deutsche Steuerrecht toleriert bei Ein- und Ausbringung das *Überspringen stiller Reserven*⁶⁶ auf andere Steuersubjekte. Zwar bestehe bei Einbringungen die Möglichkeit dieses Überspringen der stillen Reserven durch die Möglichkeit der Bildung von Ergänzungsbilanzen nach § 24 Abs. 3 UmwStG oder 6 Abs. 5 S. 3 EStG zu vermeiden. Ihre Bildung ist aber nicht verpflichtend. Das Überspringen stiller Reserven vermeidende Techniken regelt das Gesetz aber für Ausbringungen nicht. Das US-amerikanische Steuerrecht vermeidet das Überspringen stiller Reserven bei der Ein- und Ausbringung. Allerdings weist das System gravierende Schwächen auf, weil es sehr kompliziert ist. Auch in Österreich wird großer Wert auf die Vermeidung der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven gelegt. Bei Einbringungen geschieht dies wie in Deutschland über Ergänzungsbilanzen. Bei Ausbringungen sieht das österreichische Recht die Verwendung von Ausgleichsposten vor. Sie sind gleichmäßig über 15 Jahre verteilt gewinnwirksam aufzulösen.

In Deutschland ist die Besteuerung der *Übertragungen gegen Teil- oder Mischentgelt*⁶⁷ derzeit nicht abschließend geklärt. Einigkeit besteht, dass die Trennungstheorie zur Anwendung kommt. Unklar ist aber, ob die Besteuerung nach der strengen oder nach der modifizierten Trennungstheorie erfolgt. Nach der modifizierten Trennungstheorie kommt es nur dann zu ei-

62 Kreutzer, Die Ein- und Ausbringung bei Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht. Ein Vorschlag zur Neuregelung unter Auswertung der Rechtslage in Deutschland, den USA und Österreich, Band 131 der Reihe Schriften zum Steuerrecht, Duncker & Humblot, Berlin 2018.

63 Kreutzer (Fn. 62), S. 113 ff.

64 Kreutzer (Fn. 62), S. 117 ff.

65 Kreutzer (Fn. 62), S. 124 ff.

66 Kreutzer (Fn. 62), S. 113 ff.

67 Kreutzer (Fn. 62), S. 139 ff.

ner Aufdeckung der stillen Reserven, wenn das Entgelt den Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts übersteigt. Nach der strengen Trennungstheorie führen teilentgeltliche Übertragungen grundsätzlich zu anteiligen Gewinnrealisierungen, da dem vereinbarten Entgelt nur der anteilige Buchwert gegenüberzustellen ist. Eine höchstrichterliche Entscheidung bleibt abzuwarten.⁶⁸ Bei den Übertragungen wird die Übernahme von Verbindlichkeiten als Entgelt gewertet. In den USA gelten für Mischentgelte bei Ein- und Ausbringungen im Grundsatz dieselben Regeln. Es kommt in diesen Fällen zu einer anteiligen Realisierung von Gewinnen. Bei den Übertragungen wird jedoch zwischen der Zahlung eines Mischentgelts und der Übertragung von belasteten Vermögen unterschieden. Bestimmte Verbindlichkeiten werden nach US-amerikanische Steuerrecht nicht als Entgelte angesehen, so dass es Ausnahmen von der Gewinnrealisierung gibt. Diesen Ansatz übernimmt *Kreutzer* in seine Reformüberlegungen.⁶⁹

In Deutschland sind *disquotale Übertragungen*⁷⁰ unter Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und nach § 24 UmwStG möglich. Unklar ist die Rechtslage bei § 16 Abs. 3 S. 2 EStG. Soweit dieses Thema überhaupt in der Literatur diskutiert wird, gehen die Autoren bei disquotalen Abfindungen mit Einzelwirtschaftsgütern von einer anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven aus⁷¹, während disquotale Übertragungen von Sachgesamtheiten unter Buchwertfortführung möglich sind.⁷² Österreich hält für diesen Fall komplexe Regelungen vor. Ausgangspunkt ist im ersten Schritt eine verhältnismäßige Übertragung, im zweiten Schritt von einer Schenkung ausgegangen. Demgegenüber spielt im US-amerikanischen Steuerrecht der Wert der gewährten oder geminderten Beteiligungsrechte für die Frage der Buchwertfortführung keine Rolle. Diese Regelung wird von *Kreutzer* mit in seine Reformüberlegungen einbezogen.⁷³

Das deutsche Steuerrecht sieht im Gegenzug zur Duldung der interpersonellen Verlagerung von stillen Reserven bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern umfangreiche *Sperrfristregelungen* für den Fall vor, dass die ein- oder ausgebrachten Einzelwirtschaftsgüter innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen werden. In den USA werden dagegen die stillen Reserven recht zuverlässig dem ursprünglichen Steuersubjekt zugeordnet, dementsprechend bestehen keine Missbrauchsregelungen. Entsprechendes gilt in Österreich. Die Reformüberlegungen von *Kreutzer* setzen bei den ohne Sperrfristregelungen auskommenden Rechtslagen in den USA und in Österreich an.⁷⁴

Bei der Ein- und Ausbringung von Einzelwirtschaftsgütern *aus dem bzw. in das Privatvermögen* sieht das deutsche Steuerrecht nur teilweise eine Privilegierung vor.⁷⁵ So ist beispielsweise nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG eine Einlage bestimmter steuerverstrickter Wirtschaftsgüter zu Anschaffungskosten möglich. Dies gilt unabhängig davon, ob auch das Privatvermögen steuerverstrickt ist. In den USA wird demgegenüber nach der Herkunft und dem Ziel des Übertragungsgegenstandes nicht unterschieden. Die Privilegierung findet daher auch auf Einbringungen aus dem und Ausbringung in das Privatvermögen Anwendung. Der österreichische Rechtszustand gleicht dem deutschen. Privilegiert sind in Österreich nur die Übertragungen von betrieblichen Sachgesamtheiten. Die Regelungen in Österreich und in den USA spielen bei dem Reformvorschlag nur eine untergeordnete Rolle.⁷⁶

*Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften*⁷⁷ werden nur in Deutschland ausführlich problematisiert. Es zeichnet sich in der deutschen Besteuerungspraxis eine Differenzierung zwischen beteiligungsidentischen und nicht beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ab.⁷⁸ Zumindest zwischen Ersteren könnte eine buchwertneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten möglich sein. In den USA scheint eine Kumulierung von Aus- und Einbringungen zu Buchwerten eine Buchwertfortführung möglich zu machen, während in Österreich Buchwertübertragungen selbst zwischen beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften abgelehnt werden.

2. Reformvorschlag

Kreutzer schlägt vor, in § 6 Abs. 5 EStG die Sätze 3-6, in § 16 Abs. 3 EStG die Sätze 2-4 und § 24 UmwStG vollständig zu streichen und stattdessen einen reformierten § 24 UmwStG einzuführen. Der neue § 24 UmwStG soll folgenden Wortlaut haben:

§ 24 Einbringung und Ausbringung bei Mitunternehmensschaften

- (1) Wird Vermögen von einer mit einem Mitunternehmer in das gemeinsame Vermögen der Mitunternehmensschaften übertragen (Einbringung) oder wird Vermögen aus dem gemeinsamen Vermögen einer Mitunternehmenschaft auf einen Mitunternehmer übertragen (Ausbringung), gelten die nachfolgenden Absätze. Die Übertragung zwischen Schwester Personengesellschaften gilt bei der übertragenden Gesellschaft als Ausbringung und bei der übernehmenden Gesellschaft als Einbringung.
- (2) Bei der Übertragung ist das Vermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Abweichend hiervon kann das Vermögen vorbehaltlich des Abs. 4 auf Antrag mit dem Buchwert oder einen Zwischenwert angesetzt werden. Wird ein Entgelt für

68 Siehe ausführlich zum Streitgegenstand BFH v. 27.10.2015 – v. 19.3.2014 – X R 28/12, BStBl. II 2014, 629 = FR 2014, 752 m. Anm. *Strahl*, Da das Verfahren nach Erledigung der Hauptsache vor dem GrS eingestellt wurde, lässt eine Klärung der Rechtsfrage auf sich warten, BFH v. 30.10.2018 – GrS 1/16, BStBl. II 2019, 70 = FR 2019, 184.

69 *Kreutzer* (Fn. 62), S. 160.

70 *Kreutzer* (Fn. 62), S. 151 ff., 161 ff.

71 *Pupeter* in Widmann/Mayer, UmwStG, Anhang 10, Rz. 1670 ff. *Reiß*, in Kirchhof, EStG (2016), § 16 Rz. 248, letztes Beispiel.

72 *Kreutzer* (Fn. 62), S. 170 f.

m.E. besser die unter § 6 Abs. 3 EStG fallenden Übertragungen, also auch die Übertragungen von Teilen eines Mitunternehmerteils.

73 *Kreutzer* (Fn. 62), S. 171.

74 *Kreutzer* (Fn. 62), S. 177.

75 *Kreutzer* (Fn. 62), S. 179 f., insoweit m.E. unzutreffend S. 182, wonach keine Privilegierung bestehen soll.

76 *Kreutzer* (Fn. 62), S. 183.

77 *Kreutzer* (Fn. 62), S. 183 ff.

78 Der I. Senat lehnt eine Buchwertfortführung auch bei beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ab, BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 Rz. 27 ff. = FR 2010, 381 m. Anm. *Wendt*, während der IV. Senat diese bei beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften bejaht, BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971 Rz.13 ff. = FR 2010, 760 m. Anm. *Kanzler* Die Rechtsfrage ist beim BVerfG anhängig, BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 = FR 2013, 1084 Az. des BVerfG: 2 BvL 8/13.

die Übertragung gewährt, ist der Buchwert im Sinne des Satz 2 um das den jeweiligen Buchwert übersteigenden Entgelt zu erhöhen. Der anteilige Buchwert ist Teil des Buchwerts, der dem Verhältnis zwischen dem Entgelt und dem gemeinen Wert des übertragenen Vermögens entspricht. Ausschließlich berechtigt, den Antrag nach Satz 2 zu stellen, ist bei der Einbringung die das Vermögen aufnehmende Mitunternehmerschaft, bei der Ausbringung der das Vermögen aufnehmende Mitunternehmer. § 20 Abs. 2 Satz 3 gilt entsprechend.

(3) Nicht als Entgelt im Sinne des Abs. 2 Satz 3 gilt

1. die Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, sowie
2. die Übernahme einer Verbindlichkeit des Übertragenden, wenn das Geschäft dadurch seinem Charakter nach nicht zu einem verdeckten Veräußerungsgeschäft wird.

Ein verdecktes Veräußerungsgeschäft liegt insbesondere dann nicht vor, wenn

1. die Aufnahme der Verbindlichkeit der Anschaffung, Erhaltung oder Verbesserung des Übertragungsguts diente oder
2. die Verbindlichkeit das Übertragungsgut zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Ein- oder Ausbringung ohne Unterbrechung seit mehr als zwei Jahren dinglich belastet hat oder
3. es sich bei der Übertragung um einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil handelt und die Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen des Übertragungsgut zählte.

(4) Der Ansatz des Vermögens gemäß Abs. 2 Satz 2 ist nur zulässig, wenn die Besteuerung der stillen Reserven beim übertragenden sichergestellt ist und das Übertragungsgut nach der Übertragung als Betriebsvermögen einzuordnen ist. Die Voraussetzungen des Satzes 1 sind bei der Einbringung durch Aufstellung entsprechender Ergänzungsbilanzen zu erfüllen. Bei der Ausbringung ist die Besteuerung der stillen Reserven beim Übertragenden gemäß Satz 1 durch Einstellen eines Ausgleichspostens in die Bilanz des Betriebs, in denen im Zuge der Ausbringungsvermögen übertragen wird (Nachfolgeunternehmen), sicherzustellen; dasselbe gilt für die Mitunternehmerschaft, sofern diese im Zuge der Ausbringung nicht liquidiert wird. Die nach Satz 3 gebildeten Ausgleichsposten sind ab dem auf die Auszahlung folgenden Wirtschaftsjahres gleichmäßig über 15 Jahre verteilt aufzulösen. Abweichend von Satz 4 hat der Ausbringende den Ausgleichposten aufzulösen, soweit das Ausbringungsgut aus dem Betriebsvermögen des Nachfolgeunternehmens ausscheidet.

(5) Der Wert, mit dem das Übertragungsgut nach Absatz 2 angesetzt wird, gilt für den übertragenden als Veräußerungspreis.

(6) Bei der Einbringung vom Privatvermögen treten die Anschaffung oder Herstellungskosten an die Stelle des Buchwerts.

(7) § 23 Abs. 1, 3, 4 und 6 gilt für die Einbringung und für die Ausbringung entsprechend; in den Fällen der Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gilt auch § 20 Abs. 5 und 6 entsprechend.

3. Vergleich des Reformvorschlags mit der heutigen Gesetzesregelung

Nach *Kreutzer* sollen die Einbringung und Ausbringung *in einer Vorschrift* des Umwandlungssteuergesetzes geregelt werden, nämlich in § 24 UmwStG (neu), der heute nur die Einbringung von Sachgesamtheiten regelt.

Zur *Vermeidung der Verlagerung stiller Reserven* behält *Kreutzer* in Fällen der Einbringung die Ergänzungsbilanzen bei. Deren Erstellung soll allerdings abweichend von der heutigen Rechtslage zwingend sein. Hierdurch wird das Überspringen stiller Reserven in Einbringungsfällen vermieden. Neu ist, dass nach § 24 Abs. 3 S. 4 UmwStG (neu) bei Ausbringungen das interpersonelle Überspringen der stillen Reserven durch die Bildung von Ausgleichsposten vermieden werden soll. Der Ausgleichsposten ergibt sich in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert des übergehenden Wirtschaftsguts und dem Buchwert des Kapitalkontos. Dieser Differenzbetrag ist bei dem Steuerpflichtigen, der stille Reserven übernimmt, als Ausgleichsposten auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen und gewinnmindernd über 15 Jahre gleichmäßig aufzulösen; bei dem Steuerpflichtigen, der die stillen Reserven überträgt, erfolgt der Ausweis auf der Passivseite. Die gleichmäßige Auflösung bei diesem Steuerpflichtigen ist dann gewinnerhöhend. Der Ausbringende hat zudem nach § 24 Abs. 3 S. 5 UmwStG (neu) den Ausgleichsposten komplett aufzulösen, wenn das Ausbringungsgut aus dem Betriebsvermögen des Nachfolgeunternehmens ausscheidet. Die Mitunternehmerschaft hat indes den Ausgleichsposten weiter zu führen. Bisher wird nach deutschem Steuerrecht auf eine Besteuerung der intersubjektiv verlagerten stillen Reserven bei Ausbringungen verzichtet. Bei der vorgeschlagenen Lösung wird auf eine zutreffende Auflösung des Ausgleichspostens zugunsten einer pauschalen gleichmäßigen Auflösung verzichtet. Bei sachgerechter Auflösung des Ausgleichspostens wäre dieser in beiden Bilanzen in dem Umfang aufzulösen, in dem stille Reserven in den übertragenen Wirtschaftsgütern realisiert werden. Die anteilige Auflösung des aktiven Ausgleichspostens würde gewinnmindernd wirken, die Auflösung des passiven Ausgleichspostens in dem selben Umfang gewinnerhöhend wirken.⁷⁹ Ein Ausscheiden des Wirtschaftsguts würde dann in beiden Betriebsvermögen zu einer Auflösung der Ausgleichsposten führen.

Nach Abs. 1 des Vorschlags ist *jede Übertragung zwischen Mitunternehmer und gemeinsamen Vermögen der Mitunternehmerschaft* vom Anwendungsbereich der Norm erfasst. Abs. 2 Sätze 3, 4 ordnet sodann an, dass stets ein (anteiliger) Gewinn aufzudecken ist, wenn ein (Teil-) Entgelt gewährt wird, gleichzeitig sieht die Norm jedoch vor, dass die Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten nicht als Entgelt in diesem Sinne zu verstehen ist. Mit der Neuregelung werden Ein- und Ausbringung von Einzelwirtschaftsgütern und Sach-

79 BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385 = FR 1992, 368.

gesamtheiten gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten einerseits und unentgeltliche Ein- und Ausbringungen zugelassen. Die unentgeltlichen Ein- und Ausbringungen von Einzelwirtschaftsgütern sind heute in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG geregelt, die von Sachgesamtheiten ergeben sich m.E. aus § 6 Abs. 3 EStG. Die Ein- und Ausbringung von Sachgesamtheiten gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten in § 24 UmwStG (Einbringung) und den 16 Abs. 3 S. 2 EStG (Ausbringung) geregelt. Im Unterschied zu heute besteht aber bei Ein- und Ausbringungen von Einzelwirtschaftsgütern kein Zwang zur Buchwertfortführung, sondern hat das antragsgebundene Wahlrecht statt des gemeinen Werts einen Buch- oder Zwischenwert anzusetzen, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Der persönliche Anwendungsbereich ist nicht eingeschränkt so dass auch Mitunternehmenschaften *ohne Gesamthandsvermögen* privilegiert sind.⁸⁰

Auch *disquotale Übertragungen* sind entsprechend der heutigen Rechtslage ertragsteuerlich buchwertprivilegiert. Eine Beschränkung der Buchwertfortführung auf den dem Einbringenden auf seinem Gesellschafterkapitalkonto gutgeschriebenen Wert wird verzichtet. Es können sich allerdings schenkungssteuerlichen Konsequenzen ergeben.

Abweichungen ergeben sich gegenüber der heutigen Rechtslage zudem bei *Übertragungen gegen Teilentgelt* in Form von Verbindlichkeiten. Nach geltendem Recht führt die Übernahme von Verbindlichkeiten bei Ein- und Ausbringungen von Einzelwirtschaftsgütern ausnahmslos zur Entgeltlichkeit.⁸¹ Nach dem Reformvorschlag werden die entgeltlichen Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter in bestimmten Fällen der Übernahme einer Verbindlichkeit eingeschränkt. Steht die übernommene Verbindlichkeit in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Übertragungsgut soll die Übernahme der Verbindlichkeit kein Entgelt sein.⁸² Ein wirtschaftlicher Zusammenhang soll nach § 24 Abs. 3 Nr. 1, 2 UmwStG (neu) gegeben sein, wenn die Aufnahme der Verbindlichkeit der Anschaffung, Erhaltung und Verbesserung des Übertragungsgut diene oder die Verbindlichkeit das Übertragungsgut zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Ein- oder Ausbringung ohne Unterbrechung seit mehr als zwei Jahren dinglich belastet hat. Darüber hinaus wird entsprechend der heutigen Rechtslage dann noch in § 24 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG (neu) geregelt, dass kein Veräußerungsgeschäft vorliegt, wenn es sich bei dem Übertragungsgut um einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil handelt und die Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen des Übertragungsgut zählte. Letzteres gilt bereits heute aufgrund der Einheitsbetrachtung.⁸³

Bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern ergibt sich *gegenüber der heutigen Rechtslage eine erhebliche Verbesserung*, da durch das Übertragungsgut wirtschaftlich verursachte Verbindlichkeiten ohne Gewinnrealisierung in das Betriebsvermögen übertragen werden können, das das Wirtschaftsgut auch nutzt. Dies ist m.E. auch sachgerecht, da es zu einer verursachungsgerechten Erfassung des Zinsaufwands in dem Betriebsvermögen führt, in welchem das Wirtschaftsgut genutzt wird.

Der Reformvorschlag verzichtet vollumfänglich auf *Sperrfristregelungen*, die in Fällen der späteren Veräußerung des Ein- und Ausbringungsguts zu einer rückwirkenden Realisierung

der stillen Reserven beim abgebenden Rechtsträger führen würden. Dies ist sachgerecht, weil die interpersonelle Übertragung von stillen Reserven vermieden werden soll. Die Buchwertprivilegierung ist im Reformentwurf so ausgestaltet, dass eine Verlagerung der stillen Reserven durch die Notwendigkeit der Bildung von Ergänzungsbilanzen und von Ausgleichsposten vermieden oder zumindest stark eingeschränkt wird. Der Verzicht auf die Sperrfristregelungen stellt meines Erachtens eine erhebliche Verbesserung gegenüber der heutigen Rechtslage dar. Sie vermeidet umfängliche vertraglichen Regelungen für Sperrfristverletzungen. Sie ist daher praktikabel. Außerdem können Vollzugsdefizite dadurch erst gar nicht eintreten.

Nach dem Reformvorschlag sind auch *Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften* möglich. Diese Übertragungen werden nach § 24 Abs. 1 S. 2 UmwStG (neu) als Ausbringungen bei der übertragenden Gesellschaft und Einbringungen bei der übernehmenden Gesellschaft definiert. M.E. beschreibt diese vorgeschlagene Gesetzformulierung die bereits heute gegebene Rechtslage.⁸⁴ Denn jede nicht vollentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften berührt zwangsläufig die Gesellschafterebene. Sie stellt im Umfang der Unentgeltlichkeit eine Ausbringung aus der abgebenden und eine Einbringung in die aufnehmende Gesellschaft dar. So ist eine unentgeltliche Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften nur ein abgekürzter Sachverhalt, dem tatsächlich eine Übertragung auf den Gesellschafter und anschließend eine Übertragung von diesem auf die aufnehmende Gesellschaft zugrunde liegt. Die Aus- und Einbringung sind daran erkennbar, dass die Gesellschafterkapitalkonten des betroffenen Gesellschafters bei der abgebenden Gesellschaft um den Wert des abgehenden Wirtschaftsguts gemindert und bei der aufnehmenden Gesellschaft um diesen erhöht werden müssen. Die Buchwertprivilegierung der Übertragungen zwischen Schwestergesellschaften würde eine wesentliche Verbesserung gegenüber der heutigen Rechtslage darstellen, nach der höchstens Buchwertübertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften möglich sind.⁸⁵ Ihre Wirkungen sind aber gegenüber der heutigen Rechtslage eingeschränkt, da nach der neuen Systematik das interpersonelle Überspringen der stillen Reserven durch den Zwang zur Bildung von Ergänzungsbilanzen in Einbringungsfällen und zur Bildung von Ausgleichsposten verhindert werden soll.

In § 24 UmwStG (neu) wird auch die *Übertragung von Privatvermögen* geregelt. Nach § 24 Abs. 4 S. 1 UmwStG ist eine Ausbringung in ein Privatvermögen nicht möglich, da das Übertra-

80 Kreutzer (Fn. 62), S 212 f.

81 Siehe Darstellung der aktuellen deutschen Rechtslage bei Kreutzer (Fn. 62), 140 ff.

82 Anders die heutige Rechtslage, s. z.B. zu § 6 Abs. 5 S. 3 BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rz. 15, sowie BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, FR 2012, 1153 m. Anm. Kempermann = BFH/NV 2012, 1880.

83 Siehe BFH v. 17.10.2007 – I R 61/06, BStBl. II 2008, 555 = FR 2008, 1158 m. Anm. Prinz, wonach dem Veräußerungspreis der Nettobuchwert gegenüberzustellen ist, der um die bilanzierten Schulden gemindert ist.

84 Siehe Ley, DStR 2011, 1208.

85 Ob zumindest Buchwertübertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften möglich sind, ist zwischen dem I. und IV. Senat umstritten. Die umstrittene Rechtsfrage ist beim BVerfG anhängig, BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 = FR 2013, 1084 Az. des BVerfG: 2 BvL 8/13.

gungsgut nach der Übertragung Betriebsvermögen sein muss. Die Regelung beschränkt sich auf die Einbringung aus einem Privatvermögen. Danach treten im Fall der Einbringung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten an die Stelle des Buchwerts.

III. Fazit

Die Dissertationen von *Riedel* und *Kreutzer* enthalten sehr interessante Aspekte für eine grundlegende Reform der Einbringung in und der Ausbringung aus Personengesellschaften. Mit dem Ansatz eines rechtsträgerbezogenen Betriebsbegriffs greift *Riedel* stark in die heutige Normenstruktur und deren Rechtsfolgen ein, was zu gravierenden Änderungen gegenüber der heutigen Rechtslage führt. Dies ist bei *Kreutzer* nicht der Fall. Seine wesentlichen materiellen Änderungen bestehen in der Einführung der Ausgleichspostenmethode, die zu einer subjektbezogenen pauschalen Besteuerung der bei Ausbringungen

überspringenden stillen Reserven führen, sowie in der Verneinung des Entgeltcharakters der durch das Übertragungsgut wirtschaftlich verursachten Verbindlichkeiten.

Bei einem Reformvorschlag sollten m.E. auch die Ausbringungen in ein Privatvermögen geregelt werden, um unbillige Ergebnisse zu vermeiden. Wird beispielsweise eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG in ein Betriebsvermögen eingelegt, so geschieht dies in der Regel zu Anschaffungskosten, so § 6 Abs. 1 Nr. 5 b) EStG oder gem. § 24 Abs. 6 UmwStG (neu) von *Kreutzer*. Eine sich anschließende Ausbringung wäre dann, obgleich die stillen Reserven weiterhin verstrickt sind, nur gewinnrealisierend möglich. Dies folgt nach geltendem Recht aus der Entnahmebesteuerung und nach dem Reformvorschlag von *Kreutzer* aus der Tatsache, dass nur Ausbringungen in ein Betriebsvermögen nach § 24 UmwStG neu begünstigt sein sollen. Dies ist mit Blick auf die Privilegierung der Ausbringung in ein Betriebsvermögen nicht sachgerecht.

Prof. Dr. Matthias Valta, Düsseldorf / Robert Stendel, Heidelberg*

Dynamik des Völkervertragsrechts und Treaty Override – Perspektiven des offenen Verfassungsstaats

Inhaltsübersicht

- I. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts
- II. Steuerrechtlicher Hintergrund
- III. Der treaty override aus völkerrechtlicher Sicht
 1. Echte und unechte treaty overrides
 2. Auslegungs- und Entwicklungsspielräume völkerrechtlicher Verträge
 - a) Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt
 - b) Auslegung durch spätere Staatenpraxis
 - c) Stillschweigende Änderung durch spätere Staatenpraxis
 3. Zwischenergebnis
- IV. Verfassungsrechtliche Antworten
 1. Unechter treaty override
 2. Der echte treaty override
 - a) Das differenzierte Rechtsfolgenregime des Grundgesetzes
 - b) Völkerrechtsfreundlichkeit und Abwägung
 - c) Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts
 - d) Kritik
 - e) Unangenehme Folgen?
- V. Fazit

Der Beitrag nimmt den treaty override-Beschluss des BVerfG mit dem nunmehr gewonnen zeitlichen Abstand in den Blick. Zur besseren Durchdringung der verfassungsrechtlichen Probleme eines treaty override beleuchtet der Beitrag diesen zunächst von seinen steuerrechtlichen und völkerrechtlichen Seiten. Das Völkervertragsrecht erweist sich hierbei als sehr flexibel und durch die Staatenpraxis wandelbar, so dass nicht jede Abweichung vom Vertragswortlaut zu einem Völkerrechtsverstoß führt. In der Folge schlagen die Verfasser vor, zwischen echten und unechten treaty overrides zu unterscheiden. Nur bei echten treaty overrides liegt ein Völkerrechtsverstoß vor. Häufiger und auch Gegenstand der BVerfG-Entscheidung sind jedoch unechte treaty overrides, bei denen kein Völkerrechtsverstoß vorliegt. Insofern ist die BVerfG-Entscheidung in ihrem Ergebnis zu begrüßen. Für den seltenen Fall eines echten treaty override sollte die Rechtsprechung hingegen im Sinne der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes ergänzt werden. Die Verfasser schlagen vor, das Problem des echten treaty override über eine prozedurale Pflicht des Parlaments zu lösen. Hiernach ist der völkerrechtswidrige echte treaty override nur zulässig, wenn das Parlament zuvor versucht hat, den Verstoß durch Einwirkung auf die Regierung zu unterbinden. Nur wenn dies scheitert, ist der treaty override als ultima ratio verfassungsgemäß.

The article revisits the German Federal Constitutional Court's seminal decision on the constitutionality of the (tax) treaty override. First, the article explores aspects of a treaty override under tax law and public international law in order to allow for a better understanding of this concept. Public international law provides state practice with much flexibility in adapting or even altering treaties. Thus, not every divergence of domestic law from a treaty's wording amounts to a violation of public international law. In consequence the authors propose to classify treaty overrides as either falling within the category of a genuine („echter“) treaty override or of a pseudo („unechter“) treaty override which each raise different legal issues. Only in the former category is a violation of public international law through a legislator's unilateral act at issue. However, those cases are rare and, indeed, there has been no genuine treaty override in the case before the Federal Constitutional Court. In this regard the decision of the court can be welcomed. Concerning the remaining cases of genuine treaty overrides, the Court's holding should be modified in light of the German Basic Law's general friendliness towards international. The authors suggest resolving these cases of genuine treaty overrides by imposing a procedural obligation upon the legislator. Under this obligation, the legislator first has to make an effort to alter the situation under international law by approaching the federal government. Only if parliament fails to sway the government, a genuine treaty override is allowed as a measure of last resort.

I. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geriet durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 15.12.2015¹ in den Fokus der gesamten juristischen Fachöffentlichkeit. Das Gericht billigte den treaty override², das Abweichen von einem völkerrechtlichen Vertrag

* Prof. Dr. Matthias Valta ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf. Ass. jur. Robert Stendel ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Max-Planck-Institut für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht, Heidelberg. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den Matthias Valta im Oktober 2016 an der Universität Osnabrück gehalten hat; im Anschluss wurde er zusammen mit Robert Stendel wesentlich ergänzt. Für Unterstützung bei Korrektur und Recherche gilt Frau ref. iur. Janina Brandau und Frau ref. iur. Stella Langner Dank. Für wertvolle Anregungen und Kritik bedanken sich die Verfasser bei Prof. Dr. Anne Peters.

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

2 Vgl. zum Begriff und seiner Entstehungsgeschichte: Gosch, IStR 2008, 413 f.

durch ein späteres innerstaatliches Gesetz. Die Richterin König artikuliert in ihrem Sondervotum deutliche Enttäuschung.³ Das BVerfG lehnte damit einen von Klaus Vogel begründeten⁴ und im Schrifttum verbreiteten Gegenansatz ab,⁵ welcher die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes und den offenen Verfassungsstaat in den Mittelpunkt stellt.

Die Entscheidung des BVerfG hat im Schrifttum eine Vielzahl von Stellungnahmen hervorgerufen.⁶ Mit dem zeitlichen Abstand versucht dieser Beitrag nun zweierlei: Zum einen soll „ein Schritt zurück“ gemacht werden und die Vorfrage in den Blick genommen werden, wann eigentlich ein *treaty override* vorliegt. Diese Ausführungen sollen erhellen, dass das Problem des *treaty override* kleiner, aber auch weniger eindimensional ist, als oftmals behauptet. Auf dieser Grundlage soll zum anderen anhand der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG zur Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes die Inkonsistenz des *treaty override*-Beschlusses aufgezeigt werden. Die Verfasser schlagen deshalb einen neuen⁷ Ansatz zum Ausgleich zwischen der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes und dem Demokratieprinzip vor.

Hierzu soll in einem ersten Schritt der steuerrechtliche Hintergrund der verfassungsgerichtlichen Entscheidung erläutert werden (II.). In einem zweiten Schritt wird das völkerrechtliche Vertragsrecht näher beleuchtet und herausgearbeitet, dass dieses von einer größeren Dynamik und Rolle der Gubernative geprägt ist, als es die Rechtsprechung des BFH zugesteht (III.). Diese Erkenntnisse fließen schließlich in einem dritten Schritt in die verfassungsrechtliche Würdigung ein (IV.). Anschließend rundet ein Ausblick auf weitere Folgen der Entscheidung den Beitrag ab (V.).

II. Steuerrechtlicher Hintergrund

Im Internationalen Steuerrecht haben grundsätzlich sowohl der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen – in der Regel der Wohnsitzstaat – als auch der Quellenstaat, aus dem Einkommen oder Vermögen her stammt, ein Besteuerungsrecht.⁸ Folglich droht eine völkerrechtlich zulässige⁹ doppelte Besteuerung, wenn ein deutscher Unternehmer eine Betriebstätte in einem anderen Staat unterhält, er Aktien ausländischer Unternehmen kauft oder wenn ein Deutscher über die Grenze zur Arbeit in die Niederlande pendelt. Um dieses unerwünschte Ergebnis zu verhindern, stimmen Staaten in DBA ihre beiderseitigen Besteuerungszugriffe ab. Sie entscheiden hierin, ob der Ansässigkeits- oder der Quellenstaat oder in einer bestimmten Aufteilung beide ihr Besteuerungsrecht ausüben.

Neben das traditionelle Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung tritt in den jüngeren Abkommen und dem OECD-Kommentar¹⁰ zunehmend die Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung und Minderbesteuerung.¹¹ Die DBA sollen nunmehr auch verhindern, dass durch die Nutzung von DBA-Regelungen letztlich gar keine oder nur eine geringere Besteuerung erfolgt. In dem vom BVerfG entschiedenen Fall ging es mit § 50d Abs. 8 EStG um eine Regelung, die gerade eine solche Doppelnichtbesteuerung verhindern soll. Die in Deutschland ansässigen Kläger haben Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in der Türkei erwirtschaftet. Das damals anwendbare DBA¹² sah vor, dass Deutschland sein Besteuerungsrecht für solche Einkünfte nicht ausübt, die sog. Freistellung. Durch § 50d Abs. 8 EStG wurde diese Freistellung indes an den Nach-

weis gebunden, dass in der Türkei eine Steuer entrichtet worden ist.

Diese zusätzliche Voraussetzung erklärt sich daraus, dass die Freistellungsmethode ansonsten zu unerwünschten Besteuerungslücken führen kann. Denn die Freistellung geschieht alleine in der Vermutung, dass der Quellenstaat (hier die Türkei) besteuert. Die DBA schreiben diese Besteuerung aber nicht vor und es muss zur Anwendung der Freistellungsmethode auch nicht geprüft werden, ob eine Besteuerung im Quellenstaat erfolgt ist.¹³ Deshalb kann die Anwendung der Freistellungsmethode eine Doppelnichtbesteuerung zur Folge haben, wenn der Quellenstaat selbst keine Steuern erhebt. Zwar spricht für diese Vermeidung der abstrakten Möglichkeit der Doppelbesteuerung, sog. „virtuelle Doppelbesteuerung“¹⁴, zunächst, dass sie die steuerpolitische Autonomie des Quellenstaates wahrt, Einkünfte bewusst nicht oder in anderer Weise einer Belastung zu unterziehen.¹⁵ Sofern eine solche Nichtbesteuerung allerdings nicht bewusst induziert ist oder gar von beiden Staaten vereinbart wurde,¹⁶ verwirklicht sie kein Autonomieinteresse.

3 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 44 ff. = FR 2016, 326.

4 Vgl. Vogel in FS Höhn, 1995, S. 461 ff.; Vogel, JZ 1997, 163 ff.; vgl. ebenso Vogel, IStR 2005, 29 (30).

5 Insb. Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (847 ff.); vgl. auch Becker, NVwZ 2005, 289 (291); Stein, IStR 2006, 505 (509).

6 Vgl. bspw.: Fastenrath, JZ 2016, 636 ff.; Frenz, DVBl. 2016, 509 f.; Funke, DÖV 2016, 833 ff.; Heinke, Der Staat 55 (2016), 393 ff.; Hummel, IStR 2016, 335 ff.; Krüger, DStZ 2016, 790 ff.; Lehner, IStR 2016, 217 ff.; Mitschke, DStR 2016, 376 f.; Musil, FR 2016, 297 ff.; Payandeh, NJW 2016, 1279 ff.; Stöber, DStR 2016, 1889 ff.; Weigell/Görlich, IStR 2017, 772 ff. (in Gegenüberstellung zu einer Entscheidung des schweizerischen Bundesgerichts).

7 Angedeutet bereits bei Stendel in HFSt 4, 2016, 227 ff.

8 Dies ist völkerrechtlich zulässig und verletzt den jeweils anderen Staat nicht in seiner Souveränität; lediglich die Vollstreckung der Steuerschuld in einem anderen Staat ohne dessen Zustimmung ist völkerrechtswidrig.

9 Vgl. hierzu Fn. 8 sowie auch Stein, IStR 2006, 505 f.

10 Kommentar der OECD zum Musterabkommen der OECD; beides Empfehlungen nach Art. 18 lit. b) OECD-Verfahrensordnung.

11 Vgl. zu diesem Wandel: Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen, Rz. 73, 155, 164 ff.

12 BGBl. II 1989, 866 ff.

13 Vgl. hierzu BFH v. 14.12.1988 – v. 9.9.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319, ständige Rechtsprechung. Grundlegend RFH v. 3.10.1935 – III A 267/34, RStBl. 1935, 1399 (1400); RFH v. 29.2.1940 – III 206/39, RStBl. 1940, 532; Rezeption ab BFH v. 7.7.1967 – III 210/61, BStBl. III 1967, 588 (589).

14 Vgl. hierzu BFH v. 14.12.1988 – v. 9.9.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319, ständige Rechtsprechung. Grundlegend RFH v. 3.10.1935 – III A 267/34, RStBl. 1935, 1399 (1400); RFH v. 29.2.1940 – III 206/39, RStBl. 1940, 532; Rezeption ab BFH v. 7.7.1967 – III 210/61, BStBl. III 1967, 588 (589).

15 RFH v. 29.2.1940 – III 206/39, RStBl. 1940, 532; zum Desiderat einer solchen Autonomie Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 52 ff., 249 ff., 299.

16 Vgl. zur Fallgruppenbildung Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, S. 58 ff., 69 ff. Hier stellen sich dann freilich gesonderte Fragen des unfairen Steuerwettbewerbs oder der Beihilfenkontrolle nach Art. 107 f. AEUV (vgl. jüngst für eine Analyse des europäischen Beihilfen aus steuerrechtlicher Perspektive die Beiträge in: Kube/Reimer, Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8, 2018), wenn es sich um ein privilegiertes Sonderregime für zuvor Nichtansässige handelt (Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, S. 115 f.; Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 172 ff.).

se.¹⁷ Dies ist namentlich bei negativen Qualifikationskonflikten¹⁸ oder Steuerhinterziehung der Fall. Das Ergebnis ist eine unerwünschte Doppelnichtbesteuerung. Exemplarisch zeigt der vor dem BVerfG streitgegenständliche Fall dieses Problem, weil hier ohne § 50d Abs. 8 EStG die Doppelnichtbesteuerung durch Steuerhinterziehung in der Türkei eingetreten wäre und nicht durch eine bewusste Entlastungsentscheidung der Türkei.

Als Reaktion auf diese Besteuerungslücken wurden die sog. *subject-to-tax*-Klauseln in das OECD-Musterabkommen und die neuere Abkommenspraxis aufgenommen.¹⁹ Solche Klauseln bedingen die Freistellung im Ansässigkeitsstaat auf den Nachweis der Belastung im Quellenstaat. Steuerhinterziehung in der Türkei hat unter Geltung einer solchen Klausel zur Folge, dass Deutschland doch sein Besteuerungsrecht ausübt. Dies mindet somit den Anreiz zur Hinterziehung.

Eine solche *subject-to-tax*-Klausel enthielt das im Verfahren vor dem BVerfG behandelte alte DBA mit der Türkei indes nicht. Zwar ließen sich solche Klauseln im Wege einer Vertragsänderung einführen, solche Revisionen erfordern allerdings einen mehrjährigen Verhandlungsaufwand der personell begrenzten Fachabteilungen des Bundesfinanzministeriums. Deshalb ist eine spontane Anpassung oder Änderung eines als veraltet angesehenen Abkommens auf diesem Wege faktisch nicht möglich. Berücksichtigt man zudem, dass Abkommen in der Regel jahrzehntelange Geltungsdauern haben,²⁰ lassen sich *subject-to-tax*-Klauseln kurzfristig nur unilateral durch innerstaatliche Regelungen einführen. Diese Klauseln, die unbeschadet des Abkommenswortlauts eine bestimmte Rechtsfolge anordnen, werden gemeinhin als *treaty-override*-Regelungen bezeichnet. Beispielhaft hierfür steht der streitgegenständliche § 50d Abs. 8 EStG, der einseitig eine *subject-to-tax*-Klausel einführt, auch wenn DBA eine solche nicht ausdrücklich enthalten.

III. Der *treaty override* aus völkerrechtlicher Sicht

Häufig wird – in der steuerrechtlichen Judikatur und im Schrifttum – bei Regelungen wie § 50d Abs. 8 EStG ein *treaty override* bereits deshalb angenommen, weil sich der Abkommenswortlaut nicht mit der gesetzlichen Regelung, die ebenfalls Geltung beansprucht, deckt. Im Folgenden soll dieses Verständnis aus völkerrechtlicher Sicht hinterfragt werden. Hierzu wird zunächst eine Unterscheidung von zwei Formen des *treaty override* vorgeschlagen (III.1.). Diese Unterscheidung wird sodann mit Leben gefüllt, in dem die Auslegungs- und Entwicklungsspielräume des Völkerrechts aufgezeigt werden, die für die völkerrechtliche Beurteilung eines *treaty override* relevant sind (III.2.).

1. Echte und unechte *treaty overrides*

Ausgangspunkt muss die Frage sein, ob ein im Gesetz formulierter *treaty override* immer ein echter, d.h. auch materieller, *treaty override* im Sinne eines Völkerrechtsverstosses ist. Dies wird in der steuerrechtlichen Judikatur²¹ und im Schrifttum häufig bejaht. Allerdings verkennen diese Stimmen oftmals, dass ein völkerrechtlicher Vertrag kein Gesetz ist und deshalb anderen Auslegungsregeln unterliegt.²² Wie im Folgenden aufzuzeigen sein wird, ist die völkerrechtliche Rechtslage nicht derartig eindimensional, dass jede vom Wortlaut des DBA ab-

weichende nationale Gesetzgebung ein (echter) *treaty override* wäre.²³ Wichmann hat dieses Phänomen als virtuellen oder formellen *treaty override* bezeichnet.²⁴ Der Gesetzgeber korrigiert beispielsweise lediglich eine Vertragsauslegung der Fachgerichtsbarkeit (ein sog. BFH-Nichtanwendungsgesetz²⁵), die nicht oder nicht mehr die Völkerrechtslage widerspiegelt. Entgegen dem Begriff von Wichmann soll vorliegend in einem solchen Fall von einem unechten *treaty override* gesprochen werden. Dem steht der materielle und damit echte *treaty override* gegenüber, der ein Völkerrechtsverstoß ist. Auch wenn der Bezeichnung als (bloß) formeller *treaty override* deskriptiv ein Wert zukommen mag, erscheint die Bezeichnung als unechter *treaty override* aus unserer Sicht geeigneter, das tatsächliche Phänomen zu bezeichnen. Der unechte *treaty override* ist eben kein *treaty override* und darf mit diesem auch in seinen Rechtsfolgen und verfassungsrechtlichen Problemen nicht verwechselt werden.²⁶

Zwar hat sich beispielsweise Klaus Vogel entschieden gegen Begriffsbildungen verwahrt, in denen Formen des *treaty override* unterschieden werden.²⁷ Er lehnt den Begriff des *treaty override* ausschließlich an die Begriffsdefinition der OECD²⁸ an und folgert aus dieser zutreffend, dass ein *treaty override* nur dann vorliege, wenn in der innerstaatlichen Gesetzgebung zugleich ein Völkerrechtsverstoß liege.²⁹ Auch wenn dieser enge Begriff des *treaty override* analytisch schärfer ist, vermag er es nicht, den Sprachgebrauch in Wissenschaft und Rechtsprechung einzufangen. Denn oftmals wird jede Abweichung zwischen Ver-

17 Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 225.

18 Mit negativen Qualifikationskonflikten sind Situationen gemeint, in denen jeder der beiden Staaten aufgrund der Anwendung der Definitionen seines Rechts zu dem Ergebnis gelangt, dass der jeweils andere Staat alleine besteuern dürfe, vgl. hierzu Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 96e.

19 Auch Rückfallklauseln genannt. Vgl. insoweit Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 Rz. 135e ff. Die Aufnahme in das OECD-Muster erfolgte erst im Jahr 2000.

20 Vgl. bspw. Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Übersicht der DBA, Anwendungsbeginn, S. 1 ff.

21 Vgl. bspw. die Vorlage des BFH, die zu dem hier besprochenen Beschluss des BVerfG geführt hat, BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819 m. Anm. Hagen/Wagner = DStR 2012, 949 (950, Rz. 14.1): „Die in § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. getroffene Regelung weicht von Art. 15 Abs. 1 DBA-Türkei 1985 und der darin völkerrechtlich zwischen beiden Staaten vereinbarten Verteilung und Zuordnung des Besteuerungsrechts ab.“

22 Vgl. für diese Beobachtung Fastenrath, JZ 2016, 636.

23 Hierauf weist Stein, IStR 2006, 505 (506 f.) zu Recht hin.

24 Wichmann, FR 2011, 1082 (1084), der zwischen drei Klassen von *treaty overriding* Gesetzen differenziert und auch eine unilaterale *switch over*-Klausel für völkerrechtlich unschädlich erachtet.

25 Vgl. zu diesem Begriff Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung: Bedingungen und Grenzen, 2011, S. 65 ff.

26 Insoweit erfolgt die Begriffsbildung in Anlehnung an die Bezeichnung für echte und unechte Versäumnisurteile; zwar ist den Verfassern bewusst, dass die Bezeichnung als „unecht“ ein Potential für Missverständnisse birgt (vgl. insoweit zur gleichgelagerten Diskussion um das „unechte“ Versäumnisurteil: Prütting in MünchKomm/ZPO, 5. Aufl. 2016, § 330 Rz. 22). Allerdings dient diese Begriffsbildung vorliegend dazu, zunächst ein Bewusstsein zu schaffen, dass solche Sachverhalte, die unter dem Stichwort *treaty override* diskutiert werden, eben keine solchen sind.

27 Vogel in FS Höhn, 1995, S. 461 (465 f.).

28 „[T]he enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations“, OECD, Report on Treaty Override v. 2.10.1989, Rz. 5.

29 Vogel in FS Höhn, 1995, S. 461 (465).

tragstext und Gesetzestext ohne weiteres als *treaty override* diagnostiziert. Um diese Erscheinungsform des *treaty override* abschichten zu können, erscheint die Unterscheidung zwischen echtem und unechtem *treaty override* sinnvoll.

Bevor das Vorliegen eines echten *treaty override* angenommen wird, muss daher als Vorfrage der Inhalt des jeweiligen völkerrechtlichen Vertrags durch Auslegung und unter Berücksichtigung möglicherweise nachfolgender Entwicklungen ermittelt werden. Das erfordert es wiederum auszuloten, welche Spielräume das Völkerrecht für die Veränderung des Vertragsinhalts über die Zeit bietet. Denn es sind solche Spielräume, die den vermeintlichen *treaty override* zu einem bloß unechten, weil völkerrechtsgemäßen, *treaty override* werden lassen.

2. Auslegungs- und Entwicklungsspielräume völkerrechtlicher Verträge

Die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen – und damit auch von DBA – unterliegt Artt. 31 f. Wiener Vertragsrechtskonvention (WVRK)³⁰. Der Regelungsinhalt der Artt. 31 f. WVRK kodifiziert im Wesentlichen die völkergewohnheitsrechtlichen Regeln der Vertragsauslegung und gilt daher über die Vertragsstaaten der WVRK hinaus universell.³¹ Maßgeblich ist nach Art. 31 Abs. 1 WVRK die gewöhnliche Bedeutung des Wortlauts, die sich aus dem Zusammenhang („*context*“) und dem Sinn und Zweck ergibt („*object and purpose*“³²). Der objektivierte gemeinsame Willen der Vertragsparteien soll in einem einheitlichen Vorgang³³ nach Treu und Glauben („*good faith*“) mit Hilfe von Wortlaut, Systematik, Ziel und Zweck sowie unter Berücksichtigung der späteren Praxis und der im Übrigen zwischen den Vertragsparteien anwendbaren Rechtssätze (Art. 31 Abs. 3 WVRK) bestimmt werden. Bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen sind außerdem ergänzende Mittel der Vertragsauslegung (Art. 32 WVRK) hinzuzuziehen.

Diese Auslegungsmittel eröffnen Spielräume, deren Beachtung den vermeintlichen *treaty override* letztlich doch völkerrechtskonform werden lässt. Da bei einem vermeintlichen *treaty override* Abkommenstext und innerstaatliches Recht einander widersprechen, soll es im Folgenden darum gehen, inwieweit das Völkerrecht eine Auslegung oder Entwicklung außerhalb des Abkommenstexts ermöglicht. Hierzu sollen zunächst die Auslegung anhand eines allgemeinen völkerrechtlichen Missbrauchsvorbehalts (a), die Auslegung anhand der nachfolgenden Staatenpraxis (b) und zuletzt die Möglichkeit einer Vertragsänderung durch die nachfolgende Staatenpraxis vorgestellt (c) und auf ihre Relevanz für die Völkerrechtskonformität von § 50d Abs. 8 EStG untersucht werden.

a) Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt

Zunächst kann sich die Völkerrechtskonformität eines vermeintlichen *treaty override* aus der Anwendung eines allgemeinen völkerrechtlichen Missbrauchsvorbehalts³⁴ ergeben. Dieser basiert auf dem völkerrechtlichen Prinzip von *good faith*.³⁵ In Art. 26 WVRK wird die Bindungswirkung der Verträge (*pacta sunt servanda*) unter den Vorbehalt gestellt, dass die Rechte aus dem Vertrag in *good faith* ausgeübt werden.³⁶ Entsprechend ist nach Art. 31 Abs. 1 WVRK gleichfalls in *good faith* auszulegen. Hieraus folgt, dass sich die Anwendung nicht auf eine ausschließlich wörtliche Auslegung des Textes verengen

darf, wenn dies das Telos (*object and purpose*) oder den *spirit* der Regelung verfehlt.³⁷ Eine Auslegung *praeter* oder gar *contra legem* ist daher im Ausnahmefall möglich, wenn eine wortlautgetreue Auslegung für einen Staat unter Treu und Glauben (*good faith*) unzumutbar wäre. Die Tatsache, dass in Abkommen zunehmend auch eine ausdrückliche Regelung eines Missbrauchsvorbehalts vereinbart wird, spricht nicht gegen die Annahme eines ungeschriebenen allgemeinen Missbrauchsvorbehalts,³⁸ da eine solche Klausel angesichts der Regelungen in der WVRK lediglich eine klarstellende und für das Steuerrecht konkretisierende Bedeutung zukommt.

Unter Bezugnahme auf diese Grundsätze ist es beispielsweise in der steuerrechtlichen Diskussion anerkannt, dass von einem Vertragspartner die Gewährung der Abkommensvorteile nicht erwartet werden kann, wenn die Gewährung aufgrund bestimmter Steuergestaltungen nicht im Einklang mit dem Telos (*object and purpose*) des Abkommens steht.³⁹

Die OECD knüpft weitergehend an den Missbrauchsbegriff an und argumentiert im Musterkommentar, dass die Staaten nicht das Abkommen eingegangen wären, wenn durch das Abkommen oder dessen Anwendung nationale Missbrauchsbekämpfungsvorschriften unanwendbar würden.⁴⁰ Unter OECD-Staaten ist dies Teil der authentischen Auslegung⁴¹ und daher im Rahmen des Art. 31 Abs. 3 lit. b WVRK zu berücksichtigen.

30 Vienna Convention on the Law of Treaties, UNTS Bd. 1155, S. 331 (dt. Übersetzung: BGBl. II 1985, 927).

31 IGH, *Arbitral Award of 31 July 1989* (Guinea-Bissau v. Senegal), Judgment, I.C.J. Reports 1991, S. 53 (70, Rz. 48) („These principles are reflected in Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, which may in many respects be considered as a codification of existing customary international law on the point.“).

32 Zur Bedeutung der Wendung „*object and purpose*“, Dörr in Dörr/Schmalenbach, VCLT, 2. Aufl. 2018, Art. 31 Rz. 54.

33 Vgl. Nr. 2 (5) ILC Draft Conclusions on Subsequent Agreements and Subsequent Practice in Relation to the Interpretation of Treaties (im Folgenden: ILC Draft Conclusions) in Report of the International Law Commission, 70th Session (30 April–1 June and 2 July–10 August 2018), A/73/10, S. 17 ff. („The interpretation of a treaty consists of a **single combined operation**, which places appropriate emphasis on the various means of interpretation indicated, respectively, in articles 31 and 32.“, Hervorhebungen durch die Verfasser).

34 Umfassend zu verschiedenen Herleitungsansätzen Lampe, Missbrauchsvorbehalte in völkerrechtlichen Abkommen am Beispiel der Doppelbesteuerungsabkommen, 2006, S. 33 ff.; zur Missverständlichkeit des Begriffs Fastenrath, JZ 2016, 636.

35 Für den DBA (vorsichtig) bejahend Lampe, Missbrauchsvorbehalte in völkerrechtlichen Abkommen am Beispiel der Doppelbesteuerungsabkommen, 2006, S. 216; Fischer-Zernin in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Grundlagen Abschnitt 3 Rz. 19.

36 IGH, *Gabčíkovo-Nagymaros Project* (Hungary v. Slovakia), Judgment, I. C.J. Reports 1997, S. 7 (78, Rz. 142) („This latter element [good faith], in the Court's view, implies that, in this case, it is the purpose of the Treaty, and the intentions of the parties in concluding it, which should prevail over its literal application. The principle of good faith obliges the Parties to apply it in a reasonable way and in such a manner that its purpose can be realized.“).

37 Kotzur, „Good Faith (Bona fide)“ in Wolfrum, MPEPIL, abrufbar unter: opil.ouplaw.com/home/EPIL (zuletzt besucht: 18.11.2018), Rz. 20.

38 So aber das *Sondervotum König*, BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 44 (51 Rz. 15) = FR 2016, 326.

39 Schweizer BG, Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht 1988/89, S. 557 (672) zitiert nach Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 Rz. 117; Lampe, Missbrauchsvorbehalte in völkerrechtlichen Abkommen am Beispiel der Doppelbesteuerungsabkommen, 2006, S. 206 ff.

40 OECD-Musterkommentar, Art. 1 Rz. 7.

41 Vgl. Wichmann, FR 2011, 1082 (1083); vgl. hierzu ausf. unten III.2.b).

Jedoch erweist es sich im Steuerrecht als sehr schwierig, einen Missbrauch festzustellen, weil dies wiederum erfordert, den Zweck einer Regelung zu ermitteln. Dieser ist jedoch im Steuerrecht nur schwer zu ermitteln, da es in erster Linie dem Fiskalzweck dient, der leistungsfähigkeitsgerechten gleichen Belastung der Pflichtigen.⁴² In der Folge gibt es jenseits des mit Bedacht handzuhabenden Grundsatzes *substance over form*⁴³ wenig generellen Konsens über das Vorliegen eines Missbrauchs durch Steuergestaltung in Abgrenzung zur legitimen wie legalen Steuerplanung.⁴⁴ Entsprechend ist Zurückhaltung geboten.

Ob die Vermeidung von Doppelnichtbesteuerung zur Funktion der Abkommen gehört und eine Doppelnichtbesteuerung dem Telos widerspricht, ist ebenfalls umstritten.⁴⁵ Die Schwierigkeiten werden deutlich, wenn man bedenkt, welche diverse Auslegungen allein aus dem klassischen knappen Titel der Abkommen „zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ gefolgert werden können, wie er auch dem alten Abkommen mit der Türkei vorstand. In der Tat ist ein generelles Telos der Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung zu weitgehend, weil er die oben bei der Figur der virtuellen Doppelbesteuerung vorgenommene Differenzierung nicht aufgreift.⁴⁶ Dementsprechend darf unter dem Telos der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung nicht die steuerpolitische Autonomie von Quellenstaaten ausgehöhlt werden, solange dieser keine wettbewerbsverzerrenden und zu Gewinnverlagerungen animierende Vorzugsregime vorsieht. In allen anderen Fällen, insbesondere der Qualifikationskonflikte und der bei § 50d Abs. 8 EStG relevanten Steuerhinterziehung, schlagen diese Bedenken nicht durch. Eine Doppelnichtbesteuerung darf hier vermieden werden, sofern das primäre Abkommensziel, die Vermeidung der Doppelbesteuerung, gewahrt bleibt. Insofern lässt sich unter Bezug auf die den Umgehungsschutz betonenden Gesetzgebungsmaterialien zu § 50d Abs. 8 EStG⁴⁷ überzeugend argumentieren, dass die Türkei es nicht in *good faith* erwarten konnte, dass Deutschland trotz Gefahr der Nichtbesteuerung ohne weiteres freistellt, sofern eine Doppelbesteuerung sicher ausgeschlossen wird.

Im Übrigen spricht es nicht gegen eine solche Auslegung, dass eine spezielle *subject-to-tax*-Klausel erst im Jahr 2000 in das OECD-Musterabkommen eingeführt wurde. Der Grund für diese spätere Einfügung lag alleine darin, dass die Problematik einer doppelten Nichtbesteuerung rechtspolitisch zu diesem Zeitpunkt erstmals gebührend ins Bewusstsein gelangt war.⁴⁸ Aus dem Fehlen einer solchen Abkommensnorm im alten Abkommen aus dem Jahr 1985 kann daher nicht ohne weiteres auf einen bewussten Verzicht auf diese geschlossen werden.⁴⁹ Somit liegt es insgesamt nahe, dass das alte DBA Türkei-Deutschland dem § 50d Abs. 8 EStG nicht entgegenstand⁵⁰ und bereits aus diesem Grund kein echter *treaty override* vorlag.

Zukünftig dürften sich solche Streitigkeiten schon deshalb erübrigen, weil die modernere Abkommenspraxis und auch die Pläne der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes vorsehen, den Zweck der „Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung“ in die Präambel von DBA aufzunehmen. Damit wird klar gestellt, dass jenseits der abkommensrechtlichen Spezialregelungen auch unilaterale Maßnahmen zu diesem Zweck zulässig sind.⁵¹ Dieser Vorgang könnte mit Inkrafttreten der Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)⁵² für Deutschland noch beschleunigt werden, weil in diesem Fall alle von Deutschland notifizierten und dem MLI unterfallende

DBA⁵³ gem. Art. 6 Abs. 1 MLI *eo ipso* um eine solche Präambelklausel ergänzt werden.

b) Auslegung durch spätere Staatenpraxis

Neben der Annahme eines allgemeinen Missbrauchsvorbehalts, der Bestandteil eines jeden DBA ist, kann sich die Vereinbarkeit eines vermeintlichen *treaty override* mit einem völkerrechtlichen Vertrag auch aus der Berücksichtigung nachfolgender Staatenpraxis ergeben.

Art. 31 Abs. 3 WVRK bestimmt, dass bei der Auslegung auch dem Vertragsschluss nachfolgende Vereinbarungen zwischen den Vertragsstaaten (lit. a) sowie die nachfolgende Anwendungspraxis (lit. b.), soweit sich aus dieser ein übereinstimmendes Verständnis ergibt, zu beachten sind. Da die Vertragsstaaten die Verträge in ihrer späteren Praxis authentisch interpretieren, gilt die Staatenpraxis als eines der wichtigsten Elemente jeder Vertragsauslegung.⁵⁴ Gleichwohl ist eine solche Praxis nach Art. 31 Abs. 3 WVRK nicht bindend, sondern nur zu beachten.⁵⁵ Ein Bedeutungswandel ist dabei nicht ausgeschlossen, sofern dies dem damaligen und heutigen objektivierten gemeinsamen Willen entspricht. Art. 31 Abs. 3 a) und b) WVRK können als gesicherter Bestand des Völkergewohnheitsrechts gelten.⁵⁶

42 Statt aller Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 20; grundlegend zur Kombination von Ertrags- und Lastenausteilungsfunktion Vogel, StuW 1977, 97 (107).

43 Hier wird in der Konkretisierung insb. negativ gefragt, ob eine bestimmte formale Gestaltung auch von erheblichen außersteuerlichen Gründen jenseits der Steuerersparnis getragen wird, vgl. § 42 Abs. 2 AO.

44 Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 Rz. 117; zustimmend Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2007, S. 37; im Jahr 1999 noch jeglichen Konsens und damit die Existenz eines Missbrauchsvorbehalts ablehnend, Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, 2000, S. 39 (64).

45 Ablehnend z.B. Lüdicke, FR 2011, 1077 (1078); Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Wesen der DBA Rz. 1 (Juli 2012).

46 Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2007, S. 7 ff., 87 ff.

47 BR-Drucks. 630/03, 65 f. mit Bezugnahme auf BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819 (822 f.) = FR 2002, 1022, aus der sich jedoch nicht ergibt, ob vergleichbare Nachweiserfordernisse mit dem Abkommensrecht direkt vereinbart sind oder als echter *treaty override* zulässig sind.

48 Vgl. Rust, ISR 2013, 243 f.

49 So auch Fastenrath, JZ 2016, 636 (637).

50 So auch die Materialien: BR-Drucks. 630/03, 65 f.; a.A. Thiemann, JZ 2012, 908 (909).

51 OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 2015 Final Report, S. 91 ff.

52 Abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (zuletzt besucht 8.2.2019); vgl. zum MLI überblickshaft: Reimer, IStR 2017, 1 ff.; zur Funktionsweise: Jung, IStR 2019, 91 ff.

53 Vgl. zu den voraussichtlichen Auswirkungen auf deutsche DBA: Gradl/Kiesewetter, IStR 2018, 1 ff.

54 Vgl. Aust, Modern Treaty Law and Practice, 3. Aufl. 2014, S. 215.

55 Vgl. hierzu Nr. 7 (1) ILC Draft Conclusions („Subsequent agreements and subsequent practice under article 31, paragraph 3, contribute, in their interaction with other means of interpretation, to the clarification of the meaning of a treaty.“); vgl. auch Commentary ILC Draft Conclusions, Nr. 7 Rz. 1 f. in Report of the International Law Commission, 70th Session (30 April–1 June and 2 July–10 August 2018), A/73/10, S. 21 ff. (im Folgenden: Commentary ILC Draft Conclusions).

56 Vgl. StGH, Jurisdiction of the Courts of Danzig, Rep. Series B Nr. 15, S. 1 (18): „The intention of the Parties, which is to be ascertained from the contents of the Agreement, taking into consideration the manner in which the Agreement has been applied, is decisive.“; Interpretation of the air trans-

Besondere Bedeutung erlangt die Staatenpraxis durch institutionelle Verfestigungen. DBA sehen typischerweise zum einen Verständigungsverfahren i.S.d. Art. 25 Abs. 1 OECD-MA und zum anderen Konsultationsvereinbarungen i.S.d. Art. 25 Abs. 2 OECD-MA vor. In diesem Rahmen besprechen und lösen die Finanzbehörden beider Staaten Einzelfälle bzw. abstrakte Auslegungsfragen.⁵⁷ Für die Zwecke des Art. 31 Abs. 3 lit. b WVRK kann auch ein solches Handeln der Exekutive eine für die Vertragsauslegung relevante Praxis konstituieren.⁵⁸

Zudem wirken die Finanzbehörden im Rahmen der Gremien der OECD nicht nur an der Fortentwicklung des OECD-Musterabkommens, sondern auch an dessen offiziellem Kommentar mit. Dieser Kommentar hat eine besondere Bedeutung als *soft law*: OECD-Mitgliedstaaten müssen bei der Auslegung untereinander geschlossener Abkommen zumindest prüfen, ob sie den Kommentar berücksichtigen, auch wenn sie inhaltlich aus Sicht des Rechts der OECD hieran nicht gebunden sind.⁵⁹ Diese abgeschwächte Bindungswirkung folgt aus dem Umstand, dass die Mitgliedstaaten vorbehaltsgleiche Bemerkungen zu der Kommentierung abgeben.⁶⁰ Solange ein Mitgliedstaat keine vorbehaltsgleiche Bemerkung zu einer Kommentierung abgibt, lässt er ein grundsätzliches Einverständnis mit der Kommentierung erkennen und kann nur bei Besonderheiten des Einzelfalls von dieser abweichen.⁶¹ Diese Bindung folgt aus Treu und Glauben (*bona fide*), indem eine spätere abweichende Auslegung entweder als Verstoß gegen das völkerrechtlich geltende Verbot des *venire contra factum proprium*⁶² oder gegen das *estoppel*-Prinzip⁶³ verstanden wird.⁶⁴ Die Ansicht des BFH, der im Kommentar nur unverbindliche Meinungsäußerungen der Finanzverwaltung erkennen will,⁶⁵ geht daher völkerrechtlich fehl.⁶⁶ Dies gilt auch für die generelle Ablehnung des BFH und vieler Literaturstimmen gegenüber der dynamischen Anwendung der jeweils neuesten Fassung des OECD-Kommentars.⁶⁷

Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen zur Praxis innerhalb der OECD⁶⁸ spricht einiges dafür, dass die nachfolgende Praxis mittlerweile von einem ungeschriebenen Abkommenszweck der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung – jedenfalls in Fällen von Steuerhinterziehung – ausgeht. Diese Praxis ist auch für Deutschland und die Türkei als OECD Mitgliedsstaaten relevant. Folglich würde eine Auslegung anhand dieser Praxis die Zulässigkeit einer *subject-to-tax*-Klausel wie in § 50d Abs. 8 EStG nahelegen. Dem lässt sich auch nicht entgegenhalten, dass das Abkommen selbst einen solchen Zweck nicht ausdrücklich nennt und auch keine *subject-to-tax*-Klausel enthält. Zwar wird eine Grenze der authentischen Auslegung nach verbreiteter Auffassung im Abkommenswortlaut⁶⁹ oder noch enger in der „konkrete[n], vergriffbildliche[n]‘ Abbildung im Abkommen selbst“⁷⁰ gezogen und die Rechtsprechung damit an den Wortlaut des nationalen Zustimmungsgesetzes gebunden.⁷¹ Mit ähnlichen Erwägungen lehnte der BFH deshalb ein Abkommensprinzip der Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung ab.⁷²

Diese Überbetonung des Abkommenswortlauts erscheint jedoch fragwürdig, weil im Ausgangspunkt alle Methoden des Art. 31 WVRK gleichwertig sind.⁷³ Deshalb ist es nicht ausgeschlossen, dass der Zusammenhang und die spätere Staatenpraxis überzeugend für eine bestimmte Auslegung nicht nur *praeter*, sondern im Ausnahmefall auch *contra* „*legem*“ sprechen.⁷⁴ Dem entspricht es im Übrigen, dass Aussagen des IGH

port services agreement between the United States of America and France (France v. USA), Award v. 22.12.1963, UNRIIA XVI S. 5 (60); IGH, Constitution of the Maritime Safety Committee of the Inter-Governmental Maritime Consultative Organization, Advisory Opinion, I.C.J. Reports 1960, S. 150 (168); IGH, Certain expenses of the United Nations (Article 17, paragraph 2, of the Charter), Advisory Opinion, I.C.J. Reports 1962, S. 151 (156, 160); IGH, Aegean Sea Continental Shelf (Greece v. Turkey), Judgment, I.C.J. Reports 1978, S. 3 (32 Rz. 77); IGH, Kasikili/Sedudu Island (Botswana v. Namibia), Judgment, I.C.J. Reports 1999, S. 1045 (1075 ff., Rz. 47 ff.); IGH, Dispute regarding Navigational and Related Rights (Costa Rica v. Nicaragua), Judgment, I.C.J. Reports 2009, S. 213 (242, Rz. 64); IGH, Pulp Mills on the River Uruguay (Argentina v. Uruguay), Judgment, I.C.J. Reports 2010, S. 14 (82 f., Rz. 204).

57 Vgl. hierzu weiterführend Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 Rz. 20 ff., Rz. 70 ff.; Ismer in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. 2015, Art. 25 Rz. 2 ff., 13, 21 ff. sowie 64 ff.; Lüthil/Menck in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA, Rz. 56 ff., 83 ff.

58 Vgl. hierzu Nr. 5 (1) ILC Draft Conclusions („Subsequent practice under articles 31 and 32 may consist of any conduct of a party in the application of a treaty, whether in the exercise of its executive, legislative, judicial or other functions.“).

59 Die Kommentare sind wie die Musterabkommen selbst keine verbindlichen „Entscheidungen“, sondern nur „Empfehlungen“, die von den Mitgliedstaaten zur Befolgung geprüft werden müssen, vgl. Art. 18 b) Verfahrensordnung OECD; Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Rz. 124b.

60 Diese werden im OECD-Kommentar jeweils im Anschluss der Kommentierung des betreffenden Artikels abgedruckt.

61 Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Rz. 124b m.w.N.; Vogel in Lang/Schuch/Staringer, Soft Law in der Praxis, 2005, S. 145 (148); a.A. Pijl, European Taxation 2006, 216 (218), der in diesen nur eine Information über abweichende Rechtsprechung in den jeweiligen Rechtsordnungen sieht. Eine reine Informationsbedeutung ist aber schon angesichts der aufwendigen Praxis der Staaten – von möglichen Einzelfällen abgesehen – wenig plausibel.

62 Es handelt sich hierbei um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz i.S.d. Art. 38 Abs. 1 lit. c) IGH Statut (Statute of the International Court of Justice, 33 UNTS 993, dt. Übersetzung: BGBl. 1973 II S. 430, 505 ff.), vgl. hierzu Verdross/Simma, Völkerrecht, 3. Aufl. 1984, § 62.

63 Vgl. Cottier/Müller, „Estoppel“ in Wolfrum, MPEPIL, abrufbar unter: opil.ouplaw.com/home/EPIL (zuletzt besucht: 18.11.2018); Friede, ZaöRV 5 (1935), S. 517 ff.

64 Hierfür bspw. Engelen, Interpretation of Tax Treaties under International Law, 2004, S. 465 ff.; Engelen, Bulletin for International Taxation, 2007, 105 (109); Engelen in Douma/Engelen, The Legal Status of the OECD Commentaries, 2008, 51 (59 ff.); zur Möglichkeit einer solchen Bindung (und ihren Schwierigkeiten) aus der Sicht des Völkerrechts: Thirlway in Douma/Engelen, The Legal Status of the OECD Commentaries, 2008, 29 ff.; in der Tendenz: van der Bruggen, British Tax Review, 2003, 1 (43); a.A. Pijl, European Taxation 2006, 216 (223), der in den Bemerkungen zum Kommentar nur eine Information sieht und nicht hinreichend zwischen der Verneinung der Bindung durch die OECD selbst und der Anwendung von Treu und Glauben in der Staatenpraxis durch die Staaten trennt; vgl. auch Pijl in Douma/Engelen, The Legal Status of the OECD Commentaries, 2008, 95 (124 ff.), wobei er hier die theoretische Möglichkeit einer Bindungswirkung der Musterkommentare aufgrund von *acquiescence* und *estoppel* konzidiert; a.A. auch Ward, Bulletin for International Taxation, 2006, 97 (100), der für die Anwendung von Treu und Glauben einen andernfalls eintretenden Nachteil für den einen Staat zugunsten des anderen Staates fordert; in die gleiche Richtung Ward in Douma/Engelen, The Legal Status of the OECD Commentaries, 2008, 73 (89 f.); Ward erkennt hier, dass der Nachteil in der Nichtbesteuerung durch den nicht berechtigten Staat liegen kann, weil die Staaten jeweils die Doppelbesteuerung verhindern wollen. Würde sich ein Staat der Praxis von Bemerkungen generell verweigern, würde für diesen keine Bindungswirkung entstehen, weil kein Vertrauensstatbestand gesetzt würde.

65 Vgl. hierzu zuletzt BFH v. 25.11.2015 – I R 50/14 Rz. 31, FR 2016, 861 m. Anm. Wassermeyer; BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13 Rz. 24 m.w.N., FR 2016, 341; pointiert: Gosch, ISR 2013, 87 (92): „Meinungsbild der beteiligten Fisci“ – unklar bleibt aber, wer außer der Fachbeamten der Gubernative (unter Aufsicht des Finanzausschusses des Bundestages) diese Verhandlungen ansonsten führen soll.

in dem Urteil *Territorial Dispute between Lybia and Chad* zur Bedeutung des Textes als Grenze der Auslegung ein weites Verständnis von „Text“ zugrunde liegt, das sowohl *good faith*, den systematischen Kontext, als auch das Telos („*object and purpose*“) des Vertrages mit einschließt.⁷⁵ Diese Auslegung ist auch innerstaatlich abgesichert: Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG unterliegt Völkervertragsrecht auch nach seiner Umsetzung in nationales Recht den völkerrechtlichen Auslegungsregeln, mithin der WVRK bzw. dem im wesentlichen identischen Völkergewohnheitsrecht.⁷⁶ Die innerstaatlichen Auslegungsregeln sind folglich unanwendbar.

Soweit im steuerrechtlichen Schrifttum gleichwohl dem Wortlaut im Hinblick auf eine möglichst objektive und damit idealerweise in beiden Staaten übereinstimmende Vertragsauslegung vorrangige Bedeutung zugemessen wird,⁷⁷ überzeugt dies auch nicht in der Sache. Denn die authentische Auslegung durch übereinstimmende Staatenpraxis sichert die übereinstimmende Auslegung in beiden Staaten direkt, so dass dieser kein derart begründeter Vorrang des Wortlautes entgegengehalten werden kann.⁷⁸

Insgesamt bietet die nachfolgende Staatenpraxis damit weitgehende Möglichkeiten zur Auslegung des Vertrages (und zur Entwicklung) auch über den Wortlaut des Vertrages hinaus. Von der Warte des Völkerrechts aus gesehen liegt es deshalb nahe, dass eine *subject-to-tax*-Klausel wie in § 50d Abs. 8 EStG mit einem DBA, der eine solche Klausel nicht enthält, übereinstimmt. Da es aber zweifelhaft sein kann, ein solches Ergebnis durch Auslegung zu erzielen, soll im Folgenden die hiervon manchmal kaum zu unterscheidende stillschweigende Vertragsänderung durch spätere Staatenpraxis dargestellt werden.

c) Stillschweigende Änderung durch spätere Staatenpraxis

Über die methodischen Grenzen der authentischen Auslegung hinaus sind auch Änderungen des Abkommensinhalts durch die Staatenpraxis völkerrechtlich möglich. Allerdings ist die Grenzziehung zwischen Auslegung und Änderung mitunter schwer.⁷⁹

Im Völkerrecht herrscht der Grundsatz der Formfreiheit, denn die Parteien sind neben den Adressaten immer auch Schöpfer ihres Rechts.⁸⁰ Art. 39 WVRK bestimmt entsprechend, dass beide Parteien den Inhalt des Abkommens übereinstimmend ändern können. Art. 39 WVRK verweist zwar auf die Formvorschriften des II. Teils der WVRK. Da diese Regelungen indes nur für schriftliche Verträge gelten, können sie nicht auf mündliche oder stillschweigende Vertragsänderungen angewandt werden.⁸¹ Mündliche oder stillschweigende Änderungsübereinkünfte sind damit möglich, sofern diese eindeutig und klar bewiesen sind.⁸²

Ein ausdrücklicher Regelungsentwurf⁸³ hierzu wurde bei der Verhandlung der WVRK von der Vertragskonferenz als vermeintliche Quelle der Instabilität zwar abgelehnt.⁸⁴ Gleichwohl kommen stillschweigende Änderungen von Verträgen durch spätere gemeinsame Anwendungspraxis in der Völkerrechtspraxis vor und sind anerkannt.⁸⁵ Schließlich ist die Gefahr der Instabilität letztlich gering: Denn die Berufung auf eine entsprechende stillschweigende Abänderung bedürfte zwingend des Beweises einer gemeinsamen Anwendungspraxis.⁸⁶

- 66 Sie geht auch innerstaatliche fehl: Denn – jedenfalls im Rahmen des Integrationsprogramms des Vertrages – ist auch eine Weiterentwicklung des Vertrages durch die Exekutive verfassungsrechtlich zulässig, s. unten IV.1.; a.A. Gosch, ISR 2013, 87 (92) mit generellem Verweis auf das innerstaatliche Normgefüge und ein Demokratiedefizit der DBA.
- 67 Hierfür OECD-Musterkommentar, Introduction, Rz. 3, 33, 35 ff.; vgl. Lampert, ISr 2012, 513 ff.; gegen eine solche dynamische Anwendung BFH v. 11.7.2018 – I R 44/16, DStR 2018 2681 (2684); BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13 Rz. 24 m.w.N., FR 2016, 341; Henkel in Gosch/Kroppen/Grot-herr, DBA, Grundlagen Abschnitt 4 Rz. 41 f.
- 68 Siehe oben III.2.a).
- 69 BFH v. 11.7.2018 – I R 44/16, DStR 2018, 2681 (2683); Vgl. Lehner in Vo-gel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen, Rz. 107c, 109c.
- 70 Gosch, ISR 2013, 87 (88).
- 71 Gosch, ISR 2013, 87 (92).
- 72 BFH v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. II 2004, 260, 261 = FR 2004, 530.
- 73 Dörr in Dörr/Schmalenbach, VCLT, 2. Aufl. 2018, Art. 31 Rz. 5, 70; a.A. Gosch, ISR 2013, 87 (89), wobei die Herleitung des Vorrangs des Wort-lautes aus der WVRK unklar bleibt.
- 74 Vgl. Sorell/Boré Eveno in Corten/Klein, The Vienna Convention on the Law of Treaties, Bd. I, 2011, Art. 31 Rz. 42: „Pushed to the extreme, this approach could lead to modifications of the treaty.“
- 75 PCA v. 12.3.2004, The Rhine Chlorides Arbitration Concerning the Audi-ting of Accounts (The Netherlands v. France), Case No. 2000-02, Rz. 63; vgl. IGH, Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya/Chad), I.C.J.R. 1994, S. 6 (21 f., Rz. 41).
- 76 Vgl. Kunig in Graf Vitzthum/Proelß, Völkerrecht, 7. Aufl. 2016, 2. Abschn. Rz. 119 unter Verweis auf BVerfGE 4, 157 (168).
- 77 Gosch, ISR 2013, 87 (89).
- 78 Dennoch lässt Gosch ausdrücklich auch die authentische Interpretation hinter den von ihm angenommenen Vorrang des Wortlautes zurücktre-ten, Gosch, ebd.
- 79 Crawford, Brownlie's Principles of Public International Law, 8. Aufl. 2012, S. 386; vgl. auch Meyring, Die Entwicklung zustimmungsbedürfti-ger Verträge nach ihrem Abschluss und ihre Auswirkungen in der deut-schen Rechtsordnung, 2001, S. 33; die autoritative Auslegung als Spezial-fall der Änderung begreifend: Baumbach, Vertragswandel und demokrati-sche Legitimation, 2007, S. 71 ff.
- 80 Vgl. Art. 3 WVRK („The fact that the present Convention does not app-ly [...] to international agreements **not in written form**, shall not affect: (a) the legal force of such agreements; (b) the application to them of any of the rules set forth in the present Convention to which they would be subject under international law independently of the Convention; [...]“), Hervor-hebungen durch die Verfasser; Verdross/Simma, Universelles Völker-recht, 3. Aufl. 1984, §§ 683–685.
- 81 Villiger, Commentary on the Vienna Conventions of the Law on Treaties, Art. 39 Rz. 11; zu stillschweigenden Vertragsänderungen: Sands in Cor-ten/Klein, Vienna Convention on the Law of Treaties, Bd. II, 2011, Art. 39 Rz. 34; vgl. beispielhaft die Modifikation von Art. 27 Abs. 3 UN Charta („Decisions of the Security Council on all other matters shall be made by an **affirmative** vote of nine members including the **concurring** votes of the permanent members; provided that, in decisions under Chap-ter VI, and under paragraph 3 of Article 52, a party to a dispute shall ab-stain from voting.“, Hervorhebungen durch die Verfasser) durch die ein-hellige Praxis der Staaten dahingehend, dass eine Enthaltung eines stän-digen Sicherheitsratsmitglieds unschädlich ist; IGH, Legal Consequences for States of the Continued Presence of South Africa in Namibia (South West Africa) notwithstanding Security Council Resolution 276 (1970), Ad-visory Opinion, I.C.J. Reports 1971, S. 16. (22, Rz. 22): „However, the pro-ceedings of the Security Council extending over a long period supply abun-dant evidence that presidential rulings and the positions taken by members of the Council, in particular its permanent members, have **consistently and uniformly** interpreted the practice of voluntary abstention by a per-manent member as not constituting a bar to the adoption of resolu-tions. [...] This procedure followed by the Security Council [...] has been ge-nerally accepted by Members of the United Nations and **evidences a gene-ral practice** of that Organization.“, Hervorhebungen durch die Verfasser; vgl. auch IGH, Dispute regarding Navigational and Related Rights (Costa Rica v. Nicaragua), Judgment, I.C.J. Reports 2009, S. 213 (242, Rz. 64): „On the one hand, the subsequent practice of the parties, within the mea-ning of Article 31 (3) (b) of the Vienna Convention, can result in a depa-rture from the original intent on the basis of a tacit agreement between the parties.“

Zwar ist die International Law Commission (ILC) in ihren „Draft Conclusions on Subsequent Agreements and Subsequent Practice in Relation to the Interpretation of Treaties“⁸⁷ zur Änderung eines Vertrages durch spätere Praxis vorsichtig und kommt zu dem Ergebnis, dass eine solche nicht allgemein akzeptiert sei.⁸⁸ Die ILC stützt sich insbesondere darauf, dass der IGH eine solche Vertragsänderung zwar für möglich gehalten, aber jeweils nicht im Fall angenommen habe und Schiedspraxis in diese Richtung entweder vor der WVRK datiere oder ein Ausreißer sei.⁸⁹ Zudem zeigt die ILC auf, dass zwischen verschiedenen Verträgen zu differenzieren sei und es beispielsweise darauf ankomme, ob der Vertrag Änderungsmechanismen vorsehe. Ist dies der Fall, spreche dies gegen eine Änderung durch bloße Praxis.⁹⁰ Doppelbesteuerungsabkommen weisen hingegen regelmäßig keinen Änderungsmechanismus auf.

Ungeachtet dieser vorsichtigen Herangehensweise ist jedoch eine Vertragsänderung durch spätere Praxis auch nach Ansicht der ILC – jedenfalls theoretisch – möglich, wenn auch selten.⁹¹ Außerdem weist selbst die ILC darauf hin, dass die vorhandene Praxis dazu tendiere, anstelle einer Vertragsänderung eine Auslegung (auch weit über den Vertragswortlaut hin) anzunehmen.⁹² Diese Ausweitung hat indes zur Folge, dass Auslegung und Änderung nicht mehr trennscharf zu unterscheiden sind. In der Sache dürfte klar sein, dass das Völkerrecht hier ungeachtet der Einordnung (Auslegung oder Änderung) flexible Anpassungen ermöglicht.

Über die grundsätzliche Möglichkeit einer Vertragsänderung durch nachfolgende Praxis hinaus ist gerade für die Frage eines echten *treaty override* zu beachten, dass eine Abänderung von Verträgen bereits durch die einseitige Praxis eines Vertragsstaats unter dem Aspekt von Treu und Glauben bewirkt werden kann. So kann ein Vertragsstaat mit einer einseitigen Handlung einen Vertrauenstatbestand für den anderen Staat schaffen (*estoppel*). Ein solches Vertrauen kann auch entstehen, wenn ein Vertragsstaat über längere Zeit ein ihm bekanntes Verhalten des anderen Staates, das Anlass zur Rechtsverwahrung gibt, ohne Protest duldet (sog. *acquiescence*).⁹³ Der andere Staat kann im Nachhinein nicht mehr die Unterlassung der zuvor geduldeten Maßnahme verlangen. Beide Rechtsinstitute wurden insbesondere in der IGH-Entscheidung *Delimitation of the Maritime Boundary in the Gulf of Maine Area* anerkannt.⁹⁴

Wendet man dies nun auf den der Entscheidung des BVerfG zugrunde liegenden Fall an, ergibt sich Folgendes: Im Fall der fehlenden *subject-to-tax*-Klausel des alten DBA Türkei liegt es nahe, dass – wenn man nicht schon eine entsprechende Vertragsauslegung durch einen ungeschriebenen Abkommenszweck der Doppelnichtbesteuerung⁹⁵ oder einen ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt⁹⁶ annehmen möchte – der Vertrag durch eine übereinstimmende spätere Praxis dahingehend auszulegen war oder stillschweigend durch *acquiescence* der Türkei dahingehend geändert worden ist. Denn bei einer vorteilhaften Regelung liegt es nahe, dass ein Schweigen eine Zustimmung impliziert. Die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG setzte einen Anreiz zur Steuerehrlichkeit in der Türkei, weil durch einen Besteuerungsnachweis die deutsche Rückfallbesteuerung vermieden werden konnte, und ist somit letztlich eine für die Türkei vorteilhafte Veränderung.⁹⁷ Gegen dieses Argument spricht es nicht zwingend, dass das Nachweiserfordernis für die Steuerpflichtigen eine gewisse Belastung darstellt und das Steueraufkommen nicht der Türkei, sondern Deutschland zu Gute

kommt.⁹⁸ Der Steuerpflichtige kann den Nachweis der Besteuerung in der Türkei auch nachträglich erbringen und eine Erstattung der deutschen Steuer erlangen. Das deutsche Aufkommensinteresse tritt folglich hinter dem Anreiz zur Steuerehrlichkeit in der Türkei zurück. Im Ergebnis sind solche Erwägungen über den mutmaßlichen Willen der Türkei jedoch irrelevant. Für eine völkerrechtlich relevante Vertragsänderung

82 Vgl. Sands in Corten/Klein, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, Bd. II, 2011, Art. 39 Rz. 34.

83 Vgl. ILC Yearbook 1966/II, S. 236: „A treaty may be modified by subsequent practice in the application of the treaty establishing the agreement of the parties to modify its provisions.“

84 Vgl. Official Records of the United Nations Conference on the Law of Treaties, First Session (Summary records of the plenary meetings and of the meetings of the Committee of the Whole), Bd. I, 1st Session, A/CONF.39/11, S. 207 ff.; vgl. auch Kearney/Dalton, *AJIL* 64 (1970), 495 (525). Einen Umkehrschluss aus der Ablehnung der entsprechenden Bestimmung in der WVRK zutreffend ablehnend, Maus, *Treaty Overriding*, 1998, S. 158 (Fn. 793).

85 Crawford, Brownlie's Principles of Public International Law, 8. Aufl. 2012, S. 386; vgl. *Interpretation of the air transport services agreement between the United States of America and France (France v. USA)*, Award v. 22.12.1963, UNRIIA XVI S. 5 (62 f.).

86 Crawford, Brownlie's Principles of Public International Law, 8. Aufl. 2012, S. 386.

87 S. Nachweis in Fn. 55.

88 Nr. 7 (3) ILC Draft Conclusions („[...] The possibility of amending or modifying a treaty by subsequent practice of the parties has not been generally recognized. The present draft conclusion is without prejudice to the rules on the amendment or modification of treaties under the Vienna Convention on the Law of Treaties and under customary international law.“).

89 Commentary ILC Draft Conclusions, Nr. 7 Rz. 27 ff.

90 Commentary ILC Draft Conclusions, Nr. 7 Rz. 37.

91 Commentary ILC Draft Conclusions, Nr. 7 Rz. 38.

92 Commentary ILC Draft Conclusions, Nr. 7 Rz. 31, 38 (Fn. 321).

93 Vgl. Buga, *Modification by Subsequent Practice*, 2018, S. 68; im Hinblick auf die DBA – wenn auch sehr kurz – bejahend Maus, *Treaty Overriding*, 1998, S. 158 f.; vgl. hierzu auch jüngst Nr. 10 (2) ILC Draft Conclusions: „Silence on the part of one or more parties may constitute acceptance of the subsequent practice when the circumstances call for some reaction.“ (allerdings in Bezug auf Art. 31 Abs. 3 lit. b WVRK und nicht auf Vertragsänderungen).

94 IGH, *Delimitation of the Maritime Boundary in the Gulf of Maine Area (Canada v. USA)*, Judgment, I.C.J. Reports 1984, S. 246 (305, Rz. 130) („The Chamber observes that in any case the concepts of acquiescence and estoppel, irrespective of the status accorded to them by international law, both follow from the fundamental principles of good faith and equity. They are, however, based on different legal reasoning, since acquiescence is equivalent to tacit recognition manifested by unilateral conduct which the other party may interpret as consent, while estoppel is linked to the idea of preclusion.“). Zwar behandelt der IGH hier eine Grenzstreitigkeit, das Rechtsinstitut ist jedoch ein allgemeiner Rechtsgrundsatz i.S.d. Art. 38 Abs. 1 lit. c IGH Statut, der im gesamten Völkerrecht Anwendung findet, vgl. Antunes, „Acquiescence“ in Wolfrum, *MPEIL*, abrufbar unter: opil.ouplaw.com/home/EPIL (zuletzt besucht: 18.11.2018), Rz. 11 ff.

95 Hierzu unten unter III.2.a).

96 Hierzu unten unter III.2.a).

97 Fastenrath (JZ 2016, 636 f.) stellt auch auf die Vorteilhaftigkeit der Regelung für die Türkei ab. Allerdings nimmt er an, dass ein Vertragsverstoß schon deshalb fehle, weil kein Recht der Türkei verletzt sei. Diese Argumentation erscheint unscharf, obwohl sie im Ergebnis zutreffen dürfte. Zwar hängt das Konzept eines *internationally wrongful acts* nicht von einer Rechtsverletzung ab (vgl. hierzu Nollkaemper, *Constitutionalization and the Unity of the Law of International Responsibility*, *Indiana Journal of Global Legal Studies* 16 (2009), 535 (546)). Allerdings könnte die Türkei mangels Rechtsverletzung den Völkerrechtsverstoß (in Form des Vertragsverstoßes) nicht geltend machen, vgl. Art. 2 einerseits und 42 lit. a andererseits der *Articles on the Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts* (im Folgenden ARSIWA) in Yearbook of the International Law Commission 2001, Bd. II, Part Two, S. 31.

98 Thiemann, JZ 2012, 908 (909).

durch *acquiescence* ist allein die zu ermittelnde tatsächliche Kenntnis der Türkei und nachfolgende Untätigkeit relevant. Insoweit fehlte es aber bereits an entsprechenden Feststellungen in der Vorlage des BFH. Es spricht jedoch viel dafür, dass hier letztlich zumindest eine nachfolgende stillschweigende Vertragsänderung erfolgt ist.⁹⁹

3. Zwischenergebnis

Die bisherigen Überlegungen haben ergeben, dass das Völkerrecht den Staaten viele Möglichkeiten bietet, einmal abgeschlossene Verträge durch die weitere Praxis nicht nur in der Auslegung *de lege artis* maßgeblich zu beeinflussen, sondern sogar zu ändern. Solche Entwicklungen außerhalb des Vertragstextes bringen zwar als Nachteil eine größere Rechtsunsicherheit, im Falle der DBA insbesondere für den Steuerpflichtigen, mit sich. Diese Rechtsunsicherheit kann jedoch der unechte *treaty override* (paradoxiertweise) zum Teil ausgleichen, indem er Völkerrecht und nationales Recht wider in Einklang bringt. Die verbleibenden Unsicherheiten hinsichtlich der textlichen Unterschiede sind im Zusammenspiel von Völkerrecht und innerstaatlichem Recht zwar misslich, aber durch die Dokumentation der Staatenpraxis insbesondere im OECD-Mussterkommentar beherrschbar.

Dagegen beachtet die Rechtsprechung den völkerrechtlich eingeräumten Spielraum bisher kaum.¹⁰⁰ Dies kann zur Folge haben, dass der Gesetzgeber zum formellen Gesetz greifen muss, um die Rechtsprechung innerstaatlich zu korrigieren oder aber die Rechtslage klarzustellen. Was innerstaatlich wie ein *treaty override* aussieht, ist in diesem Fall kein echter, sondern nur ein unechter *treaty override*, der im Gegenteil die fortentwickelte Vertragslage innerstaatlich durchsetzt.¹⁰¹ Mit anderen Worten beseitigt er einen latenten Völkerrechtsverstoß. Zusätzlich eröffnet diese Flexibilität des Völkerrechts auch die Möglichkeit, dass sich ein echter *treaty override* durch die nachfolgende Praxis zu einem unechten *treaty override* wandelt.

IV. Verfassungsrechtliche Antworten

Aufgrund der oben vollzogenen Unterscheidung zwischen unechtem und echtem *treaty override* soll nun eine verfassungsrechtliche Bewertung beider Phänomene erfolgen.

1. Unechter *treaty override*

In der Konstellation des unechten *treaty override* kommt es zu Spannungen zwischen den völkerrechtlichen Möglichkeiten gubernativer Auslegung und Abänderung des Abkommens mit den verfassungsrechtlichen Verständnissen von Demokratie und Rechtsstaat. Die Gubernative kann im Rahmen der auswärtigen Gewalt durch die Fortentwicklung des völkerrechtlichen Vertrages die Verbindlichkeit des Zustimmungsgesetzes des Parlamentes und das Letztentscheidungsrecht der nationalen Gerichte in Frage stellen.

Das hiermit aufgeworfene Problem relativiert sich jedoch angesichts der Art, auf die der völkerrechtliche Vertrag in die deutsche Rechtsordnung integriert ist. Das Zustimmungsgesetz hat entsprechend der sog. Vollzugstheorie nur den Charakter eines Rechtsanwendungsbefehls.¹⁰² Das Abkommen ist dabei nur ein Anhang und muss insbesondere nicht in einem nationalen

Transformationsgesetz mit Garantiefunktion repliziert werden. Daher lässt das Zustimmungsgesetz den völkerrechtlichen Vertrag nicht in einer Momentaufnahme versteinern, sondern vollzieht es in seinem jeweiligen Zustand im nationalen Recht. Dementsprechend erkennt das BVerfG in ständiger Rechtsprechung an, dass völkerrechtliche Verträge sich in der Völkerrechtspraxis weiterentwickeln und es zu Abänderungen gegenüber dem Vertragstext kommen kann.¹⁰³ Problematisch ist dabei alleine, in welchen Grenzen eine solche Entwicklung verfassungsrechtlich tolerabel ist.

In einer ersten Entscheidung zum neuen strategischen Grundkonzept der NATO nach Ende des Kalten Krieges hat das BVerfG in einer denkbar knappen 4:4-Entscheidung einen weiten Entwicklungsspielraum angenommen.¹⁰⁴ Nichtförmliche Fortentwicklungen der Vertragsgrundlage bedürften demnach keiner neuerlichen Zustimmung durch das Parlament, da dies einerseits Rechtsunsicherheit im Hinblick auf das eigentliche Zustimmungsgesetz mit sich bringe, andererseits die außen- und sicherheitspolitische Handlungsfähigkeit der Bundesregierung übermäßig einschränken würde, was einer funktionsgerechten Gewaltenteilung widerspräche.¹⁰⁵ Auch sei die völkerrechtliche Fortentwicklung durch Maßnahmen der Gubernative *ex ante* schwer abzuschätzen.¹⁰⁶ Mündlichen und konkludenten Änderungen liegt zudem kein Vertragstext zugrunde, dem zugestimmt werden könnte.¹⁰⁷ Das Sondervotum hielt dem entgegen, dass so „Verträge auf Räder“ gesetzt würden und nahm an, dass bei einer materiellen Änderung des Vertrages ein erneutes Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 GG notwendig gewesen wäre.¹⁰⁸ Sofern, wie das Sondervotum in den Raum stellte, das Völkerrecht auch die Änderung wesentlicher Vertragsinhalte durch eine authentische Interpretation ermöglichen,¹⁰⁹ sei auch ein solcher sich durch Verhandlungen

99 In diese Richtung weisen letztlich auch die Andeutungen des BVerfG, dass die Völkerrechtswidrigkeit des § 50d Abs. 8 EStG wiederholt offenlässt, vgl. BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (15 Rz. 32, 35 Rz. 82) = FR 2016, 326.

100 Vgl. Gosch, ISR 2013, 87 (95): „[Der BFH] exegiert das DBA unbeschadet seiner völkerrechtlichen Verankerung als Gesetz. Es gilt der unbedingte Gesetzesvorbehalt.“

101 Richtigerweise hat der unechte *treaty override* in diesem Fall nur eine klarstellende Funktion, weil der fortentwickelte Vertragsinhalt über das Zustimmungsgesetz bereits innerstaatlich gilt.

102 Nettesheim in Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rz. 177 f. (Aug. 2018); Kempen in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 59 Rz. 88 ff.; Frau, Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und Völkerrechtlichem Vertrag, 2015, S. 20.

103 Nettesheim in Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rz. 127 ff. (Aug. 2018).

104 BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 2 BvE 5/93, 2 BvE 7/93, 2 BvE 8/93, BVerfGE 90, 286.

105 BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 2 BvE 5/93, 2 BvE 7/93, 2 BvE 8/93, BVerfGE 90, 286 (364); kritisch Baumbach, Vertragswandel und demokratische Legitimation, 2007, S. 27 f., der dies als lediglich nachrangige Effizienzfrage ansieht und keine negativen Rückwirkungen von (gestärktem) Zustimmungserfordernis auf die Verhandlungsführung durch die Regierung annimmt.

106 BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 2 BvE 5/93, 2 BvE 7/93, 2 BvE 8/93, BVerfGE 90, 286 (363).

107 BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 2 BvE 5/93, 2 BvE 7/93, 2 BvE 8/93, BVerfGE 90, 286 (372) – *Sondervotum*.

108 BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 2 BvE 5/93, 2 BvE 7/93, 2 BvE 8/93, BVerfGE 90, 286 (373) – *Sondervotum*.

109 Zwar wird die Vertragsanpassung (oder -änderung) durch authentische Interpretation zum Teil für möglich gehalten, vgl. Klabbers, „Treaties, Amendment and Revision“ in Wolfrum, MPEPIL, abrufbar unter: opil.

und Einigungen anbahnender Änderungskonsens einem Zustimmungserfordernis analog Art. 59 Abs. 2 GG zu unterwerfen.¹¹⁰

In späteren Entscheidungen zum Nordatlantikvertrag¹¹¹ bemühte sich das BVerfG um einen Mittelweg. Fortentwicklungen und Abänderungen sind demnach im Rahmen der völkerrechtlichen Praxis auch verfassungsrechtlich durch das Zustimmungsgesetz gedeckt, solange der Ermächtigungsrahmen bestehend aus den Strukturentscheidungen und dem im Vertrag festgelegten politischen Programm nicht verlassen wird.¹¹² Ob sich eine solche europarechtsinspirierte Programmierungslogik auf alle völkerrechtlichen Verträge übertragen lässt, ist jedoch zweifelhaft.¹¹³ Das Völkerrecht erfordert solche Programmierungen angesichts der Dispositionsfreiheit der Parteien gerade nicht. Die obigen Erwägungen zur Frage eines (ungeschriebenen) Abkommenszwecks der Doppelnichtbesteuerung zeigen exemplarisch, dass es schwierig ist, die Programmierungslogik eines DBA festzustellen.

Als Zwischenergebnis ist jedoch festzuhalten, dass die Auffassungen, die eine stete erneute parlamentarische Zustimmung bei authentischer Interpretation oder konkludenter Vertragsänderung fordern, nicht nur mir praktischen Problemen zu kämpfen haben, sondern im Hinblick auf die funktionsgerechte (oder organadäquate) Gewaltenteilung zu weitgehend sind. Dabei handelt es sich nicht lediglich um ein Effizienzproblem,¹¹⁴ sondern um die Frage, mit welchen Institutionen nicht nur interne Legitimation gesammelt werden kann, sondern auch die staatlichen Interessen im Verkehr mit anderen Staaten effektiv geltend gemacht werden können. Eine ständige, öffentliche, parlamentarisch-streitige Rückkopplung der Verhandlungen droht die eigene Verhandlungsposition zu untergraben. Eine Entwicklung des Vertrages im Rahmen der Programmierungslogik zuzulassen, eröffnet der Gubernative dagegen den notwendigen Spielraum in der Staatspraxis. Bei dieser Lösung steht jedoch in Frage, ob und inwieweit effektive Programmierungsgrenzen in allen Vertragsregimen zu gewinnen sind.

Vieles spricht daher für eine prozedurale Lösung. Die Legislative hat die Möglichkeit, die Vertragspraxis der Gubernative zu kontrollieren. So kontrollieren auch der Finanzausschuss und die darin versammelten Fachpolitiker die deutsche Praxis des Bundesfinanzministeriums. Wird in einer für die Legislative unzumutbaren Weise der Vertrag „auf Räder“ gesetzt, kann sie das direkt und über die parlamentarische Verantwortung der Regierung monieren. Sie kann das Missfallen im Rahmen eines freilich nicht bindenden, aber politisch wirkmächtigen Parlamentsbeschlusses ausdrücken. Schließlich erscheint mit *Nettesheim* sogar eine bindende Festlegung der Praxis durch ein Parlamentsgesetz denkbar.¹¹⁵ Voraussetzung sind freilich entsprechende Informationspflichten der Gubernative gegenüber dem Parlament, die z.B. über den Finanzausschuss wahrgenommen werden können.

Es bleibt das Unbehagen, dass die Gubernativen beider Staaten einvernehmlich über die Rechtsposition des Steuerpflichtigen disponieren können. Die Legislative kann jedoch einschreiten. Die Rechtsprechung ist dazu funktional jedenfalls nicht besser geeignet. Schließlich ist in Erinnerung zu rufen, dass die DBA für den Steuerpflichtigen lediglich begünstigend sind.

2. Der echte *treaty override*

Für den echten *treaty override* stellt sich die Frage nach seiner Verfassungsmäßigkeit dagegen auf einer anderen Ebene. Es geht letztlich um die Gretchenfrage, wie es das Grundgesetz mit dem Völkerrecht hält. Jeder Versuch, diese Frage zu beantworten, muss sich grundlegend an dem ausdifferenzierten Rechtsfolgenregime des Grundgesetzes für die innerstaatliche Wirkung des Völkerrechts (a.) orientieren und sich auf dieser Grundlage mit der Bedeutung der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes (in Abwägung mit dem Demokratieprinzip) auseinandersetzen (b.). Sodann gilt es, dem die Ausführungen des BVerfG gegenüberzustellen (c.) und diese einer kritischen Überprüfung zu unterziehen (d. und e.).

a) Das differenzierte Rechtsfolgenregime des Grundgesetzes

Das Grundgesetz enthält differenzierte Regelungen zur innerstaatlichen Folge völkerrechtswidriger Handlungen. Art. 25 GG sieht vor, dass die allgemeinen Regeln des Völkerrechts dem einfachen Gesetz vorgehen. Sie nehmen – jedenfalls nach herrschender Auffassung – einen Zwischenrang zwischen einfachem Gesetz und Verfassungsrecht ein.¹¹⁶ Zu den allgemeinen Regeln in diesem Sinne gehören das universelle Völkergewohnheitsrecht und die allgemeinen Rechtsgrundsätze i.S.v. Art. 38 Abs. 1 lit. c) IGH-Statut.¹¹⁷

Art. 59 Abs. 2 GG sieht vor, dass der Bundestag dem völkerrechtlichen Vertrag durch Gesetz zustimmt. Der hierdurch erteilte Rechtsanwendungsbefehl spricht dafür, dass der völkerrechtliche Vertrag keinen anderen Rang als den eines einfachen Bundesgesetzes haben kann. Ein späterer *treaty override* hat damit als *lex posterior* innerstaatlich Geltungsvorrang. Dem steht nicht entgegen, dass über Art. 25 GG auch das völkerrechtliche Prinzip der Vertragstreue (*pacta sunt servanda*) als allgemeine Regel des Völkerrechts übergesetzlichen Rang genießt. Die völkerrechtliche Vertragstreue und der Unterlassungs- und Beseitigungsanspruch aus dem Recht der Staatenverantwortlich-

ouplaw.com/home/EPIL (zuletzt besucht: 18.11.2018), Rz. 14. Allerdings handelt es sich dann richtigerweise nicht mehr um eine Auslegungserklärung. Gleichwohl sind die Grenzen zwischen Auslegung und Änderung nur schwer zu ziehen, vgl. hierzu bereits oben III.2.c).

110 BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 2 BvE 5/93, 2 BvE 7/93, 2 BvE 8/93, BVerfGE 90, 286 (375); in diese Richtung auch *Baumbach*, Vertragswandel und demokratische Legitimation, 2007, S. 176 f.

111 *North Atlantic Treaty*, UNTS Bd. 34, S. 243, Bd. 126, S. 350, Bd. 243 S. 308 (dt. Übersetzung: BGBl. 1955 II S. 289).

112 BVerfG v. 22.11.2001 – 2 BvE 6/99, BVerfGE 104, 151 (210) (in Bezug auf den NATO-Vertrag); BVerfG v. 3.7.2007 – 2 BvE 2/07, BVerfGE 118, 244 (260).

113 Vgl. *Nettesheim* in Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rz. 135 (Aug. 2018).

114 *Baumbach*, Vertragswandel und demokratische Legitimation, 2007, S. 27 f.

115 *Nettesheim* in Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rz. 136 (Aug. 2018).

116 Vgl. für die herrschende Meinung BVerfG v. 18.12.1984 – 2 BvE 13/83, BVerfGE 68, 1 (85 f.); *Herdegen* in Maunz/Dürig, GG, Art. 25 Rz. 78 (Aug. 2018); *Heintschel von Heinegg* in Epping/Hillgruber, BeckOK/GG, Art. 25 Rz. 27 (Stand 1.3.2015); vgl. allerdings für abweichende Auffassungen (Gleichrang mit Verfassung): *Streinz* in Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 25 Rz. 89 f.

117 *Heintschel von Heinegg* in Epping/Hillgruber, BeckOK/GG, Art. 25 Rz. 19, 21 (Stand 1.3.2015).

keit¹¹⁸ verpflichtet die Staaten nämlich nicht dazu, die Vertragstreue generell über einen Verfassungsrang abzusichern.¹¹⁹ Eine solche alle völkerrechtlichen Verträge erfassende Lösung würde zudem die Beschränkung des Art. 25 GG auf die „allgemeinen Regeln“ gegenstandslos machen.¹²⁰

b) Völkerrechtsfreundlichkeit und Abwägung

Ungeachtet dieses Rechtsfolgenregimes hat sich auf der Grundlage der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes eine Ansicht herausgebildet, die einen *treaty override* nur nach einer Abwägung zwischen völkerrechtsfreundlicher Rechtsstaatlichkeit und Demokratieprinzip zulassen will. Die Argumentation dieser Ansicht, die zunächst im Wege der Induktion ein Prinzip erhält (aa.), um sodann daraus im Wege der Deduktion wieder Schlussfolgerungen zu ziehen (bb.), und zu einer Abwägung gelangt (cc.), soll im Folgenden skizziert und problematisiert werden.

aa) Induktion: Völkerrechtsfreundlichkeit

Aus den differenzierten Regelungen des Grundgesetzes hat insbesondere Klaus Vogel ein Verfassungsprinzip der „Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes“ und des insoweit „offenen Verfassungsstaates“ induziert.¹²¹ Dieses Verfassungsprinzip wurde nicht nur von der Lehre, sondern auch vom BVerfG anerkannt.¹²² Es kann sich auf eine in der Zusammenschau breite textliche Basis im Grundgesetz stützen: So will das deutsche Volk in der Präambel der Einigung Europas und dem Frieden in der Welt dienen, ist Art. 1 Abs. 2 GG im Wesentlichen ein Zitat aus der Universellen Erklärung der Menschenrechte,¹²³ öffnet sich das Grundgesetz in Art. 23 und 24 GG einer Übertragung von Hoheitsrechten nach Europa und auch darüber hinaus, erkennt in Art. 25 GG den allgemeinen Regeln des Völkerrechts besonderen Rang zu und pönalisiert mit Art. 26 GG den Angriffskrieg.¹²⁴ Das hieraus gefolgerte Prinzip leitet jedenfalls die Auslegung einfachen Rechts¹²⁵ und auch des Verfassungsrechts.¹²⁶ Eine völkerrechtskonforme Auslegung ist methodisch freilich nicht möglich, wenn der Gesetzgeber klar bekundet hat, dass er von völkerrechtlichen Verpflichtungen abweichen will.¹²⁷ Die ausdrückliche Formulierung „ungeachtet des Abkommens“ wie in § 50d Abs. 8 EStG lässt sich daher nicht „wegauslegen“. Die weiteren Folgerungen aus dem Prinzip der Völkerrechtsfreundlichkeit sind allerdings streitig.¹²⁸

bb) Deduktion: Prima facie-Verfassungswidrigkeit des treaty override

Nach der von Vogel begründeten Ansicht,¹²⁹ der sich auch der BFH in seinem Vorlagebeschluss¹³⁰ und das Sondervotum König angeschlossen haben, modifiziert die Völkerrechtsfreundlichkeit das Rechtsstaatsprinzip zu einem offenen Rechtsstaatsprinzip. Demnach seien alle staatlichen Gewalten einschließlich des Gesetzgebers grundsätzlich an die eingegangenen völkerrechtlichen Verpflichtungen gebunden.¹³¹ Für diese Entwicklung werden, insbesondere vom BFH in seinem Vorlagebeschluss, auch die neueren Entwicklungen in der Rechtsprechung des BVerfG angeführt. Diese Argumentation begegnet jedoch tiefgreifenden Bedenken.

Zunächst erwähnt der BFH nur am Rande,¹³² dass das BVerfG eine solche Bindung des Gesetzgebers in der Entscheidung zum Reichskonkordat aus dem Jahr 1957 ausdrücklich abgelehnt hat.¹³³ Das BVerfG erkannte bereits in dieser Entscheidung die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes an, leitete diese es aber noch isoliert aus Art. 25 GG ab und wollte daher nur den allgemeinen Regeln des Völkerrechts eine besondere Bindung zuweisen.

Auch soweit der BFH auf die neueren Entscheidungen des BVerfG in *Görgülü* und *Alteigentümer* rekurriert, erscheint dies jedenfalls zweifelhaft. Entschied das BVerfG in der Sache *Görgülü* doch gerade, dass die EMRK keinen höheren Rang als einfaches deutsches Recht genieße und eine völkerrechtskonforme Auslegung zwar geboten sei, aber auch ein Abweichen von völkerrechtlichen Verpflichtungen – jedenfalls – zur Abwendung von Verstößen gegen tragende Verfassungsbestimmungen zulässig sei.¹³⁴ Die bloße völkerrechtskonforme Auslegung hat schon methodisch nur im Rahmen des Auslegungsspielraums Platz. Eine Sperrwirkung des Völkerrechts folgt aus ihr keinesfalls.¹³⁵ Aus dieser Aussage lässt sich auch nicht der Umkehr-

118 Vgl. Art. 30 f. ARSIWA.

119 BVerfG v. 9.6.1971 – 2 BvR 255/69, BVerfGE 31, 145 (178); BVerfG v. 26.3.1957 – 2 BvG 1/55, BVerfGE 6, 309 (363) – *Reichskonkordat*; Vogel, JZ 1997, 161 (164); Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, 2000, S. 45.

120 Mausch, Treaty Overriding, 1998, S. 177.

121 Grundlegend: Vogel, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit, 1964, S. 33, 42 f.

122 Grundlegend BVerfG v. 30.6.1964 – 1 BvR 93/64, BVerfGE 18, 112 (121); stetige Rechtsprechung, s. insb. BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (317 ff.) – *Görgülü*; stellvertretend: Tomuschat in Isensee/Kirchhof, HdBStR XI, 3. Aufl. 2013, § 226 Rz. 1 ff. m.w.N.

123 Es nimmt im Wesentlichen wörtlich die erste Erwägung der Präambel auf („Da die Anerkennung der angeborenen Würde und der gleichen und unveräußerlichen Rechte aller Mitglieder der Gemeinschaft der Menschen die Grundlage von Freiheit, Gerechtigkeit und Frieden in der Welt bildet, [...]“; vgl. A/RES/217, UN-Doc. 217/A-(III)); vgl. zur Entstehungsgeschichte JöR n.F. Bd. 1 (1951), S. 48 ff.; vgl. auch Herdegen in Maunz/Dürig, GG, Art. 1 Abs. 2 Rz. 2 (Aug. 2018).

124 Vgl. Vogel, JZ 1997, 161 (163).

125 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (29 Rz. 71) = FR 2016, 326; Frau, Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und Völkerrechtlichem Vertrag, 2015, S. 24; mit Einschränkung auf Völkerrechtsnormen von „gewissem Gewicht und von grundsätzlicher Bedeutung“ Bernhardt in FS Steinberger, 2002, S. 391 (397).

126 Vgl. hierzu BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (316 ff.) – *Görgülü*; Frau, Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und Völkerrechtlichem Vertrag, 2015, S. 20; Bernhardt in FS Steinberger, 2002, S. 391 (395 ff.).

127 BVerfG v. 26.3.1987 – 2 BvR 589/79, BVerfGE 73, 358 (370).

128 Vgl. hierzu weiterführend: Streinz in Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 24 Rz. 8 ff.; Rojahn in v. Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 24, Rz. 9.

129 Vogel, JZ 1997, 161 (165 ff.).

130 BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819 m. Anm. Hagen/Wagner = DStR 2012, 949 ff.; sowie die Ergänzung abgedruckt in IStR 2015, 627 ff.

131 Vgl. hierzu Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (846); grundlegend Vogel, JZ 1997, 161 (165–167).

132 BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819 m. Anm. Hagen/Wagner = DStR 2012, 949 (951, Rz. 18).

133 BVerfG v. 26.3.1957 – 2 BvG 1/55, BVerfGE 6, 309 (362 f.).

134 In BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 319 – *Görgülü* heißt es hierzu: „Insoweit widerspricht es nicht dem Ziel der Völkerrechtsfreundlichkeit, wenn der Gesetzgeber ausnahmsweise Völkervertragsrecht nicht beachtet, sofern nur auf diese Weise ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abzuwenden ist.“

135 Krumm, AÖR 138 (2013), S. 363 (383).

schluss ziehen, dass die Anwendung des Völkerrechts nur aufgrund bestimmter Verfassungsgüter eingeschränkt werden dürfe.¹³⁶ Denn das BVerfG entschied gerade nicht, dass ein Verstoß gegen Völkerrecht nur unter diesen Voraussetzungen zulässig sei.

In der *Alteigentümer*-Entscheidung vom 26.10.2014 wurde zwar die Pflicht zur Respektierung des Völkerrechts ausdifferenziert.¹³⁷ Das BVerfG nennt für die Bindung an Völkervertragsrecht sowohl Art. 59 Abs. 2 GG als auch Art. 20 Abs. 3 GG – in der Tat ganz im Sinne der *Vogel'schen* offenen Rechtsstaatlichkeit. Jedoch schränkt das BVerfG sogleich ein, dass das Grundgesetz nur eine „kontrollierte Bindung“¹³⁸ entsprechend der ausdifferenzierten Regelungen im Grundgesetz eingegangen sei und nicht – so bereits in der *Görgülü*-Entscheidung – auf das „letzte Wort“¹³⁹ des Grundgesetzes verzichtet habe. Bezeichnend ist insoweit auch, dass auch die *Alteigentümer*-Entscheidung auf Ausführungen in der *Görgülü*-Entscheidung Bezug nimmt, in der das BVerfG auf die Lehre des *Triepel'schen* Dualismus¹⁴⁰ Bezug nimmt und diese im Grundgesetz verkörpert sieht.¹⁴¹ Letztlich bewegt sich die Entscheidung damit in traditionellen Bahnen – die Verfassungswidrigkeit des *treaty override* lässt sich ihr nicht entnehmen.¹⁴²

Schließlich ist zweifelhaft, inwieweit die herangezogenen Urteile ohne weiteres auf einen *treaty override*, einen Verstoß gegen schlichtes Vertragsrecht, übertragen werden können. Denn in Ihnen geht es auch um Fragen des Menschenrechtsschutzes, der verfassungsrechtlich insbesondere durch Art. 1 Abs. 2 GG ein besonderes Gewicht hat. Außerdem besteht mit dem Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) ein internationales Gericht mit gem. Art. 46 Abs. 1 EMRK die jeweiligen Parteien bindenden Entscheidungen, so dass das BVerfG auch vor der Aufgabe stand, die Rechtsprechung des BVerfG und des EGMR in ein Verhältnis zu setzen.¹⁴³ Letztlich erfährt die Erweiterung des Rechtsstaatsprinzips hin zu einer grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit des *treaty override* nur eine schwache Stütze in der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG.

cc) Rechtfertigung des *treaty override*, insbesondere Erforderlichkeit

Geht man gleichwohl von der Erweiterung des Rechtsstaatsprinzips aus, hat die völkerrechtsfreundliche Rechtsstaatlichkeit das Demokratieprinzip zum Antagonisten. Folglich müssen im Falle des *treaty override* beide Verfassungsgüter gegeneinander abgewogen werden.¹⁴⁴ Die Vertreter dieser Ansicht verneinen jedoch in der Regel die Erforderlichkeit eines *treaty override* zur Durchsetzung von Politikwechseln, da Deutschland das mildere Mittel einer Kündigung des völkerrechtlichen Vertrages nutzen könne.¹⁴⁵ Unbeantwortet bleibt, wieso die fehlende Kündigung der Legislative zugerechnet werden kann, obgleich nach herrschender Auffassung allein die Gubernative das völkerrechtliche Kündigungsrecht ausüben kann.¹⁴⁶ Auch bleibt offen, warum es eine Kündigung sein muss, wenn der Vertrag auch durch die Praxis geändert werden kann. Schließlich ist die Kündigung und Neuverhandlung aller oder auch nur mehrerer DBA eine Aufgabe für Jahre und Jahrzehnte. Hier hätte man – entgegen des Sondervotums *Königs* – doch besondere Gründe für eine vorläufige Regelung durch den unilateralen § 50d Abs. 8 EStG finden können.

Die weiteren Abwägungsgesichtspunkte sind unklar. Das Sondervotum *Königs* erkennt an, dass auch die Türkei die Doppelnichtbesteuerung nicht beabsichtigt habe. In *Königs* Abwägung führt dies dazu, dass die Doppelnichtbesteuerung als Begünstigung des Steuerpflichtigen deshalb „nicht erheblich ins Gewicht fällt“¹⁴⁷. Die Bedeutung dieses Arguments bleibt dunkel. Ist der Völkerrechtsverstoß deshalb „nicht so schlimm“, so dass ein *treaty override* eher gerechtfertigt werden kann? Aus dieser Argumentation müsste eher der Schluss folgen, dass nur ein unechter *treaty override* vorliegt.¹⁴⁸ In diesem Fall bedürfte es indes auch keiner Abwägung.

c) Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Das BVerfG hat sich der Abwägungslösung unter dem Gesichtspunkt der Völkerrechtsfreundlichkeit nicht angeschlossen und beharrt auf einer eher schematischen Anwendung der differenzierten Rechtsfolgen des Grundgesetzes. Das BVerfG wies dabei die vom BFH vorgetragene, eher selektive Lesart seiner Entscheidungen zurück. Es betont, dass in der *Alteigentümer*-Entscheidung nur eine „kontrollierte Bindung“ an das Völkerrecht festgelegt worden ist, und differenziert den *treaty override* im Recht der DBA zu menschenrechtlichen Fragen, die der *Görgülü*-Entscheidung zugrunde lagen.¹⁴⁹ Zudem hebt das BVerfG das Demokratieprinzip hervor: Weil Demokratie Herrschaft auf Zeit sei, müsse der spätere Gesetzgeber die Entscheidungen früherer Gesetzgeber revidieren können.

Von besonderer Bedeutung für die verfassungsrechtliche Bewertung des *treaty override* sind aus unserer Sicht zwei Argumente des BVerfG: Zum einen geht das BVerfG auf die Lücke der Abwägungslösung ein, die nicht ausführt, dass – jedenfalls

136 So aber *Vogel*, IStR 2005, 29 f.; dagegen BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326 = NJW 2016, 1295 (1300 f., Rz. 73).

137 BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 955/00, 1038/01, BVerfGE 112, 1 (26) – *Alteigentümer*.

138 BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 955/00, 1038/01, BVerfGE 112, 1 (25 f.) – *Alteigentümer*.

139 BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (319) – *Görgülü*.

140 Vgl. hierzu *Triepel*, Völkerrecht und Landesrecht, 1899, S. 111 ff.

141 BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (318) – *Görgülü* und die Bezugnahme bei BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 955/00, 1038/01, BVerfGE 112, 1 (25 f.) – *Alteigentümer*.

142 Dies gilt auch für die weiteren neueren Entscheidungen des BVerfG, vgl. für eine ausf. Analyse *Frau*, Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und völkerrechtlichem Vertrag, 2015, S. 54 ff., 61 ff.

143 *Thiemann*, JZ 2012, 908 (911); *Frau*, Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und völkerrechtlichem Vertrag, 2015, S. 82; differenziert *Vogel*, IStR 2005, 29 (30), der davon ausgeht, dass Bindungswirkung des Rechts einerseits und der Entscheidungen andererseits getrennt voneinander betrachtet werden können.

144 *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (847 f.).

145 BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819 m. Anm. *Hagenal/Wagner* = DStR 2012, 949 (954, Rz. 29); *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (848).

146 *Krumm*, AÖR 138 (2013), S. 363 (403).

147 Sondervotum *König*, BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 44 (53, Rz. 19) = FR 2016, 326.

148 Siehe hierzu oben III.2.

149 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (32 Rz. 76) = FR 2016, 326 mit dem Argument, Art. 1 Abs. 2 GG Sorge für zusätzliche Bindung.

nach herrschender Auffassung¹⁵⁰ – die Legislative völkerrechtliche Verträge nicht selbst umgestalten und kündigen kann, sondern dies der Gubernative obliegt.¹⁵¹ Hier legt das BVerfG nicht nur den Finger in die Wunde der Abwägungslösung, sondern es zeigt auch den Rahmen auf, innerhalb dessen sich jeder Versuch der verfassungsrechtlichen Auseinandersetzung mit dem *treaty override* auseinandersetzen muss.

Zum anderen bemängelt das BVerfG, dass der Gesetzgeber eine aus seiner Sicht falsche Auslegung der Abkommen durch die Fachgerichte durch gesetzliche Regelungen korrigieren können muss.¹⁵² Dies zeigt, dass das BVerfG die Existenz unechter *treaty overrides* in der Sache anerkennt und sie verfassungsrechtlich grundsätzlich billigt. Weil das BVerfG aber nicht die hier vorgeschlagene Unterscheidung vornimmt, billigt es – folgerichtig – scheinbar umfassend den *treaty override*. Hätte es diese Differenzierung verwendet, hätte es im zu entscheidenden Fall mangels echten *treaty override* die Verfassungsmäßigkeit des *treaty override* gar nicht entscheiden müssen. Zugleich hätte dies den Blick darauf eröffnet, dass das verfassungsrechtliche Problem des *treaty override* einen sehr viel schmaleren Anwendungsbereich hat. Unabhängig davon deutet das Argument des BVerfG auch auf einen wesentlichen Unterschied zwischen der *Görgülü*-Rechtsprechung einerseits und dem (*tax*) *treaty override* andererseits hin: Im ersteren Fall verhindert grundsätzlich der EGMR als internationales Gericht, dass sich nationale Gerichte einseitig von der Völkerrechtsentwicklung abkoppeln können und deshalb vom Gesetzgeber korrigiert werden müssen.

d) Kritik

Die Entscheidung des BVerfG ist stark am Wortlaut der einzelnen Verfassungsnormen verhaftet und man kann ihr einen gewissen Schematismus nachsagen.¹⁵³ Sie kann als Freibrief zum *treaty override* verstanden werden und entfaltet deshalb eine fatale Signalwirkung.¹⁵⁴ Außerdem erscheint sie in ihrer Behandlung des Grundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit inkonsistent. Sie stellt den Obersatz auf, dass der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit alle staatliche Gewalt verpflichtet, Völkerrechtsverstöße nach Möglichkeit zu vermeiden.¹⁵⁵ Diese Verpflichtung füllt das BVerfG in den folgenden Ausführungen allerdings nicht mit Leben.¹⁵⁶ Vielmehr widerspricht es diesem Obersatz, wenn es im Folgenden einen *treaty override* voraussetzungslos billigt.

Die im Sondervotum vorgenommene Abwägungslösung lässt jedoch gleichfalls viele Fragen offen. Methodisch erscheint es fraglich, erst aus einer differenzierten Regelung ein Prinzip zu induzieren und dieses sodann deduktiv zur Nivellierung der Differenzierung einzusetzen.¹⁵⁷ Gleichzeitig bleiben die Kriterien für die Abwägung unklar. Letztendlich läuft die Abwägungslösung ebenfalls auf einen Schematismus hinaus: den impraktikablen und nicht zwingend interessengerechten Zwang zur Kündigung. Zudem erscheint es in der Begründung unklar, warum das Rechtsstaatsprinzip auch die Bindung an das in innerstaatliches Recht transformierte Völkervertragsrecht schützen soll. Das bloße Abstellen auf das Verbot widersprüchlichen Verhaltens¹⁵⁸ genügt jedenfalls nicht, weil es gerade die Frage ist, ob der Gesetzgeber sich widersprüchlich verhält. Man würde dem Gesetzgeber auch nicht den Erlass eines späteren – nicht rückwirkenden – Gesetzes als Widerspruch vorhalten.

Ein widersprüchliches Verhalten liegt nur dann vor, wenn das Völkerrecht gewisse Bindungswirkungen auch für den Gesetzgeber entfaltet. Dann handelt es sich aber nicht mehr um eine Frage des Rechtsstaatsprinzips, sondern allenfalls der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes und dessen Reichweite. Gleichwohl hat diese Ansicht etwas für sich: Sie vermeidet das Auseinanderfallen von innerstaatlicher und völkerrechtlicher Rechtslage weitgehend. Dies war und bleibt eines der Grundlagen der grundgesetzlichen Regelungen zum Völkerrecht.¹⁵⁹

Die Senatsmehrheit hat den Vorzug der Klarheit und Rechtssicherheit. Zugleich lässt sie Raum für Fortentwicklungen des Völkerrechts durch die Gubernative und die Korrektur nationaler Fachgerichtsrechtsprechung. Leider vernachlässigt sie die prozeduralen Möglichkeiten der Legislative, auf die auswärtige Gewalt Einfluss zu nehmen.¹⁶⁰

Eine noch überzeugendere Lösung würde die Differenzierung zwischen dem unechten *treaty override* und dem echten *treaty override* in den Mittelpunkt stellen. Die Fallgruppe echter *treaty overrides* ist in der Folge wesentlich schmäler und erfasst nur Fälle, in denen der andere Staat die unilaterale Regelung trotz Kenntnis auch tatsächlich aktiv ablehnt. Es geht also um ein Randphänomen.

In diesen Fällen treten die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes und das Demokratieprinzip einander gegenüber. Im Gegensatz zur von *Vogel* und *König* vorgeschlagenen Abwägung, die in der Sache auf die Frage der Erforderlichkeit hinausläuft und mit unklaren Maßstäben agiert, erscheint es im Sinne der Normenklarheit geboten, eine prozedurale Lösung zu wählen. Demnach darf die Legislative grundsätzlich erst dann zum echten *treaty override* greifen, wenn sie zuvor erfolglos die Gubernative um eine entsprechende Anpassung

150 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (37 Rz. 89) = FR 2016, 326; BVerfG v. 7.7.1984 – v. 18.12.1984 – 2 BvE 13/83, BVerfGE 68, 1 (83) – *Atomwaffenstationierung*.

151 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326 = NJW 2016, 1295 (1302; Rz. 89). Insoweit ist die Argumentation des BVerfG nicht frei von Zweifeln: Wenn es nämlich aus dem Demokratieprinzip folgt, dass der Gesetzgeber – der Verträge nicht kündigen können soll – wenigstens innerstaatlich seinen Willen durch ein *treaty overriding* Gesetz durchsetzen können soll, hätte dem Demokratieprinzip auch ein Kündigungsrecht des Parlaments entnommen werden können. Auf diese Frage geht das BVerfG bezeichnenderweise nicht ein; vgl. hierzu auch *Sachs*, JuS 2016, 571 f.

152 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (34 Rz. 80) = FR 2016, 326; *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421, 426.

153 Auf die vermeintliche dogmatische Klarheit weist insb. *Payandeh*, NJW 2016, 1279 (1280 f.) hin, hält diese aber inhaltlich für wenig überzeugend, weil sich für die Differenzierung zwischen Völkervertragsrecht und sonstigem Völkerrecht keine innere Rechtfertigung finden lasse.

154 Hierzu sogleich unter IV.2.e).

155 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (27 Rz. 65, 29 Rz. 70) = FR 2016, 326.

156 Dies bemängelt auch *Lehner*, IStR 2016, 217 (218 f.) ohne allerdings zur Verfassungswidrigkeit eines *treaty override* zu gelangen.

157 Vgl. zu dieser Kritik *Kees*, Der Staat 54 (2015), S. 63 (80).

158 Vgl. die Begründung bei *Rust/Reimer*, IStR 2005, 853; vgl. auch die „klassische“ Formulierung *Vogels*, dass der „Wortbruch“ keine Option des Verfassungsstaates sei; *Vogels*, JZ 1997, 161.

159 So auch BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (27 Rz. 65, 29 Rz. 70) = FR 2016, 326.

160 Vgl. hierzu auch *Fastenrath*, JZ 2016, 636 (639).

oder notfalls Kündigung des Abkommens ersucht hat.¹⁶¹ Diese Lösung hat auch den Vorteil, dass sie der – vom BVerfG selbst statuierten – Pflicht des Gesetzgebers, Völkerrechtsverstöße nach Möglichkeit zu vermeiden, einen Inhalt gibt und die vom BVerfG im *treaty override*-Beschluss gerissene Lücke füllt.¹⁶²

Als Mittel der Legislative kommt ein zwar grundsätzlich rechtlich nicht bindender, aber doch politisch wirkmächtiger schlichter Parlamentsbeschluss in Betracht. Dabei können Anleihen beim Parlamentsvorbehalt für Auslandseinsätze der Bundeswehr genommen werden.¹⁶³ Wenn ein solches Ersuchen nicht in kurzer Zeit durchführbar ist, kann die Legislative auch schon vor vollzogener Anpassung der völkerrechtlichen Rechtslage einstweilige nationale Maßnahmen durch einen echten *treaty override* treffen. Diese Voraussetzungen dürften bei DBA regelmäßig vorliegen. Der *treaty override* würde die notwendige Zeitspanne für Revisionsverhandlungen, authentische Vertragsauslegungen oder eine konkludente Änderung überbrücken und im Idealfall der Anpassung der Völkerrechtssituation automatisch in einen unechten *treaty override* münden. Verweigert die Gubernative erforderliche Maßnahmen wie Auslegungserklärungen, Neuverhandlung oder Kündigung bleibt es bei der Zulässigkeit des echten *treaty override*. Das Demokratieprinzip bleibt folglich unberührt.

Der hier vorgeschlagene Ansatz führt allerdings nicht zu einem Automatismus zugunsten des Demokratieprinzips (und des echten *treaty overrides*). Denn auch die Bundesregierung ist durch den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit verpflichtet, Völkerrechtsverstöße nach Möglichkeit zu vermeiden.¹⁶⁴ Sie kann sich folglich nicht willkürlich dem Ansinnen des Bundestages verwehren. Im Übrigen verpflichtet auch der Verfassungsrang genießende Grundsatz der Verfassungsorganstreue¹⁶⁵ die Bundesregierung zur Rücksichtnahme auf die Interessen des Bundestages. Diese Pflicht kann der Bundestag im Wege des Organstreits gem. Art. 93 Abs. 1 Nr. 1 GG vor dem BVerfG geltend machen.¹⁶⁶ Die hier vorgeschlagene prozedurale Lösung ist mithin kein leerer Formalismus.

Auch die von der Senatsmehrheit gesetzte Prämisse, dass die Legislative keine Kündigung vornehmen kann, steht der hier postulierten innerstaatlichen Hinwirkungspflicht des Gesetzgebers auf Völkerrechtskonformität nicht entgegen. Zwar hält Krumm die rein politische Beeinflussung als im rechtlichen Kontext für unerheblich und wertet die rechtlichen Möglichkeiten der parlamentarischen Kontrolle bis hin zum konstruktiven Misstrauensvotum überzeugend für zu wenig zielgerichtet, um eine Sperrwirkung im Sinne der Auffassung des BFH zu rechtfertigen.¹⁶⁷ Diese Einwände relativieren sich bei der hier vorgeschlagenen prozeduralen Lösung jedoch, da das Ersuchen an die Gubernative nur erfolgen, nicht aber erfolgreich sein muss. Der Gesetzgeber kann wie dargelegt nach Vornahme des Ersuchens sogleich zum *treaty override* greifen, sofern eine im Hinblick auf Dringlichkeit der Regelung hinreichend schnelle Anpassung des Völkerrechts nicht in Aussicht ist. Das Ersuchen ist jedoch, wie bereits dargelegt, mehr als ein entbehrliches Symbol. Zudem muss auch die völkerrechtliche Außenwirkung betrachtet werden: Hier fördert das Ersuchen die Durchsetzung des Völkerrechts (s. sogleich V.).

Der vorgeschlagene Ansatz deckt sich inhaltlich mit der von Lehner vorgeschlagenen Lösung.¹⁶⁸ Dieser begründet seinen Ansatz damit, dass aus der allgemeinen Regel des Völkerrechts

pacta sunt servanda folge, dass der Gesetzgeber die „Gültigkeitsbedingungen“ eines Vertrages beachten müsse und dieses Gebot aus Art. 25 GG zwar nicht mit Verfassungs-, wohl aber mit Übergesetzesrang ausgestattet sei. Gleichwohl könne ein *treaty override* dann zulässig sein, wenn vorher alles Mögliche getan worden sei, einen *treaty override* zu verhindern. Aus dieser Begründung zieht Lehner allerdings – folgerichtig – den Schluss, dass der *treaty override* niemals verfassungswidrig sei.¹⁶⁹ Dieser Ansatz unterscheidet sich allerdings in der Rangfrage von dem hier vorgeschlagenen Ansatz. Unserer Auffassung nach begründet bereits der grundgesetzliche Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit die Hinwirkungspflicht des Gesetzgebers. Folglich muss ein Verstoß gegen diese auch die Verfassungswidrigkeit zur Folge haben.

e) Unangenehme Folgen?

Die Entscheidung hat Konsequenzen für Deutschland über das Recht der DBA hinaus. Denn indem das Urteil dem Gesetzgeber auf den ersten Blick einen „Freibrief“¹⁷⁰ erteilt, völkerrechtliche Verträge zu ignorieren, und diesen durch die Verankerung im Demokratieprinzip auch noch „adelt“¹⁷¹, stellt sich das BVerfG neben den italienischen Verfassungsgerichtshof, der die völkergewohnheitsrechtlich verankerte Staatenimmunität (der Bundesrepublik) und eine Entscheidung des IGH¹⁷² wegen eines Verstoßes gegen die italienische Verfassung für unbeachtlich hält.¹⁷³ Bzgl. des italienischen Urteils ist die Bundesregierung allerdings der Auffassung, Italien solle

161 Vgl. die Ansätze hierzu bei Stendel in HFSt 4, 2016, 227 (229); vgl. auch Payandeh, NJW 2016, 1279 (1281), der eine Weigerung der Bundesregierung in der Abwägung zugunsten eines *treaty override* miteinbezieht.

162 Vgl. hierzu bereits Stendel in HFSt 4, 2016, 227 (229).

163 Hentrich, NVwZ 2016, 668 (670); zum Parlamentsvorbehalt vgl. aus jüngerer Zeit BVerfG v. 23.9.2015 – 2 BvE 6/11, NVwZ 2015, 1593.

164 Das BVerfG verpflichtet die gesamte öffentliche Gewalt auf die Vermeidung von Völkerrechtsverstößen: BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (27 Rz. 65, 29 Rz. 70) = FR 2016, 326.

165 Vgl. BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 2 BvE 5/93, 2 BvE 7/93, 2 BvE 8/93, BVerfGE 90, 286 (337); Voßkuhle, NJW 1997, 2216 (2217).

166 Vgl. BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 2 BvE 5/93, 2 BvE 7/93, 2 BvE 8/93, BVerfGE 90, 286 (337); BVerfG v. 9.7.2007 – 2 BvF 1/04, BVerfGE 119, 96 (125).

167 Krumm, AÖR 138 (2013), S. 363 (403 f.).

168 Vgl. Lehner, IStR 2012, 389 (403 ff.); Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 202; zuletzt Lehner, IStR 2016, 217 (400).

169 Vgl. zu dieser Begründung Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundl., Rz. 201; zustimmend Ismer/Baur IStR 2014, 421, 426.

170 Stöber, DStR 2016, 1889 (1892).

171 Fastenrath, JZ 2016, 636: „Statt sich mit der Feststellung zu begnügen, es halte an der überkommenen und verbreiteten Auffassung fest, dem Gesetzgeber sei ein Treaty Override möglich [...], adelt es dieses geradezu als Konsequenz des Demokratieprinzips und mit einer für ein staatliches Gericht beispiellosen Geringschätzung des Völkerrechts: [...]“.

172 IGH, *Jurisdictional Immunities of the State* (Germany v. Italy: Greece intervening), Judgment, I.C.J. Reports 2012, S. 99.

173 Vgl. Italienischer Verfassungsgerichtshof, Urteil vom 22.10.2014, 238/2014, deutsche Übersetzung abrufbar unter: https://www.cortecostituzione.it/documenti/download/doc/recent_judgments/S238_2013_deu.pdf (zuletzt besucht: 8.2.2019); s. auch hierzu A. Peters, New German Constitutional Court Decision on „Treaty Override“: Triepelianism Continued, abrufbar unter: <https://www.ejiltalk.org/new-german-constitutional-court-decision-on-treaty-override-triopianism-continued-2/> (zuletzt besucht: 8.2.2019) und Hentrich, NVwZ 2016, 668, 671.

und müsse seine völkerrechtlichen Pflichten beachten.¹⁷⁴ Es erscheint nun aber widersprüchlich, selbst einen Völkerrechtsbruch für (verfassungsrechtlich) unbedenklich zu achten, von anderen aber gleichwohl die Einhaltung ihrer Verpflichtungen zu verlangen.

Die Verpflichtung, Urteile des IGH umzusetzen, beruht ebenfalls auf einem völkerrechtlichen Vertrag.¹⁷⁵ Aus der Entscheidung des BVerfG kann man den Schluss ziehen, dass der deutsche Bundestag diese Bindung innerstaatlich außer Kraft setzen könnte. Aber wie kann die Bundesrepublik (redlicherweise) von Italien die Einhaltung seiner völkervertraglichen Pflichten verlangen, wenn sie selbst diese nach eigenem Verfassungsrecht brechen darf? Es bleibt zwar das Recht der Gegenmaßnahmen,¹⁷⁶ doch Wirtschaftssanktionen sind innerhalb der Europäischen Union weder denkbar noch erstrebenswert.

Die hier vorgenommenen Analyse legt indes nahe, dass das BVerfG in diesem Fall anders entscheiden würde, da es zum einen um ein Gebiet von besonderem verfassungsrechtlichen Interesse¹⁷⁷ geht und zum anderen mit dem IGH ein internationales Gericht besteht, das nicht durch den Gesetzgeber korrigiert werden muss und auch nicht werden kann. Schließlich ist daran zu erinnern, dass das BVerfG im *treaty override*-Beschluss angedeutet hat, dass es bei menschenrechtlichen Verpflichtungen aus völkerrechtlichen Verträgen anders entscheiden könnte als bei DBA.¹⁷⁸ Im Übrigen ließe sich argumentieren, dass das Recht der DBA ein besonderes Gebiet ist, auf dem der *treaty override* (als Ausnahme) notwendig sei.¹⁷⁹

Die mangelnde Differenziertheit der Entscheidung des BVerfG gibt jedoch ein missverständliches Signal: Der Völkerrechtsbruch ist (nicht nur ausnahmsweise, sondern grundsätzlich und ohne weiteres) zulässig. Diese Nachricht wird sich über die Bundesrepublik hinaus verbreiten und gegebenenfalls die

Glaubwürdigkeit der Bundesrepublik in der Staatengemeinschaft schwächen.¹⁸⁰

V. Fazit

Karlsruhe hat gesprochen, doch bleiben viele Fragen offen. Für die Weiterentwicklung liegt aus unserer Sicht ein Schlüssel in der hier vorgenommenen Unterscheidung unechter und echter *treaty overrides*.

Der unechte *treaty override* verletzt das Völkerrecht nicht, sondern verhilft ihm paradoxerweise sogar zur innerstaatlichen Wirksamkeit. Die verfassungsrechtlichen Probleme von „Verträgen auf Rädern“¹⁸¹ lassen sich prozedural durch legislative Einwirkungen funktionsadäquat lösen.

Auch bei den verbleibenden Fällen des echten *treaty override* bietet sich eine prozedurale Aktivierung der Legislative an. Sie kann auf eine Anpassung der Völkerrechtslage drängen. Reagiert die Gubernative trotz der politischen Brisanz eines solchen Vorgangs nicht nach angemessener Frist oder sind einstweilige Maßnahmen erforderlich, steht es der Legislative im Einklang mit dem differenzierten Rechtsfolgenregime des Grundgesetzes verfassungsrechtlich frei, einen echten *treaty override* zu beschließen. Dabei darf allerdings nicht aus den Augen verloren werden, dass auch dieser bei Erlass echter *treaty override*, bei entsprechendem akzeptierenden Verhalten des Vertragspartners (des DBA), sich wiederum zu einem unechten *treaty override* wandeln kann.

Diese prozeduralen Lösungswege sind sicherlich nicht perfekt. Doch sind Gubernative und Legislative funktional besser als die nationale Judikative geeignet, die Balance zwischen Völkerrechtsaußen und Verfassungsinnen, weitgehender Gleichordnung der Staaten und innerstaatlicher, gebundener Hierarchie zu wahren.

174 Vgl. die Antwort der Bundesregierung auf eine Anfrage der Fraktion DIE LINKE, BT-Drucks. 18/3492, 6.

175 Art. 59 IGH Statut.

176 Vgl. Art. 49–54 ARSIWA.

177 So der Ansatz von Frau, Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und völkerrechtlichem Vertrag, 2015, S. 108 ff.

178 Das BVerfG unterscheidet das „sonstige Völkerrecht“ von „zwingenden, der Disposition des Verfassungsgebers entzogenen Regelungen, insb. den unverletzlichen und unveräußerlichen Menschenrechten (Art. 1 Abs. 2 GG)“, BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (32 Rz. 76) = FR 2016, 326; vgl. hierzu A. Peters, New German Constitutional Court Decision on „Treaty Override“: Triepelianism Continued, abrufbar unter: <https://www.ejiltalk.org/new-german-constitutional-court-decision-on-treaty-override-triopianism-continued-2/> (zuletzt besucht: 8.2.2019);

179 Vgl. die Hinweise zu einem solchen Ansatz bei Vogel, JZ 1997, 161 f.

180 Hentrich, NVwZ 2016, 668; Stöber, DStR 2016, 1889 (1892 f.).

181 Vgl. BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 2 BvE 5/93, 2 BvE 7/93, 2 BvE 8/93, BVerfGE 90, 286 (373) – *Sondervotum*.

Dr. Tobias Hagemann / Nicola van Lück, Berlin/Wiesbaden*

Kollisionsauflösung im Verhältnis von Treaty Override und Abkommensrecht

Eine Systematisierung der Normkollisionslehre unter Berücksichtigung der allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln und gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierungen

Inhaltsübersicht

- I. Problemstellung
- II. Normkollision im Verhältnis von Treaty Override und DBA
 1. Begriffsbestimmung und grundlegende Einordnung des „Treaty Override“
 2. Restriktion: Zur Normkollision erforderlicher materieller Abkommensbruch
- III. Geltungsberechtigung allgemeiner Kollisionsregeln vor dem Hintergrund der Völkerrechtsfreundlichkeit
 1. Praefatio – keine Auflösung aufgrund der Normenhierarchie
 2. Auflösung anhand allgemeiner Kollisionsregeln zur Spezialität und Zeitfolge?
 3. Auflösung anhand des Gebots völkerrechtsfreundlicher Auslegung?
 4. Zwischenergebnis
- IV. Unbedingter Geltungsanspruch gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierung
 1. Stellung gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierungen
 2. Systematisierung der Kollisionsauflösung zur Lösung der Rechtsunsicherheiten
- V. Anwendung der Ergebnisse auf bedeutsame Streitfälle
 1. Innerstaatliche Normen ohne DBA-Bezug
 2. Abkommensmodifikation durch „verdecktes“ Treaty Overriding?
 3. „Offenes“ Treaty Overriding als Derogation
- VI. Thesenförmiges Ergebnis

Der aktuelle Stand der Normkollisionsauflösung im Bereich des Treaty Overriding fokussiert sich auf typisierende Vermutungsregeln des Vorrangs nach Spezialität- und Zeitfolge, die mangels fest umrissener Anordnungen wegen der Vielschichtigkeit und Reichweite der Bestimmungen des Internationalen Steuerrechts an ihre Grenzen stoßen. Diese Kollisionsauflösungsregeln sind jedoch nicht nur unzureichend geeignet, Rechtssicherheit zu schaffen, sondern, wie aufgezeigt wird, auch nicht maßgeblich, weil umfassende gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierungen bestehen. Der Beitrag nimmt eine systematische Analyse der einschlägigen Kollisionsauflösungsregeln und der gesetzlichen Kollisionsauflösungsnormierungen vor und entwickelt so ein System zur Auflösung der Normkollisionen, das Rechtssicherheit schaffen kann.

The current state of norm conflict resolution in the field of Treaty Overriding focuses on typifying presumption rules of supremacy according to specialty and time sequence, which reach their limits due to the complexity and legal scope of international tax law in the absence of clearly defined requirements. However, these collision resolution rules are not only insufficiently suited to create legal certainty, but, as will be shown, are also not decisive, as comprehensive statutory collision resolution norms exist. This contribution carries out a systematic analysis of the relevant collision resolution rules and the statutory collision resolution norms and thus develops a system for resolving norm conflicts that can create legal certainty.

I. Problemstellung

Mit Beschluss vom 15.12.2015 hat das BVerfG eine lange Zeit andauernde Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit sog. Treaty Override beendet.¹ Wenngleich weitere Verfahren² beim BVerfG anhängig sind, dürfte die erstgenannte Entscheidung insoweit vorgreiflich sein, als sie Abkommensüberschreitungen verfassungsrechtlich für zulässig erklärt. Mit dieser Erkenntnis sind keineswegs alle mit einem Treaty Override verbundenen Fragestellungen geklärt. Insbesondere stellen sich im Nachgang des Beschlusses Anwendungsfragen zur Normkollision zwischen DBA und nationalem Recht in Form von Treaty Override.³ Der Status Quo der Rechtspraxis zur Normkollisionsauflösung im Bereich Treaty Overriding ist uneinheitlich, was ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit bedingt.

Der BVerfG-Beschluss veranlasste zur Annahme, die Diskussion fokussiere sich nun auf die Verdrängung des älteren Treaty Override durch eine zeitlich nachfolgende DBA-Norm.⁴ Da-

* Dr. Tobias Hagemann M.Sc., LL.M., StB, Mazars, Berlin und Lehrbeauftragter an der EBS Universität für Wirtschaft und Recht, Wiesbaden, sowie der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt/O.; Ref.-iur. Nicola van Lück, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, EBS Universität für Wirtschaft und Recht, Wiesbaden und Mazars, Düsseldorf.

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

2 BVerfG, anh. Verf. zu § 50d Abs. 10 EStG (2 BvL 15/14, BFH-Vorlagebeschl. v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791 = FR 2014, 480) und § 50d Abs. 9 EStG (2 BvL 21/14, BFH-Vorlagebeschl. v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18 = FR 2015, 86 m. Anm. Mitschke).

3 Jü. Lüdicke, IStR 2017, 289 (290); Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz. 6 ff. (April 2017).

4 Vgl. Frenz, DVBl. 8/2016, 509 (509 f.); BFH v. 25.5.2016 – v. 28.10.2015 – I R 64/13, BStBl. II 2017, 1185; Schwenke, DStR 2018, 2310 (2313); Hage-

durch richtet sich die Debatte auf die Auflösung einer Kollision durch allgemeine Regeln, namentlich der Rang-, Spezialitäts- und Zeitfolge (im Folgenden: allgemeine Kollisionsauflösungsregeln). Gesetzlichen Kollisionsauflösungsbefehlen (im Folgenden: gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierungen) wird wenig Beachtung geschenkt, wobei die Bandbreite der dazu vertretenen Positionen von vollständiger Nichtberücksichtigung bis nicht konsequent umgesetzter Anwendung reichen. Diese Problematik nimmt der vorliegende Beitrag zum Anlass, eine Bestandsaufnahme zur Auflösung der Normkollisionen im Bereich des Treaty Overriding vorzunehmen, um darauf aufbauend eine Neuausrichtung vorzuschlagen, die auf Grundlage rechtsmethodischer Leitlinien einen wesentlichen Beitrag zu Rechtssicherheit leisten kann. Um Rechtssicherheit und -frieden zu erreichen, müssen Widersprüche zwischen den Normen zwingend ausgeräumt werden.⁵ Aufgrund der Komplexität und Reichweite des Internationalen Steuerrechts sind klare Normierungen erforderlich, durch die für den Gesetzesanwender erkennbar ist, wie das Verhältnis widerstreitender Normen aufgelöst wird. Über die Lösung des „Vorrangchaos“ hinaus können gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierungen zukunftsorientiert die Schaffung eindeutigerer Gesetze bewirken.

Die neben der Binnenperspektive der Kollisionsauflösung bestehenden weiteren Problemfelder im Bereich des Treaty Overriding sind nicht Gegenstand des Beitrags. Dies betrifft insbesondere die im Außenverhältnis zu anderen Staaten entstehende Völkerrechtswidrigkeit eines Treaty Override.⁶ Wenn gleich einem Vertragsbruch mit der Schärfe einer Aufkündigung des bilateralen Vertrages begegnet werden könnte, ist es zu einem solchen Szenario in deutscher DBA-Praxis (noch) nicht gekommen.⁷ Obschon Verfassungs- und Völkerrechtsfragen auf getrennten Ebenen zu betrachten sind, setzt ein geordneter Ansatz zur Kollisionsauflösung unter Einbeziehung der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes (GG) und dessen Ausprägung ein Signal an die Vertragspartner.

Aufbauend auf einer definitorischen Eingrenzung des Begriffs „Treaty Override“ sowie einer Kategorisierung seiner Erscheinungsformen (Kapitel II.) ist Gegenstand des Beitrags eine Systematisierung der allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln unter Berücksichtigung des im Anwendungsbereich von Treaty Overriding maßgeblichen Grundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit auf der einen Seite (Kapitel III.) sowie – streng davon zu trennen – auf der anderen Seite (Kapitel IV.) von im Bereich des Treaty Overriding existierenden Kollisionsauflösungsnormierungen im Gesetz (insbesondere § 2 Abs. 1 AO). Dadurch wird die theoretische Grundlage für eine Neuausrichtung der Normkollisionsauflösung im Bereich des Treaty Overriding geschaffen, die aufgrund klarer Prinzipien Rechtssicherheit herbeiführen kann. Die Wirkung des Systems – Anwendung klarer Prinzipien anstelle subtiler Erwägungen – wird sodann anhand bedeutsamer Streitfragen im Bereich der Normkollision dargestellt (Kapitel V.). Ein thesenförmiges Fazit beschließt den Beitrag (Kapitel VI.).

II. Normkollision im Verhältnis von Treaty Override und DBA

1. Begriffsbestimmung und grundlegende Einordnung des „Treaty Override“

Wenngleich eine allgemeingültige Definition nicht existiert,⁸ wird der Begriff „Treaty Override“ gängig verwendet. Versucht man, sich diesem Begriff unvoreingenommen auf einer grammatikalischen Ebene zu nähern, ist „override“ als Korrektur einer getroffenen Entscheidung zu verstehen,⁹ wobei „Treaty“ den Bezug zur in einem völkerrechtlichen Vertrag getroffenen Entscheidung verdeutlicht. Treaty Override meint also im Allgemeinen das (bewusste) Überschreiben des völkerrechtlichen Vertrags – des DBA.¹⁰ Nach Auffassung der OECD liegt ein Treaty Override vor, wenn eine nationale Norm im eindeutigen Widerspruch zu einem DBA steht, aber auch, wenn eine nationale Norm sich zwar nicht explizit auf DBA bezieht, im Ergebnis allerdings eine materielle Abweichung vom DBA bewirkt.¹¹ Diese abstrakte Definition steht jedenfalls unter dem Vorbehalt der jeweiligen nationalen (Verfassungs-)Rechtsordnung.¹²

Durch den Charakter des Abkommensrechts als „Schrankenrecht“¹³ kann diesem nur eigenständige Funktion zukommen, wenn es die Rechtsfolgen des nationalen, einen Besteuerungsanspruch begründenden, Rechts beschränken kann.¹⁴ Die sich in dieser Form begründenden „Normkollisionen“ sind insoweit besonders, als – anders als in sonstigen Fällen¹⁵ – die Kollision nicht in einer isolierten Anwendung der konkurrierenden Normen münden, sondern das Abkommensrecht regelmäßig in Zusammenschau mit dem nationalen Recht angewendet wird,¹⁶

mann/Kahlenberg/Cloer, BB 2017, 2775 (2780); Hagemann/Kahlenberg/Cloer, BB 2017, 534 (542); Jochimsen/Gradl, IStR 2015, 236 (240); vor BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326 mit Annahme zur Derogation zeitlich zuvor erlassener Treaty Override durch DBA.

5 Vgl. Zippelius, Juristische Methodenlehre, 11. Aufl. 2012, S. 30.

6 Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. S. 301 (311); eingehend dazu Valtal/Stendel, StuW 2019, 342 (in diesem Heft) unter Kap. III.

7 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 63 = FR 2016, 326; Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (844); Frotzcher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (693); Krumm, AöR 2013, 363 (373); Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. S. 301 (311 f.); einschränkend Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik DBA Rz. 180 (2. Aufl. 2019): „faktisch sanktionslos“; Mössner in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Rz. 2.455: Reaktionen des Vertragspartners sind in der Praxis noch nicht bekannt.

8 Vgl. Gebhardt, IWB 22/2017, 851 (851 ff.); als Rechtssetzungsakte eines Vertragsstaats, die nach dem Inkrafttreten eines DBA im Widerspruch zu Vereinbarungen des Abkommens ergehen definierend, vgl. Lehner, IStR 2012, 389 m.w.N.

9 S. Cambridge Advanced Learners Dictionary, 4. Aufl.: „override“ bedeutet „to decide against or refuse to accept a previous decision“.

10 Stellvertretend Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz. 176 (Nov. 2017).

11 Vgl. OECD Committee on Fiscal Affairs, Tax treaty Override, 1989 in Model Tax Convention on Income and Capital, Vol. II R 8-4.

12 S. dazu noch Abschn. IV.1.

13 Schwarz in Schwarz/Pahlke, AO, § 2 Rz. 2 (Juni 2004).

14 Vgl. Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (844).

15 S. zu Normkollisionen im Allgemeinen Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 271 (Mai 2015); Zippelius (Fn. 5), S. S. 53.

16 Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (844); vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 250; Wassermeyer in DSTJG 19 (1996), 151 (155); s. auch Kube, StuW 2015, 134, dem zufolge Widersprüche zwischen staatlichen und internationalem Steuerrecht nur dann zu

weil es auf diesem aufbaut.¹⁷ Konfliktsituationen sind dem Abkommensrecht „systemimmanent“.¹⁸ Die Eigenschaft als „Schrankenrecht“ bringt gleichwohl den Regelfall der Einschränkung des nationalen Rechts durch DBA-Recht zum Ausdruck und somit den Vorrang des DBA-Rechts. Ein Treaty Override stellt ausgehend von diesem Verständnis eine Ausnahmesituation dar.

2. Restriktion: Zur Normkollision erforderlicher materieller Abkommensbruch

Über eine allgemeine Definition hinaus kann u.E. nur einzel-fallbezogen unterschieden werden: damit ist gemeint, der Begriff „Treaty Override“ ist kein *terminus technicus*.¹⁹ Vielmehr wird hiermit eine je nach Einzelfall eintretende Situation beschrieben, in der eine innerstaatliche Norm mit einem DBA bricht,²⁰ indem wirksam von den Rechtsfolgen abgewichen wird, die sich aus dem Zustimmungsgesetz ergeben.²¹ Durch den Begriff Treaty Override wird ebenso eine „konfliktäre Situation“²² beschrieben, die aus dem (teilweisen) Überschreiben geltender DBA-Bestimmungen durch eine Norm resultiert, mithin definitionsgemäß mit der Herbeiführung einer Normkollision einhergeht.²³ Zur wirksamen Abweichung vom DBA-Umsetzungsgesetz sind zwar zunächst gewisse formale Anforderungen an die nationale Vorschrift vorzusetzen; allein die Existenz nämlicher Voraussetzungen führt nicht zur zwingenden Einordnung einer Norm als Treaty Override.²⁴ Die generalisierende Bezeichnung Treaty Override bezieht sich auf die Erfüllung formaler Anforderungen, zu denen ein materieller Abkommensbruch hinzutreten muss, um eine Normkollision zu bewirken.²⁵

Von Normkollision kann bereits gesprochen werden, wenn mehrere Normen ihrem Wortlaut nach auf den gleichen Sachverhalt zutreffen.²⁶ Schließen sich deren Rechtsfolgen aus, kann nur eine der beiden miteinander konkurrierenden Vorschriften angewandt werden.²⁷ Sodann ist über die Auflösung der widerstreitenden Rechtsfolgen, bei einem Treaty Override zwischen DBA und nationaler Norm, zu entscheiden.

Keine aufzulösende Normkollision ergibt sich mangels materiellen Abkommensbruchs in nachfolgenden Fällen:

1) Die innerstaatliche Steuerrechtsnorm ist zwar ihrem Wortlaut nach auf einen Konflikt angelegt, ordnet allerdings keine vom DBA abweichende Rechtsfolge an.²⁸ Dies betrifft beispielsweise § 50d Abs. 1 S. 1 EStG, der explizit „ungeachtet“ der DBA gilt, indes lediglich den Einbehalt von Quellensteuern vorsieht, ohne die Erstattungsmöglichkeiten zu beschneiden und daher – mangels materieller Auswirkungen – nicht als Treaty Override angesehen werden kann.²⁹

2) Normen verschiedener Abkommen sind auf einen Sachverhalt anwendbar und es ergeben sich hierbei unterschiedliche Aussagen zur Zuweisung der Besteuerungsbefugnisse.³⁰ Statt einer Normkollision überlagern sich die aus den parallel anzuwendenden DBA ergebenden Rechtsfolgen.³¹ Dies ergibt sich aus der einseitigen Stoßrichtung von DBA i.S. einer Schrankenwirkung.³² DBA begründen oder erweitern kein Besteuerungsrecht. Die gleichgerichteten Rechtsfolgen mehrerer DBA schließen von vornherein das Vorliegen einer auflösungsbedürftigen Normkollision mit widerstreitenden Rechtsfolgen aus. Überdies wird durch die Annahme einer „Überlagerung“ die Einhaltung

aller völkerrechtlichen Verpflichtungen durch einen Staat sichergestellt.³³

3) Hinsichtlich der Einordnung nationaler Vorschriften zur Auslegung von DBA-Bestimmungen ist eine Unterscheidung geboten. Grundsätzlich muss man in diesen Vorschriften keinen Abkommensbruch erkennen.³⁴ Wird zur Auslegung des DBA auf das nationale Steuergesetz zurückgegriffen, findet eine Rückbesinnung auf die den Besteuerungsanspruch begründende Materie statt. In dieser Linie findet sich Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und dessen entsprechende Umsetzung in DBA wieder. Auf der anderen Seite kann ein Abkommensbruch sehr wohl eintreten, wenn das nationale Recht die autonome Abkommensauslegung negiert.³⁵ Sobald bestehende Begrifflichkeit

erwarten seien, wenn das staatliche Steuerrecht Einfluss auf die internationalsteuerrechtliche Abstimmung nehmen wolle.

17 Wassermeyer, StuW 1990, 404 (410).

18 Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (844).

19 Jü. Lüdicke, IStR 2017, 289 (291); mit der Unterscheidung in unechte und echte Treaty Override durch Auslegung des Völkervertragsrechts s. Valta/Stendel, StuW 2019, 342 (in diesem Heft) unter Kap. III. 2.

20 Vgl. Vogel, JZ 1997, 161 (161 ff.): „Wortbruch“; Frotscher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (689 f.); Lehner in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts, Rz. 194 m.w.N. (6. Aufl. 2015); Krumm, AöR 2013, 363 (364).

21 Kempf/Bandl, DB 2007, 1377.

22 Schönfeld/Häck (Fn. 7), Rz. 108.

23 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 81 = FR 2016, 326; BFH v. 23.6.2010 – I R 71/09, BStBl. II 2011 = FR 2010, 1154, 129: „Tatbestands- und Rechtsfolgenkonkurrenz“; FG Hamburg v. 15.1.1987 – V 124/86, RIW 1987, 482; so bereits Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, 2000, 35; Hey in Lüdicke, Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?, Forum der Internationalen Besteuerung 2009, 137 (148); Lehner, IStR 2012, 389 (390); Schwarz, Treaty overriding und § 50d EStG, 2016, S. 9: Die legislative Abkommensderogation setze zunächst eine Normkollision voraus; dies solle selbst dann gelten, wenn DBA als *lex aliud* angesehen würden, vgl. Jochimsen/Gradl, IStR 2015, 236 (239); DBA als *lex aliud*, s. Musil (Fn. 10), Rz. 196; zur Diskussion auch Haendel, Treaty Overriding im Internationalen Steuerrecht als Verfassungsproblem, 2017, 122 m.w.N.

24 S. auch Wichmann in Tagungsband 1. Jahrestagung Young IFA Network 2017, 2018, Podiumsdiskussion: „Nicht alles, was nach einem Treaty Override aussieht, ist auch tatsächlich einer“; weiter zwischen *unechten* und *echten Treaty Override* differenzierend Valta/Stendel, StuW 2019, 342 (in diesem Heft) unter Kap. III. 2.

25 S. auch Hey (Fn. 23), S. 137 unter 3.1.

26 Zippelius (Fn. 5), S. 30; Larenz (Fn. 16), S. 266.

27 Larenz (Fn. 16), S. 266.

28 Schwarz (Fn. 23), S. 11: kein Treaty Override, wenn die innerstaatliche Vorschrift zwar als solches gekennzeichnet ist („ungeachtet des Abkommens“), die materiellen Folgen aber bereits aus dem DBA abgeleitet werden.

29 Vgl. Cloer/Hagemann in Bordewin/Brandt, EStG, § 50d Rz. 79 m.w.N. (Juli 2017).

30 Für eine Normkonkurrenz FG Baden-Württemberg v. 26.9.2012 – 2 K 776/11, EFG 2013, 707 dort II.5.

31 BFH v. 4.11.2014 – I R 19/13, BFH/NV 2015, 333; FG Münster v. 13.7.2018 – 1 K 42/18 E, EFG 2018, 1663.

32 Schaumburg/Häck in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 19.5.

33 Vgl. M. Lang, SWI 2015, 198 (200); Hagemann/Kahlenberg/Cloer, BB 2015, 2518 (2520).

34 OECD Committee on Fiscal Affairs, Tax Notes International, 1990, 25: „no objection to legislation that merely interprets tax treaties“; Frotscher in FS Schaumburg, 2009, S. 687, (690); s. auch Valta/Stendel, StuW 2019, 342 (in diesem Heft) unter III. hinsichtlich *unechter treaty override*.

35 Frotscher in FS Schaumburg, 2009, S. 687, (690); Lehner, IStR 2012, 389 (390) m.w.N.

ten des Abkommens eine abweichende innerstaatliche Auslegung erfahren sollen, tritt eine Modifikation der Abkommensauslegung und damit ein materieller Abkommensbruch ein, so z.B. § 50d Abs. 7, Abs. 10 (s. unter Abschn. V.2.b)) oder Abs. 12 EStG.

4) Letztlich kann nicht als Treaty Override angesehen werden, wenn nationale Vorschriften im Rahmen der innerstaatlichen Gewinnermittlung vermeintliche Abweichungen normieren,³⁶ weil die Gewinnermittlung abkommensrechtlich nicht geregelt ist.³⁷

Ein Treaty Override setzt folglich eine Abkommensüberschreibung voraus, die eine Rechtsfolge aus dem bilateralen völkerrechtlichen Vertrag durch bewusste gesetzgeberische Eingriffe überschreibt.³⁸ Das unilaterale Gesetz regelt den betreffenden grenzüberschreitenden Sachverhalt materiell abweichend von den ebenfalls anwendbaren DBA-Regelungen.³⁹ Ein Widerspruch der Regelungsmaterien reicht nicht, denn von Treaty Overriding kann nur gesprochen werden, wenn der Gesetzgeber einen Sachverhalt offen anders als in den DBA regelt und dieser Regelung Vorrang einräumt.⁴⁰ Ein „verdecktes“ Treaty Override ist folglich nicht möglich,⁴¹ wobei dieser Begriff u.E. neu zu definieren ist (s. dazu unter V.2.). Ein Überschreiben des Abkommens kann nämlich durch Derogation als auch durch Modifikation einer Abkommensbestimmung erfolgen.

III. Geltungsberechtigung allgemeiner Kollisionsregeln vor dem Hintergrund der Völkerrechtsfreundlichkeit

Mit dem Befund des Vorliegens einer Normkollision bei materiellem Abkommensbruch sind die in ihren Rechtsfolgen widerstreitenden Normen zwingend aufzulösen.⁴² Der Auflösungszwang des Rechtsfolgenwiderspruchs resultiert aus der verfassungsrechtlich gebotenen Rechtssicherheit⁴³ mit dem rechtsstaatlichen Erfordernis der Wahrung der Einheit der Rechtsordnung, zu welcher der Bestimmtheitsgrundsatz beiträgt⁴⁴.

Maßstab zur Auflösung der Normkollision sind im Ausgangspunkt Folgerungen, die aus der „zu vermutenden Auffassung des Normgebers“⁴⁵ zu ziehen sind. Dies gilt im Status Quo auch im Hinblick auf das besondere Spannungsverhältnis von Treaty Override und Abkommensrecht. Anwendungshinweise zu den Vermutungsregeln finden sich in der Rechtsprechung des BVerfG⁴⁶, BFH⁴⁷ und der FG⁴⁸. Im Folgenden werden diese – begrifflich als allgemeine Kollisionsauflösungsregeln bezeichneten – Regeln sowohl des Ranges, der Spezialität als auch der Zeitfolge dargelegt, um deren Bedeutung und Verhältnis zueinander aufzuzeigen. Ebenfalls wird nachfolgend auf die gleichsam vermutungsbasierte Auslegung der Völkerrechtsfreundlichkeit eingegangen.

1. Praefatio – keine Auflösung aufgrund der Normenhierarchie

Ausgehend von höchstrichterlicher Rechtsprechung wird bei Normkollisionen grundsätzlich eine Auflösung nach Rang, Spezialität und Zeitfolge durchgeführt.⁴⁹ Nimmt eine der miteinander konkurrierenden Normen einen höheren Rang ein,⁵⁰ gestaltet sich die Auflösung der Normkollision als „einfach“⁵¹:

Nach dem Grundsatz *lex superior derogat legi inferiori* geht die Norm höherer Rangstufe der Norm unteren Ranges vor.⁵² Nach dem Grundsatz wird z.B. den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gem. Art. 25 GG zu einem absoluten Vorrang gegenüber einfachen Gesetzen verholten,⁵³ was allerdings DBA mangels Zuordnung zu allgemeinen Völkerrechtsregeln nicht betrifft. Völkerrechtliche Verträge und damit die zustimmungsbedürftigen DBA stehen – anders als in anderen Staaten⁵⁴ – nach Art. 59 Abs. 2 GG im Rang von Bundesgesetzen.⁵⁵ Als einfaches Gesetz erweist sich das Zustimmungsgesetz zur wirk-

36 S. z.B. Hey (Fn. 23), S. 137 unter 3.1 zu Modifikationen der innerstaatlichen Einkünfteermittlung.

37 BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399 = FR 1999, 753.

38 Krumm, AöR 2013, 363 (371).

39 Frotzcher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (689).

40 Vgl. Musil (Fn. 23), S. 35.

41 a.A. z.B. Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. 301 (305); Ditz/Haverkamp, Ubg 2019, 101 (107).

42 Vgl. allg. Schilling, Rang und Geltung von Normen in gestuften Rechtsordnungen, 1994, 396; Larenz (Fn. 16), S. 266.

43 Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 162 zur Erforderlichkeit von Kollisionsregeln; Schmidt-Aßmann in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts. 3. Aufl. 2004, Band II § 26 Rz. 81.

44 Schilling (Fn. 42), S. 451.

45 Nawiasky, Allgemeine Rechtslehre als System der rechtlichen Grundbegriffe, 1948, 142.

46 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz 88 = FR 2016, 326: „Im vorliegendem Fall kommt hinzu, dass der Gesetzgeber in § 50d Abs. 8 S. 1 EStG seinen Willen zur Abkommensüberschreibung (Treaty Override) eindeutig zum Ausdruck gebracht hat („ungeachtet des Abkommens“), so dass weder mit Blick auf den Rang noch auf die Zeitfolge noch auf die Spezialität der Regelung Zweifel am Vorrang des § 50d Abs. 8 S. 1 EStG vor inhaltlich abweichenden völkerrechtlichen Vereinbarungen in Doppelbesteuerungsabkommen bestehen.“ (Hervorh. durch Verf.).

47 S. u.a. BFH v. 25.5.2016 – v. 28.10.2015 – I R 64/13, BStBl. II 2017, 1185 mit Hinweis auf die u.U. relevante *lex-posterior*-Regel.

48 S. jüngst FG Hessen v. 25.4.2018 – 9 K 1757/16, EFG 2018, 1685, 2. Leits.: Art. 18 Abs. 4 DBA-Tadschikistan ist gegenüber § 50d Abs. 7 EStG nach den Kollisionsregeln „*lex posterior derogat legi priori*“ und „*lex specialis derogat legi generali*“ vorrangig.

49 U.a. BVerfG v. 16.12.1997 – 2 BvR 1991/95, BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106 (119); v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 81 = FR 2016, 326.

50 Vgl. zur Normenhierarchie Lepsius, JuS 2018, 950; Grzeszick in Maunz/Düring, GG, Art. 20 Rz. 25 (84. EL Aug. 2018).

51 Nawiasky (Fn. 45), S. 92 f.

52 Schilling (Fn. 42), S. 401; Barczak, JuS 2015, 969 (975); im Verhältnis von Völkerrecht zu innerstaatlichem Recht Herdegen in Maunz/Düring, GG, Art. 25 Rz. 3 f. (84. EL Aug. 2018); zur monistischen und dualistischen Theorie und wechselseitigen Einwirkungen zwischen Völker- und nationalem Recht, vgl. Hwang, EuR 2017, 512.

53 Vgl. BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 41 = FR 2016, 326; Herdegen (Fn. 52), Art. 25 Rz. 3, 78 f.; Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 90 Rz. 70 (54. EL. Juni 2018); Wollenschläger in Dreier, GG, Art. 25 Rz. 17 (3. Aufl. 2015); Streinz in Sachs, GG, Art. 25 Rz. 38 (8. Aufl. 2018); Payandeh, NJW 2016, 1279 (1279 f.); Holterhus/Mittwoch/El-Ghazi, JuS 2018, 313 (314); Schmahl, JuS 2013, 961 (962 f.).

54 Vgl. Gosch, IStR 2008, 413 (414), mit Hinweis auf einen höheren Rang in den Niederlanden, Spanien, Luxemburg, Griechenland, Frankreich, Belgien und Russland und damit Anerkenntnis des Vorrangs; De Pietro, World Tax Journal, 2015, 73.

55 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 33 ff = FR 2016, 326; BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791, Rz. 30 = FR 2014, 480; Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, 648; Musil (Fn. 23), S. 47 mit Geltung übereinstimmend sowohl für Transformations- als auch für Vollzugstheorie; Schönfeld/Häck (Fn. 7), Rz. 179; Mössner (Fn. 7), Rz. 2.453; Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 4; Schwenke in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 23 (26); Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.23; Haendel

samen innerstaatlichen Umsetzung des DBA nicht als normhierarchisch und damit per se vorrangig.⁵⁶ Erst wenn DBA als *leges superiores* gesehen würden, wäre ein Vorrang des Völkervertragsrechts anzuerkennen.⁵⁷

Mangels einer dem Art. 25 GG gleichlautenden Vorrangregelung für völkerrechtliche Verträge ist die Einschränkung der Steuergesetze durch DBA keine normhierarchische Frage, sondern eine solche der rechtsmethodischen Auflösung eines Normkonflikts.⁵⁸ Infrage kommt insoweit ein Rückgriff auf die allgemeinen Kollisionsregeln der Spezialität – „*lex specialis*“ – und der Zeitfolge – „*lex posterior*“ –, welche den vermuteten gesetzgeberischen Willen typisieren.⁵⁹

2. Auflösung anhand allgemeiner Kollisionsregeln zur Spezialität und Zeitfolge?

a) Typisierende Vermutung zum Spezialitätsvorrang

Nach dem Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* geht das spezielle dem allgemeinen Gesetz vor. Als *lex specialis* wird eine Regelung definiert, die alle Tatbestandsmerkmale einer anderen Norm und mindestens ein weiteres Tatbestandsmerkmal enthält und folglich vollständig in der allgemeinen Norm aufgeht.⁶⁰ Würde sich in diesem Konflikt die *lex generalis* durchsetzen, liefe die *lex specialis* leer und hätte nicht erlassen werden müssen.⁶¹ Ein solcher Wille des Gesetzgebers ist nicht zu vermuten.⁶² Vielmehr erscheint es vernünftig, den Rechtssatz, der einen bestimmten Sachverhalt exakt trifft, vorrangig anzuwenden.⁶³

Allerdings wird auch in anderen Konstellationen vom Vorrang eines spezielleren Gesetzes gesprochen, ohne dass tatbestandlich eine *lex specialis* im definitorischen – technischen – Sinne vorliegt. Dies kommt vor, wenn sich die Tatbestände zweier Rechtsnormen überschneiden, ohne dass eine Norm vollständig in der anderen aufgeht.⁶⁴ Das fehlende Spezialitätsverhältnis im rechtstechnischen Sinne führt zu einer sich überlappenden Schnittmenge zweier Normen, wobei eine Schnittmenge für den Sachverhalt treffender erscheint als die andere. Die Auflösung solcher Normkollisionen bereitet oft erhebliche Schwierigkeiten, weil die Ermittlung der Spezialität mitunter „subtile Erwägungen“ erforderlich macht.⁶⁵ Sodann scheint mittels Vermutungen eine für den Sachverhalt genauer passende Rechtsnorm erkannt zu werden, die der generellen vorgehen soll.⁶⁶

Regelungen eines DBA werden häufig insgesamt als gegenüber innerstaatlichem Recht speziell bezeichnet.⁶⁷ Gleichwohl wird man DBA nur in Einzelfällen die Eigenschaft einer *lex specialis* im technischen Sinne zusprechen können,⁶⁸ in aller Regel sind DBA allenfalls in einem untechnischen Sinne speziellere Normen.⁶⁹ Dementsprechend ist die Frage der Spezialität von DBA im Verhältnis zum nationalen Recht umstritten und streitanfällig.⁷⁰

Nach hier vertretener Auffassung können Abkommensnormen nicht generalisierend als speziell angesehen werden.⁷¹ Zwar kann, unter sachgemäßer Unterstellung des gesetzgeberischen Willens, das DBA als norm-teleologisch und systematisch speziell angesehen werden,⁷² was sich mit dem verbreiteten Verständnis zur Wirkung des § 2 Abs. 1 AO deckt.⁷³ Oftmals unterscheidet dann die individuelle Sichtweise im Verhältnis zum

Treaty Override über die Spezialität.⁷⁴ Während Treaty Override durch die Vielzahl erfasster Staatenverhältnisse allgemeiner sein sollen,⁷⁵ sind die inhaltlich geregelten Fragen oft gegenüber den DBA-Normen spezieller.⁷⁶ Es kann auch ein Treaty Override wegen der besonderen Anordnung als gegenüber

(Fn. 23), S. 111; allg. Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rz. 251 (Aug. 2015).

56 Krumm, AöR 2013, 363 (366); Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. 301 (314); Hermanns in FS 100 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit, 2018, S. 33 (36); unzutreffend BMF v. 3.5.2018, BStBl. I 2018, 643, unter 2.3.1.: „Nach der Normenhierarchie gehen die in einzelnen DBA enthaltenen Rückfallklauseln grundsätzlich den nationalen Rückfallklauseln vor“.

57 Musil (Fn. 23), S. 43; zur Bindung des Gesetzgebers an einen völkerrechtlichen Vertrag, BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 6, 69; v. 26.3.1957 – 2 BvG 1/55, BVerfGE 6, 309 = FR 2016, 326; vgl. Schwenke in Wassermeyer DBA, MA Vor Art. 1 Rz. 14 (EL 135 Okt. 2016); Frotscher, IStR 2016, 561 (562); Krumm, AöR 2013, 363 (401); ein Vorrang des Völkervertragsrechts sei der „Görgülü“-Rspr. nicht zu entnehmen, BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307; dazu auch Schwenke in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 23 (27) Rz. 17, 19; Payandeh, DÖV 2011, 382 (384); krit. Payandeh, NJW 2016, 1279 (1281); Hahn, IStR 2011, 863 (867); Musil, IStR 2014, 192 (194); Frau/Trinks, DÖV 2013, 228 (231); befürwortend zur Übertragbarkeit der Grundsätze aus dem „Görgülü“-Urteil, vgl. Stein, IStR 2006, 505 (508 f.); Gosch, IStR 2008, 413 (419); keine Sonderstellung der EMRK gegenüber anderen völkerrechtlichen Verträgen, vgl. Vogel, IStR 2005, 29 (30); zur Argumentation der Verfassungswidrigkeit des Treaty Override vom BFH herangezogen, vgl. BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFHE 236, 304 = FR 2012, 819 m. Anm. Hagen/Wagner.

58 Krumm, AöR 2013, 363 (369); s. auch Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 7: aufgrund der Gleichrangigkeit liege ein Kollisionsproblem vor.

59 Haendel, IStR 2017, 436 (437).

60 Zippelius (Fn. 5), S. 31 f.; Larenz (Fn. 16), S. 267; M. Lang in FS Jü. Lüdicke, 2019 [bei Drucklegung im Erscheinen], unter II.1.

61 Larenz (Fn. 16), S. 268; Schilling (Fn. 42), S. 448: sonst überhaupt keinen Anwendungsbereich; Reimer in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 29; Haendel (Fn. 23), S. 118.

62 A.A. Schilling (Fn. 42), S. 456, der den Erlass von Gesetzen ohne rechtliche Wirksamkeit als möglich ansieht.

63 Schilling (Fn. 42), S. 447; Bydlinski, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. 1991, 465.

64 Vgl. BFH v. 11.1.2012 – I R 27/11, BFHE 236, 327 Rz. 13 = FR 2012, 465 m. Anm. Kempermann zur Spezialität von § 50d Abs. 8 EStG gegenüber § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG.

65 Zippelius (Fn. 5), S. 32; Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 6a.

66 Ablehnend Larenz (Fn. 16), S. 268: Decken sich Tatbestände nur teilweise, sei nicht mehr von Spezialität zu sprechen.

67 Seer, IStR 1997, 481 (484); Haendel, IStR 2017, 436 (437); Haendel (Fn. 23), S. 119: DBA-Regelungen seien „grundsätzlich als spezieller anzusehen“, der dies aber nicht auf Treaty Override überträgt; a.A. Jochimsen/Grادل, IStR 2015, 236 (239).

68 So treffend Reimer in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 29 (30) für Fälle, in denen Sachverhalte vom innerstaatlichen Recht, nicht aber vom DBA erfasst würden oder umgekehrt.

69 Mössner (Fn. 7), Rz. 2.453.

70 Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 6a.

71 So auch Seer, IStR 1997, 481 (484); Hey (Fn. 23), S. 148; Schwarz (Fn. 13), § 2 Rz. 7; Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 38a; M. Lang in FS Jü. Lüdicke, 2019 [bei Drucklegung im Erscheinen], unter II.1.

72 Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 6b, der aber in Rz. 38a DBA als nicht ausnahmslos gegenüber dem nationalen Recht spezieller ansieht.

73 S. dazu Abschn. IV.1.b).

74 Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. 301 (316).

75 So auch Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (845 f.): Treaty Override seien aufgrund der Anwendbarkeit auf alle Staaten notwendig allgemeiner; ablehnend Haendel (Fn. 23), S. 120 f. die Spezialitätsfrage stelle sich nur im konkreten Anwendungsfall und Treaty Override-Vorschriften bezögen sich stets nur auf ein konkretes DBA.

76 Kube, StuW 2015, 134 (138).

der DBA-Regelung spezieller anzusehen sein.⁷⁷ Demgegenüber hat der BFH bereits DBA-Regelungen als gegenüber innerstaatlichen Treaty Override spezieller eingeordnet.⁷⁸ Die vertretbaren Sichtweisen zeigen die Unentbehrlichkeit einer Einzelfallentscheidung auf. Gleichzeitig erscheint die Anwendung der *lex-specialis*-Regel im Verhältnis von DBA zu Treaty Override äußerst kompliziert.⁷⁹ Mit der Komplexität der Spezialitätsfrage geht die Gefahr einer vermeintlich zufallsbasierten Ergebnisfindung einher, die vor dem Erfordernis an Rechtssicherheit nicht hinnehmbar ist. Nur im Fall einer rechtstechnischen Spezialität kann die typisierende Vermutungswirkung des *lex-specialis*-Vorrangs eindeutig festgestellt werden.

Jedenfalls ist die Spezialität als *allgemeine Kollisionsregel* von solchen gesetzlichen Bestimmungen abzugrenzen, die im Besonderen auf die Lösung einer Normkollision angelegt sind, d.h. *gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierungen*.⁸⁰ Gerade im Bereich des Treaty Overriding scheinen beide Bereiche dagegen im Hinblick auf die Formulierung „ungeachtet des Abkommens“ – miteinander vermischt zu werden.⁸¹

b) Typisierende Vermutung zum Zeitfolgenvorrang

Nach dem Grundsatz *lex posterior derogat legi priori* weicht die zeitlich ältere Rechtsnorm der jüngeren Regelung.⁸² Der *lex-posterior*-Regel liegt die Vermutung zugrunde, der Gesetzgeber hat mit Erlass der neuen Norm eine entgegenstehende ältere Regel aufheben wollen.⁸³ Es erscheine vernünftig, bei zwei aufeinanderfolgenden Willensäußerungen, der späteren den Vorrang einzuräumen.⁸⁴ Dies gilt vor allem in Anbetracht des gesetzgeberischen Bewusstseins der alten Regelung, welche offenkundig durch eine neue Norm ersetzt werden soll. Damit hängt der *lex-posterior*-Grundsatz stark mit der Abänderbarkeit des Rechts zusammen.⁸⁵ Die Ermächtigung, Rechtsnormen zu schaffen, enthält die Vollmacht zu einer jederzeitigen Normgebung.⁸⁶ Die Unvereinbarkeit der älteren mit der jüngeren Regelung bringe dabei die Aufhebungsabsicht zum Ausdruck.⁸⁷

Anders als die *lex-specialis*-Vermutung ist die für diese Kollisionsregel maßgebliche Bestimmung der Zeitfolge ein ergründbares und klar feststellbares Kriterium.⁸⁸ Allerdings erscheint die bloße Zeitfolge kein sonderlich starker Indikator für die Aufhebung einer Rechtsnorm. Insbesondere im Bereich des Steuerrechts wird vertreten, die *lex-posterior*-Regelung habe aufgrund der permanenten Gesetzesänderungen praktisch keine Bedeutung.⁸⁹ Mittels der *lex-posterior*-Regelung wird vermutet, ein Treaty Override werde nachträglich erlassen,⁹⁰ wobei durch ein späteres Zustimmungsgesetz auch ein Treaty Override überschrieben werden kann.⁹¹

Infrage steht vor allem das gesetzgeberische Bewusstsein des Bestehens einer älteren Regelung und Abänderung dieser durch die jüngere neue Norm. Im Bereich des Verhältnisses von DBA zu nationalem Recht im Allgemeinen oder zu Treaty Override im Besonderen kann ein bloßes Abstellen auf die Zeitfolge zu zufälligen Ergebnissen führen,⁹² wenn im Geflecht des Internationalen Steuerrechts eine Norm übersehen oder verkannt und damit nicht bewusst eine Neuregelung eingeführt wird. Dies gilt umso mehr, wenn man die (stillschweigende) Abänderbarkeit der DBA durch spätere Staatenpraxis anerkennt.⁹³ Der Peripherie der Zeitfolgenregelung steht allerdings die „*hervorgehobene Stellung und Bedeutung*“⁹⁴ gegenüber, die das BVerfG dem *lex-posterior*-Grundsatz jüngst beizumessen schien.⁹⁵ Der

scheinbare Widerspruch erfordert die Klärung des Verhältnisses von *lex-posterior*- und *lex-specialis*-Grundsatz.

c) Verhältnis der Kollisionsregeln zueinander – *lex posterior generalis non derogat legi priori specialis*?

Neben allgemein bestehenden Herausforderungen, die im Rahmen von Normkollisionen auftreten, ergeben sich zusätzliche Schwierigkeiten, wenn das Verhältnis zweier Normen sowohl nach den Grundsätzen der *lex posterior* als auch der *lex specialis* gelöst werden kann.⁹⁶ Im Grundsatz sind beide Kollisionsregeln gleichberechtigt,⁹⁷ sie stehen als Vermutung ranggleich nebeneinander. Gleichwohl wird vielfach angenommen, die jüngere generellere Norm könne nicht die ältere Spezialnorm verdrängen – *lex generalis posterior non derogat legi speciali*

77 Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 26; Haendel (Fn. 23), S. 121.

78 BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619 = FR 2008, 883.

79 Kube, StuW 2015, 134 (138); Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 38a: allgemeine Schwierigkeit der Bestimmung der Spezialität steigere sich bei DBA.

80 S. dazu Abschn. IV.1.

81 S. insb. BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 88 = FR 2016, 326, aus der Formulierung „ungeachtet des Abkommens“ wird auf die Spezialität des nationalen Treaty Override geschlossen; ähnlich Englisch (Fn. 77), § 5 Rz. 26, DBA als „Spezialnorm“, wobei Verdrängung durch wiederum speziellere Treaty Override möglich sei.

82 Vgl. Larenz (Fn. 16), S. 266 f.

83 Vgl. Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl. 1995, S. 87; Bydlinski (Fn. 63), 572 f.; Rüthers/Fischer/Birk, Rechtstheorie mit juristischer Methodenlehre, 8. Aufl. 2015, Rz. 772; ebenso den Begriff „Vermutung“ verwendend Haendel (Fn. 23), S. 124; Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 198; a.A. Schilling (Fn. 42), S. 457: eine Vermutung, das jüngere Gesetz hebe das ältere auf, bestehe nicht.

84 Schilling (Fn. 42), S. 449; s. aber Bydlinski (Fn. 63), 573: die Regelung sei keineswegs „rechtslogisch“.

85 Zippelius (Fn. 5), S. 33; Schilling (Fn. 42), S. 448.

86 Nawiasky (Fn. 45), S. 91.

87 Bydlinski (Fn. 63), 572.

88 S. zur Bestimmung des Zeitpunkts Haendel (Fn. 23), S. 124 f.

89 Mössner (Fn. 7), Rz. 2.453; Frotscher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (702) wonach der Gesetzgeber keine zufälligen Ergebnisse aufgrund der Zeitfolgenregelung zulassen wolle; Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 6c, der zugleich auf einen zersplitterten Anwendungsbereich von Treaty Override hinweist.

90 Hey (Fn. 23), S. 148, der zufolge der Vorrang solcher Treaty Override (auch) aus der *lex-posterior*-Regel resultiere; vgl. FG Hamburg v. 21.8.2013 – 1 K 87/12, EFG 2013, 1931; keine Verdrängung durch zeitlich nachfolgendes DBA nach BFH v. 25.5.2016 – I R 64/13, BStBl. II 2017, 1185.

91 Jochimsen/Gradl, IStR 2015, 236 (239); ähnlich Kempf/Bandl, DB 2007, 1377 (1379) für den Fall, dass das Treaty Override kein *lex specialis* ist; ähnlich zur *lex-posterior*-Regel Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. 301 (319).

92 Vgl. Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. 301 (316); FG Baden-Württemberg v. 7.6.2016 – 6 K 1213/14, EFG 2016, 1980, Rev. anh. BFH v. 23.1.2017 – I R 80/16 (s. dazu V.1.).

93 Dafür Valta/Stendel, StuW 2019, 342 (in diesem Heft) unter III.2.

94 Gosch, DB 15/2016, M5; ähnlich auch M. Lang in FS Jü. Lüdicke, 2019 [bei Drucklegung im Erscheinen], unter I.: BVerfG hat Qualifikation als *lex posterior* betont.

95 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 49 ff., 74, 77 = FR 2016, 326.

96 Bydlinski (Fn. 63), 572 f.; Schilling (Fn. 42), S. 455; Vranes, ZaöRV 2005, 391, (400).

97 Hey (Fn. 23), S. 148.

priori.⁹⁸ Es sei keine sinnvolle Alternative zur Geltung des jüngsten vom Gesetzgeber geäußerten Willens zu sehen, sofern nicht der *lex-specialis*-Grundsatz dem widerstreitet.⁹⁹ Ist jedoch die frühere Norm spezieller, könne nicht die gesetzgeberische Absicht unterstellt werden, die frühere Norm durch eine spätere allgemeinere Norm zu ersetzen.¹⁰⁰ Es erscheint insoweit die Vermutung, das Spezialgesetz solle angewendet werden, schwerer zu wiegen, als die Vermutung, die Anwendung des jüngeren Gesetzes sei gesetzgeberisch gewollt. Dieser Auffassung ist zuzugeben, dass auch bei Vorliegen einer jüngeren Norm danach gefragt werden muss, ob der Gesetzgeber das ältere Recht hat ändern wollen.¹⁰¹ Andererseits verliert diese Ansicht an Überzeugungskraft, sofern eine *lex specialis* nicht im technischen, sondern lediglich im untechnischen Sinne gegeben ist.

Ist die Abänderung der älteren Norm gesetzgeberisch gewollt, kann der Gesetzgeber die neue Norm auch für den Spezialfall gelten lassen. Wird der Spezialfall nicht mitbedacht, hat durch die neue Norm das ältere Recht nicht bewusst derogiert werden sollen, denn es würde bewusst eine Lücke für den Spezialfall geschaffen, der zuvor erkannt wurde. Indes erscheint dieser Grundsatz nicht zwingend.¹⁰² Mit der Abänderbarkeit des Rechts ist auch die Möglichkeit des Gesetzgebers verbunden, sich von einer früheren *lex specialis* zu lösen. Eindeutig kann er dies durch eine gesetzliche Anordnung bewirken¹⁰³ und die *lex specialis* formell aufheben¹⁰⁴. Das jüngere Gesetz soll dann gerade nur den allgemeineren (Grund-)Fall regeln.

Bei Ungewissheit über den Vorrang soll durch Auslegung der Wille des Gesetzgebers ermittelt werden, um über das Verhältnis der allgemeinen Kollisionsregeln im Einzelfall zu entscheiden.¹⁰⁵ Die *lex posterior* soll eine *lex specialis* vor allem dann aufheben, wenn eine sog. „Kodifikation“ vorliegt.¹⁰⁶ Eine „Kodifikation“ ist eine auf weitgehende Vollständigkeit angelegte Regelung eines bestimmten Rechtsgebietes, die eine starke Vermutung für die Aufhebung der älteren Sonderregelung begründet.¹⁰⁷ Für diese Möglichkeit spricht die Tatsache der (gleichrangigen) Rechtsanwendungsregeln der Kollisionsauflösungsvermutungen, welche einen kategorischen Vorrang einer der Vermutungen ausscheiden lässt.¹⁰⁸ Der jeweilige Sachverhalt gibt damit die Maßgeblichkeit der Spezialität oder der Zeitfolge vor.

Je nach Deutung des gesetzgeberischen Willens führte eine Auflösung der Kollision zwischen DBA und Treaty Override anhand der allgemeinen Kollisionsregeln zu einer einzelfallabhängigen, mitunter gar zufälligen Ergebnisfindung, die erhebliche Rechtsunsicherheit bedeutete. Da Konkurrenzfragen in hohem Maße mit Auslegungsfragen verbunden sind,¹⁰⁹ kann der Gesetzgeber zur stringenten Auflösung verhelfen. Angesichts der mit Normkollisionen verbundenen unsicheren Rechtslage ist es begrüßenswert, wenn der Gesetzgeber Kollisionen erkennt und selbst deren Auflösung normiert.¹¹⁰

3. Auflösung anhand des Gebots völkerrechtsfreundlicher Auslegung?

Bei der Konfliktlage zwischen völkerrechtlichen Vereinbarungen und nationalem Recht könnte das Gebot völkerrechtsfreundlicher Auslegung primär zur Kollisionsauflösung heranzuziehen sein. Von Verfassung wegen ist nach dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit¹¹¹ ein Verstoß deutschen Rechts gegen Völkerrecht nach Möglichkeit zu vermeiden, wodurch

die Pflicht zur völkerrechtskonformen Interpretation der Gesetze begründet wird.¹¹² Bei der Auslegung einfachgesetzlicher Bestimmungen ist bei mehreren Deutungsvarianten der völkerrechtskonformen Variante Vorrang einzuräumen.¹¹³ Als verfassungsrechtliche Leitlinie ist der Grundsatz zur Sinnermittlung und Anwendung innerstaatlicher Rechtsvorschriften zu beachten.¹¹⁴

a) Keine uneingeschränkte Geltung der Völkerrechtsfreundlichkeit

Die Völkerrechtsfreundlichkeit des GG stellt als offenes Prinzip eine Auslegungsmaxime für Rechtsnormen mit potentiell derogierendem Inhalt dar, jedoch keine strikte Vorrangregelung für

98 Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (845); Koenig in Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 4 Rz. 96 mit Verweis auf den RFH; Schwarz (Fn. 13), § 2 Rz. 6: ein späteres allg. Gesetz ändere ein früheres *lex specialis* nicht ab; Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 198; Kluge (Fn. 55), S. 650; Kempff/Bandl, DB 2007, 1377 (1379); Schwenke in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 23 (26); Jochimsen/Gradl, IStR 2015, 236 (237): *lex posterior* nur, „sofern sich keine Norm als spezieller erweist“; Kube, StuW 2015, 134 (137 f.): nach allg. Grundsätzen seien spezielle Vorschriften vorrangig; Schönfeld/Häck (Fn. 7), Rz. 184.

99 Schilling (Fn. 42), S. 457.

100 Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 167.

101 Dafür Wassermeyer in FS Krawitz, 2010, S. 485 (492): *lex-posterior*-Grundsatz gelte nur, wenn feststünde, dass der Gesetzgeber das vorher gesetzte Recht ändern wolle; s. auch Musil (Fn. 23), S. 198 f. m.w.N.: *lex-posterior*-Regel könne durchbrochen werden, wenn Anhaltspunkte gegen die Annahme sprächen, der Gesetzgeber habe ein früheres Gesetz außer Kraft setzen wollen; Nawiasky (Fn. 45), S. 91 f.: sei die Aufhebung älteren Rechts ersichtlich nicht gewollt, so gelte es weiter.

102 So auch Nawiasky (Fn. 45), S. 92; Haendel, IStR 2017, 436 (439).

103 BFH v. 11.1.2012 – I R 27/11, BFHE 236, 327 = FR 2012, 465 m. Anm. Kempermann; v. 20.8.2014 – I R 86/13, BSTBl. II 2015, 18 = FR 2015, 86 m. Anm. Mitschke; s. auch Heckmann, Geltungskraft und Geltungsverlust von Rechtsnormen, 1997, 167.

104 Vgl. Wernsmann (Fn. 55), S. § 4 Rz. 215 u. 357 zur formellen Aufhebung.

105 Bydinski (Fn. 63), 573; Schilling (Fn. 42), S. 456; Vranes, ZaöRV 2005, 391 (403): alles verfügbare Auslegungsmaterial sei einzubeziehen und abzuwägen; M. Lang in FS Jü. Lüdicke, 2019 [bei Drucklegung im Erscheinen], unter II.3.

106 Kluge (Fn. 55), S. 651; Zippelius (Fn. 5), S. 33; Haendel (Fn. 23), S. 126 ff.

107 Bydinski (Fn. 63), 573.

108 Haendel (Fn. 23), S. 126 m.w.N. zum von Maus, Treaty Override, 1998, 212 ff. befürworteten Vorrang der *lex-posterior*-Regel.

109 Zippelius (Fn. 5), S. 33.

110 S. ausführlich Abschn. IV.

111 Vgl. Herdegen in Völkerrecht, 16. Aufl. 2017, III. Kapitel Rz. 9: der Ursprung der Völkerrechtsfreundlichkeit der deutschen Verfassung liege in der Gesamtschau der Bestimmungen des GG; Payandeh, JöR 2009, 465 (470 ff.); Stein/Buttlar in Völkerrecht, 13. Aufl. 2012, Rz. 190; von Arnould, Völkerrecht, 2012, § 7 Rz. 514; Krajewski, Völkerrecht, 2017, § 5 Rz. 21.

112 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 71 m.w.N. = FR 2016, 326; v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (329); v. 26.2.2008 – 1 BvR 1602, 1606, 1626/07, BVerfGE 120, 180; v. 4.5.2011 – 2 BvR 2365/09, 740/10, 2333/08, 1152/10, 571/10, BVerfGE 128, 326; vgl. von Arnould (Fn. 111), § 7 Rz. 514.

113 Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (845): im Falle eines Konflikts zwischen innerstaatlichem Steuergesetz und DBA sei der Anwendungsbereich des innerstaatlichen Steuergesetzes zurückzunehmen und dem DBA sei zur Geltung zu verhelfen; dazu auch Stein/Buttlar (Fn. 111), Rz. 192; Krajewski (Fn. 111), § 5 Rz. 23; BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 71 = FR 2016, 326; BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (318 f.) Rz. 47; Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 5.

114 Hindelang/Berger, JuS 2017, 604; als den Rechtsanwender „leitende“ Linie i.S.e. Staatszielbestimmung; vgl. Krumm, AÖR 2013, 363 (385); Scheuner in FS Forstthoff, 1972, S. 325 (327); Jansen/Weidmann, IStR 2010, 596.

den Inhalt des völkerrechtlichen Vertrages und kann folglich keine rechtliche Bindung des Gesetzgebers begründen.¹¹⁵ Die Völkerrechtsfreundlichkeit zielt zwar auf einen möglichst weitgehenden Gleichlauf von völkerrechtlicher Verpflichtung und innerstaatlicher Rechtslage ab, darf die ausdifferenzierten Regelungen des GG und ihre Systematik indes nicht unterlaufen.¹¹⁶ Durch die Völkerrechtsfreundlichkeit wird kein genereller Vorrangwillen von DBA begründet.¹¹⁷ Vielmehr ist im Steuerrecht „Völkerrechtsunfreundlichkeit“ nicht selten beabsichtigt.¹¹⁸

b) Stellung der Völkerrechtsfreundlichkeit zur Auflösung der Normkollision

Die Völkerrechtsfreundlichkeit begründet zwar keinen Vorrang, eine völkerrechtsfreundliche Auslegung wird hingegen teilweise neben dem herkömmlichen Auslegungskanon als Auslegungsmethode behandelt,¹¹⁹ zum Teil als Auslegungshilfe herangezogen.¹²⁰ Dabei handelt es sich nicht um eine Auslegungsregel im herkömmlichen Sinne, da sie erst anknüpft, wenn die klassischen Auslegungsmethoden mehrere Auslegungsvarianten zulassen.¹²¹ Unstreitig greift die Vermutung der Völkerrechtsfreundlichkeit jedenfalls – ebenso wie die allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln – auf Ebene der Gesetzesauslegung. Weitere Parallelen sind nicht von der Hand zu weisen: So basieren sowohl die Völkerrechtsfreundlichkeit als auch die allgemeinen Kollisionsregeln auf Vermutungen, ferner haben beide Verfassungsrang.¹²² Dies wirft die Frage auf, welche Vermutung im Einzelfall schwerer wiegt, oder, anders gewendet, ob allein ein späteres oder spezielleres nationales Gesetz einen Völkerrechtsbruch begründen kann und darf.¹²³

Zur Beantwortung dieser Frage ist der Umfang der Völkerrechtsfreundlichkeit näher zu beleuchten. Nach Rechtsprechung des BVerfG gilt das Gebot der völkerrechtsfreundlichen Auslegung nicht absolut und ungeachtet der methodischen Grenzen der Gesetzesauslegung.¹²⁴ Die Grenze der Auslegung markiert damit auch die Wirksamkeitsgrenze der Völkerrechtsfreundlichkeit.¹²⁵ Eine völkerrechtsfreundliche Auslegung ist nur möglich, wenn der Wortlaut nicht so eindeutig ist, dass der Rechtsanwender diesem von vornherein keine andere Bedeutung beimessen kann.¹²⁶ Der Gesetzgeber kann die Vermutungsregel der Völkerrechtsfreundlichkeit widerlegen,¹²⁷ wenn eine klare Bekundung zur Abweichung von völkerrechtlichen Verpflichtungen vorliegt.¹²⁸ Folglich fungiert die Völkerrechtsfreundlichkeit auch als Warnfunktion, da sie für den Gesetzgeber eine Hürde zur Abweichung schafft, indem der bewusste Dispens des Gesetzgebers von der Völkerrechtsnorm nach außen hin kenntlich gemacht werden muss.¹²⁹ Erst durch eindeutigen Widerspruch des Gesetzgebers wird die Vermutung zur Einhaltung völkerrechtlicher Verpflichtungen gebrochen.¹³⁰ Bei der völkerrechtsfreundlichen Auslegung steht grundsätzlich die effektive Durchsetzung des Staatsziels der internationalen Rechtsfreundlichkeit im Vordergrund; sie dient somit als Regel zur Konfliktvermeidung.¹³¹ Die methodische Konfliktvermeidungsaufgabe kommt jedoch nicht zum Tragen, wenn der Gesetzgeber den Derogationswillen hinreichend dokumentiert hat.¹³² Für eine wirksame Abkommensüberschreibung wird vom Gesetzgeber verlangt, sich mit dem Inhalt der vertraglichen Verpflichtung auseinandergesetzt zu haben und eine abweichende Regelung auch um den Preis des Vertragsbruchs eindeutig gewollt zu haben.¹³³ So schafft die Völkerrechtsfreundlichkeit zwar keine die Befugnisse des Gesetzgebers

beschränkende Bindung,¹³⁴ gleichwohl zwingt sie den Gesetzgeber dazu, umso genauere, eindeutige Gesetze zu schaffen.

Nach der Entscheidung des BVerfG schränkt zwar Art. 59 Abs. 2 GG den *lex-posterior*-Grundsatz nicht ein.¹³⁵ Was das Verhältnis der Völkerrechtsfreundlichkeit zu den allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln der Spezialität und Zeitfolge betrifft, kam das BVerfG zu dem mit vorstehenden Ausführungen deckungsgleichen Schluss, Gesetze „sind im Einklang mit den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland

115 Vgl. Becker, NVwZ 2005, 289 (290); zur fehlenden Bindungswirkung BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 6, 69 = FR 2016, 326.

116 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 69 = FR 2016, 326 bezogen auf das Nichtvorliegen der Verfassungswidrigkeit völkerrechtswidriger Gesetze; dazu auch Payandeh, NJW 2016, 1279 (1280); Lampe, BB 2016, 1373 (1375); krit. zum Beschluss Valtal/Stendel, StuW 2019, 342 (in diesem Heft) unter Kap. IV.2.b).

117 A.A. Vorlagebeschluss (BVerfG – 2 BvL 15/14) BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791 Rz. 34 = FR 2014, 480, die prinzipielle Völkerrechtsfreundlichkeit des GG sei vorrangig und wirke als materiell-rechtliche Sperre.

118 Krumm, AöR 2013, 363 (368).

119 Vgl. Knop, Völker- und Europarechtsfreundlichkeit als Verfassungsgrundsätze, 2013, 229; M. Lang in FS Jü. Lüdike, 2019 [bei Drucklegung im Erscheinen], unter II.3.: eines von vielen Argumenten.

120 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 71 = FR 2016, 326; vgl. Herdegen (Fn. 52), Art. 25 Rz. 8 f.; Wagner in Blümich EStG, § 50d EStG Rz. 18e (147. EL 2019); Bleckmann in Grundgesetz und Völkerrecht, 1975, 298 f.; den (Verfassungs-) Rechtsanwender „leitende“ Wirkung, Krumm, AöR 2013, 363 (385); a.A. Stöber, DStR 2016, 1889 (1892), der die Bedeutung der Völkerrechtsfreundlichkeit unter Annahme einer bloßen Auslegungshilfe als verkannt ansieht und zu einem generellen Vorrang völkerrechtlicher Verträge kommt, um Internationalisierung und völkerrechtlicher Verflechtung Genüge zu tun.

121 Vgl. Knop (Fn. 119), 237; Hofmann, Jura 2013, 326 (330).

122 S. für die Völkerrechtsfreundlichkeit BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 65 f = FR 2016, 326; für die allgemeinen Kollisionsregeln s. Hummel, IStR 2005, 35 (36); Verfassungsrechtsgüter mit Verankerung im Rechtsstaatsprinzip; für den Spezialitätsgrundsatz s. auch Reimer in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 29.

123 So wohl FG Baden-Württemberg v. 7.6.2016 – 6 K 1213/14, EFG 2016, 1980, Rev. anh. BFH v. 23.1.2017 – I R 80/16.

124 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rz. 72 = FR 2016, 326.

125 BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (329); Ismerl/Baur, IStR 2014, 241 (245); Musil, IStR 2014, 192 (194): Gesetzgeber wolle sich „bewusst und offen“ nicht völkerrechtsfreundlich verhalten; Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 178.

126 Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (846); vgl. Hofmann, Jura 2013, 326 (331); Proelß in Rensen/Brink, Linien der Rechtsprechung des BVerfG, 2009, 553 (557) zur klaren Bekundung eines Abweichungswillens.

127 Vgl. Knop (Fn. 119), S. 208.

128 Vgl. BVerfG v. 26.3.1987 – 2 BvR 589/79, BVerfGE 74, 358 (370) Rz. 39; Schönfeld/Häck (Fn. 7), Rz. 182 f.

129 Vgl. Knop (Fn. 119), S. 208.

130 Vgl. Nettesheim in Maunz/Düring, GG, Art. 59 Rz. 187 (Jan. 2009); Knop (Fn. 119), S. 207.

131 Vgl. Hofmann, Jura 2013, 326 (330); Knop (Fn. 119), S. 229, 235; Rojahn in Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 24 Rz. 3; Payandeh, JöR 2009, 465 (485).

132 Vgl. Krumm, AöR 2013, 363 (372); Seer, IStR 1997, 481 (484); Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.26; M. Lang in FS Jü. Lüdike, 2019 [bei Drucklegung im Erscheinen], unter III.1. schlägt vor, anstelle von „Derogation“ das Wort „Suspension“ zu verwenden.

133 Herdegen (Fn. 52), Art. 25 Rz. 11; vgl. Krumm, AöR 2013, 363 (381).

134 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 86 = FR 2016, 326.

135 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 51 = FR 2016, 326.

auszulegen und anzuwenden, selbst wenn sie zeitlich später erlassen worden sind als ein geltender völkerrechtlicher Vertrag; denn es ist nicht anzunehmen, daß der Gesetzgeber, sofern er dies nicht klar bekundet hat, von völkerrechtlichen Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland abweichen oder die Verletzung solcher Verpflichtungen ermöglichen will¹³⁶. Es ist folglich auch dann völkerrechtsfreundlich auszulegen, wenn das Gesetz später erlassen worden ist als das Zustimmungsgesetz zu dem völkerrechtlichen Vertrag.¹³⁷ Die der *lex-posterior*-Regel zugrunde liegende Vermutung kann die Vermutung der Völkerrechtsfreundlichkeit nicht widerlegen. Vielmehr verdrängt der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit die *lex-posterior*-Regel.¹³⁸

Fraglich ist, ob gleiches auch für die *lex-specialis*-Regel gilt. Soweit ersichtlich, wurde dies vom BVerfG noch nicht entschieden. Die *lex-specialis*-Regel basiert ebenfalls auf einer Vermutung,¹³⁹ welche nicht in der Lage ist, das widerstreitende Gebot des völkerrechtsfreundlichen Verhaltens zu widerlegen. Dies gilt auch für den Fall, in dem eine nationale Norm zur Norm des Völkerrechts *lex specialis* im technischen Sinne ist. Führt in diesem Fall allerdings die Völkerrechtsfreundlichkeit zur Nichtanwendung der *lex specialis*, zöge dies möglicherweise im Ergebnis eine Norm ohne Anwendungsbereich nach sich. Da eine solche Auslegung methodisch nicht vertretbar ist,¹⁴⁰ könnte die Grenze der Völkerrechtsfreundlichkeit hier erreicht sein.¹⁴¹

Die Vermutung des *lex-specialis* Grundsatzes kann gleichwohl u.E. nicht ausreichen, um das Gebot der völkerrechtsfreundlichen Auslegung außer Kraft zu setzen. Hierfür spricht neben der Tatsache, dass die der *lex-specialis*-Regel zugrunde liegende Vermutung eine unbewiesene ist,¹⁴² insbesondere die der völkerrechtsfreundlichen Auslegung immanente Warnfunktion, die eben mehr als nur eine Vermutung – namentlich eine explizite gesetzgeberische Anordnung – einfordert. Der hier vertretenen Auffassung widerspricht nicht die im Schrifttum anzutreffende Meinung, die völkerrechtsfreundliche Auslegung greife nur ein, wenn das Spezialitätsverhältnis zwischen nationaler Norm und DBA nicht eindeutig sei.¹⁴³ Dieser Auffassung liegt eine divergierende Spezialitäts-Definition zugrunde, die die „Spezialität“ einer Norm i.S.e. Vorrangs aus der expliziten Derogationsanordnung ableitet.¹⁴⁴ Nach hier vertretener Ansicht ist „Spezialität“ nicht mit einer Kollisionsauflösungsanordnung im Gesetz gleichzusetzen.¹⁴⁵ Fehlt die eindeutige Bekundung gegen das Gebot der völkerrechtsfreundlichen Auslegung, setzt sich die Völkerrechtsfreundlichkeit gegen die Vermutung der *lex-specialis* Regelung durch.

c) Obsoleszenz der allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln bei Konflikt mit Völkerrecht

Die vorstehenden Ausführungen belegen die Vermutung, der Gesetzgeber wolle sich auch bei Normkollisionen grundsätzlich nicht in Widerspruch zu völkerrechtlichen Verpflichtungen Deutschlands setzen.¹⁴⁶ Gerade in Fällen, in denen keine der beiden Normen eindeutig als *lex posterior* und *lex specialis* hervorgeht, führt die Anwendung der völkerrechtsfreundlichen Auslegung zu einer Harmonisierung der zunächst konfligierenden Normen,¹⁴⁷ indem das Gebot der völkerrechtsfreundlichen Gesetzesauslegung in Anbetracht dessen Warnfunktion nicht

durch *lex posterior* oder *lex specialis* Normen entkräftet werden kann.

Folglich macht die Völkerrechtsfreundlichkeit die Grundsätze der *lex posterior* und der *lex specialis* im Bereich des Treaty Overriding obsolet: Auf die allgemeinen Konfliktauflösungsregeln kommt es nicht mehr an, wenn die Völkerrechtsfreundlichkeit des GG interpretationsbeeinflussend bereits den durch sie aufzulösenden Konflikt vermeidet.¹⁴⁸ Der völkerrechtsfreundlichen Auslegung wird Rechnung getragen, indem eine *lex posterior* das Zustimmungsgesetz nur dann verdrängt, wenn sich ersterer klar und zweifelsfrei entnehmen lässt, dass sie einem entgegenstehenden DBA vorgehen soll, weil sich der Gesetzgeber hinreichend klar zur Abkommenswidrigkeit bekennt.¹⁴⁹ Da ein solch klares Bekenntnis auch gegenüber späteren Gesetzen gilt,¹⁵⁰ liegt die Derogation des Abkommensrechts jedoch nicht in der *lex-posterior*-Regel begründet, sondern in dem im Gesetz zum Ausdruck gebrachten Derogationswil-

136 BVerfG v. 26.3.1987 – 2 BvR 589/79, BVerfGE 74, 358 (370).

137 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 71 f.; v. 26.3.1987 – 2 BvR 589/79, BVerfGE 74, 358 = FR 2016, 326; v. 10.11.1981 – 2 BvR 1058/79, BVerfGE 59, 63 (89); v. 22.12.2006 – 2 BvR 1526/04, BVerfGE 10, 116; anders wohl Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.24; Krumm, AöR 2013, 363 (368); Bleckmann (Fn. 120) 298 f.; Geiger, Grundgesetz und Völkerrecht, 5. Aufl. 2010, 170 f.; Nettesheim (Fn. 130) Art. 59 Rz. 187 (Jan. 2009); Proelß (Fn. 126), S. 556 f.; Hofmann, Jura 2013, 326 (331).

138 Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. 301 (317).

139 Haendel (Fn. 23), S. 127: „schwache Rechtsregel“.

140 BFH v. 1.2.2006 – X B 166/05, BStBl. II 2006, 420 = FR 2006, 512; s. auch Reimer in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 29: Es bestehe eine „axiomatische“ Annahme, dass nur Normen vereinbart oder erlassen würden, die mindestens einen denkbaren Anwendungsfall haben.

141 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12 BVerfGE 141, 1 Rz. 72 = FR 2016, 326, eine Übereinstimmung mit Völkerrecht werde nur erreicht, „soweit dies methodisch vertretbar“ sei.

142 S. krit. A. Klein, Konkurrenz und Auslegung, 1997, 53.

143 Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.26, der diese „Spezialität“ aber in Rz. 3.24 aus der expliziten Willensbekundung des Gesetzgebers durch die Formel „ungeachtet des Abkommens“ herleitet.

144 Für eine Spezialität aufgrund „ungeachtet des Abkommens“ auch Frot-scher, IStR 2016, 561 (566); Hummel, IStR 2016, 335 (336); Kempff/Bandl, DB 2007, 1377 (1379) zu § 50d EStG; a.A. Haendel, IStR 2017, 436 (438); Jochimsen/Graddl, IStR 2015, 236 (242), welche für die Spezialität auf die tatbestandliche Reichweite abstellen.

145 S. Abschn. III.2.a).

146 Zurückgehend auf Triepel, Völkerrecht und Landesrecht, 1899, 398 f.; von Arnould (Fn. 111), § 7 Rz. 515; Mückl, Der Staat, 2005, 403 (409); als grundgesetzliches Leitmotiv, BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 1038/01, BVerfGE 112, 1 (26, 47); v. 26.3.1957 – 2 BvG 1/55, BVerfGE 6, 309 (362 f.); v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (308); Herdegen (Fn. 52), Art. 25 Rz. 6., Präambel, Rz. 64, Art. 1 Abs. 2 Rz. 39 ff.; Voßkuhle/Kaufhold, JuS 2013, 309 (311); Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (845 f.); Engel, Völkerrecht als Tatbestandsmerkmal deutscher Normen, 1989, 53; Krumm, AöR 2013, 363 (384); zur Pflicht innerstaatlicher Organe zu völkerrechtskonformen Verhalten, vgl. Herdegen (Fn. 52), Art. 25 Rz. 1, 7; Lehner, IStR 2016, 217 (218); Bleckmann, DÖV 1996, 137 (143); als grundsätzliche Vermutung, der Staat wolle seine internationalen Pflichten erfüllen und damit sei ein völkerrechtswidriger Gesetzesinhalt einschränkend auszulegen, Geiger in FS der Juristenfakultät zum 600-jährigen Bestehen der Universität Leipzig, 2009, 81.

147 Vgl. Hofmann, Jura 2013, 326 (330 f.).

148 Vgl. Krumm, AöR 2013, 363 (371).

149 Vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129 = FR 1994, 829; v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819 = FR 2002, 1022; Krumm, AöR 2013, 363 (371 f.); Drüen (Fn. 3), § 2 Rz. 2; Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.25; Seer, IStR 1997, 481 (485); Musil (Fn. 23), S. 71 f.; Leisner, RIW 1993, 1013 (1019) fordert ein Zitiergebot analog Art. 19 Abs. 1 S. 2 GG.

150 BFH v. 25.5.2016 – v. 28.10.2015 – I R 64/13, BStBl. II 2017, 1185.

len.¹⁵¹ Die Zeitfolge der Gesetze hat somit im Bereich des Treaty Overriding keine Bedeutung.¹⁵² Soweit dem Beschluss des BVerfG „eine hervorgehobene Stellung und Bedeutung“¹⁵³ der *lex-posterior*-Regel entnommen wird, betrifft dies nach hier vertretener Auffassung nur deren Nähe zum Demokratieprinzip,¹⁵⁴ dem wesentliche Bedeutung zukam. Gleiches sollte u.E. für die Spezialität der Gesetze gelten: Die Spezialität einer nationalen Norm kann allein keinen Abkommensbruch bewirken; jedoch ordnet die erkennbare Derogationsanordnung auch dann einen Abkommensbruch an, wenn die DBA-Norm *lex specialis* ist. Dies entspricht dem Vorrang einer gesetzlich angeordneten Kollisionsauflösungsnormierung.¹⁵⁵

4. Zwischenergebnis

Mit dem derzeitigen Stand typisierender Vermutungsregelungen zur Spezialität und Zeitfolge kann keine verbindliche und einheitliche Auflösung der Normkollision aufgrund des Treaty Overriding bewirkt werden. Typisierende Vermutungsregelungen sind im Bereich des Internationalen Steuerrechts unzureichend. Eine eindeutige Spezialität ist für DBA zumeist nicht feststellbar und die Zeitfolgenregelung kann im sich stetig und rasant wandelnden Steuerrecht zu nicht beabsichtigten und überdies unterschiedlichen Resultaten führen. Zudem ist das Verhältnis der allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln zueinander nicht abschließend entschieden, weshalb es auch hier zur mitunter zufälligen Ergebnisfindung kommt, die Rechtsunsicherheit bewirkt. In der Folge ist eine Normkollisionsauflösung basierend auf typisierenden Vermutungen im dichter werdenden Geflecht des Internationalen Steuerrechts nicht mehr zeitgemäß.

Entscheidend gegen die Anwendung der allgemeinen Kollisionsregelungen spricht die Obsoleszenz der allgemeinen Vermutungen der *lex-specialis*- und *lex-posterior*-Regelungen im Geltungsbereich völkerrechtsfreundlicher Auslegung. Wenn gleich durch die Völkerrechtsfreundlichkeit kein strikter Vorrang des DBA angeordnet werden kann, ist die deutlich zu machende Abweichung vom DBA vorranglöstend. Die fehlende Systematisierung des Kollisionsauflösungsproblems bedingt ein Höchstmaß an Rechtsunsicherheit im Spannungsverhältnis zwischen Treaty Override und Abkommensnormen.

IV. Unbedingter Geltungsanspruch gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierung

Abseits der allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln besteht die Möglichkeit, Normkollisionen durch gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierungen aufzulösen. Im Folgenden werden gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierungen ins Verhältnis zu den Vermutungsregelungen gesetzt und daraus ein systematisches Vorgehen bei Normkollisionen im Internationalen Steuerrecht abgeleitet. Dieses Vorgehen setzt insbesondere bei den von Klaus-Dieter Drüen im Nachgang zur Entscheidung des BVerfG angestellten bemerkenswerten Überlegungen zur Behandlung von § 2 Abs. 1 AO als Kollisionsauflösungsnormierung an.¹⁵⁶ Dieser Ansatz wird im Rahmen der Kommentierung zu § 2 Abs. 1 AO nach hier vertretener Auffassung allerdings nicht in gebotener umfassender Konsequenz fortgeführt, wenn trotz der in § 2 Abs. 1 AO erkannten expliziten Kollisionsauflösungsnormierung im Falle eines späteren DBA aufgrund der vom BVerfG gestärkten *lex-posterior*-Regel im Fol-

genden wiederum auf die Zeitfolge abgestellt wird.¹⁵⁷ Die nachfolgenden Ausführungen belegen den fehlenden Geltungsanspruch allgemeiner Kollisionsauflösungsregeln im Bereich des Treaty Override, weil stets eine vorrangige gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierung einschlägig ist. Durch diese Systematisierung kann die Rechtsunsicherheit im Bereich der Kollisionsauflösung weitgehend vermieden und Gewichtung und Geltung bestehender Auflösungsmaßstäbe aufgezeigt werden.

1. Stellung gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierungen

Zur Bestimmbarkeit des Normvorrangs im Falle der Kollision ist es zuträglich, wenn der Gesetzgeber Abweichungen bewusst und klar erkenntlich regelt. Eine derartige Bekundung kann durch vorrangig heranzuziehende gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierungen bewirkt werden. Die stets vorgebrachten allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln, welche auf (konkludenten) Vermutungen des gesetzgeberischen Willens basieren, werden von gesetzlich festgeschriebenen Kollisionsnormierungen abgelöst. Ob und wann eine solche gesetzliche Festschreibung maßgebend ist, wird nachfolgend analysiert.

a) Abdingbarkeit vermutungsbasierter Kollisionsauflösungsregel – Vorrang gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierung

Hat der Gesetzgeber das Vorliegen einer Normkollision erkannt, ist es ihm möglich, ohne Bindung an die sonstigen Verständnis Gesichtspunkte – wie den allgemeinen Kollisionsregeln – den Vorrang bestimmter Normen anzuordnen.¹⁵⁸ Zur Lösung einzelner Konkurrenzprobleme haben gesetzliche Regelungen immer Vorrang.¹⁵⁹ Die Vorrangstellung gesetzlicher Regelungen gründen auf klaren Bekundungen, welche stärker wirken müssen als die allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln auf Basis logischer Vermutungen zur Typisierung des gesetzgeberischen Willens.¹⁶⁰ Mithilfe der ausdrücklichen gesetzlichen An-

151 Insoweit missverständlich BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 50 f = FR 2016, 326; krit. Cloer/Hagemann, NWB 2016, 1802 (1809).

152 I.E. bereits ähnlich Kempf/Bandl, DB 2007, 1377 (1381): Frage der Zeitfolge könne dahingestellt bleiben.

153 Gosch, DB 15/2016, M5.

154 S. zum Zusammenhang der Zeitfolge mit der Abänderbarkeit des Rechts auch Abschn. III.2.b).

155 BFH v. 11.1.2012 – I R 27/11, FR 2012, 465 m. Anm. Kempermann, BFH/NV 2012, 862; v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015 = FR 2015, 86 m. Anm. Mitschke; s. auch Abschn. IV. zum unbedingten Geltungsanspruch gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierungen.

156 Drüen (Fn. 3), Rz. 6 ff., dort insb. Rz. 6b zum durch § 2 Abs. 1 AO angeordneten Anwendungsvorrang von DBA; mit einem solchen Verständnis zuvor bereits Wassermeyer in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 1 OECD-MA Rz. 9 (Jan. 2008).

157 Drüen (Fn. 3), Rz. 6c; dem ohne weitere Differenzierung folgend auch Schönfeld/Häck (Fn. 7), Rz. 182 und 184.

158 Vranes, ZaöRV 2005, 391 (402); Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 198 zur *lex-posterior*-Regel; Zippelius (Fn. 5), S. 30, wonach in diesen Fällen eine „nur scheinbare, weil vom Gesetzgeber ausdrücklich ausgeräumte Normenkonkurrenz“ vorliege.

159 A. Klein (Fn. 142) 53; i.E. auch Haendel (Fn. 23), S. 104.

160 BVerfG v. 9.11.1988 – 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes sei der in ihm zum Ausdruck kommen-

ordnung zur Entscheidung über einen bestimmten Sachverhalt wird das abzuleitende Ergebnis erkenntlich.¹⁶¹ Für eine typisierende Betrachtung bleibt dann kein Raum. Mit dem eindeutigen Wortlaut ist die Grenze der Gesetzesauslegung aufgezeigt. Der Gesetzgeber kann durch ausdrückliche Regeln sowohl die *lex-posterior*¹⁶² als auch die *lex-specialis*-Vermutungsregel¹⁶³ abbedingen.¹⁶⁴

Da den allgemeinen vermutungsbasierten Kollisionsregeln kein höherer Rang zukommt, kann das geschriebene Gesetz vorrangige Kollisionsregeln enthalten.¹⁶⁵ Die Bindung des Gesetzgebers an die verfassungsmäßige Ordnung¹⁶⁶ nimmt nicht Bezug auf allgemeine Vermutungsregeln, so dass diese revidierbar sind. Auslegungsleitende Vorgaben führen nicht zur Bindung des Gesetzgebers,¹⁶⁷ da die Auslegung vielmehr am objektivierten Willen des Gesetzgebers auszurichten ist,¹⁶⁸ der durch das geschriebene Recht klar ermittelt werden kann. Entfällt die methodische Konfliktvermeidungsaufgabe des Grundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit durch hinreichende Dokumentation des gesetzgeberischen Derogationswillens,¹⁶⁹ so muss dies erst recht für die gegenüber der Völkerrechtsfreundlichkeit nachrangigen Regeln der Spezialität und der Zeitfolge gelten.

b) Bedeutung des § 2 Abs. 1 AO

Als gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierung kommt § 2 Abs. 1 AO infrage, wonach Verträge mit anderen Staaten i.S.d. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG über die Besteuerung den Steuergesetzen vorgehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind. Die Bedeutung dieser Vorschrift ist auch Dekaden nach ihrer Einführung ungeklärt.¹⁷⁰ Missverständnisse ergeben sich vor dem Hintergrund des angeordneten „Vorgehens“, was mitunter als „Vorrang“ i.S. eines höheren Ranges interpretiert wurde: Die Norm vermittele den Eindruck, DBA seien *leges superior*.¹⁷¹ Dies soll der Absicht des historischen Gesetzgebers entsprochen haben,¹⁷² weil laut der Gesetzesbegründung durch § 2 Abs. 1 AO klargestellt werden sollte, „daß völkerrechtliche Vereinbarungen, soweit sie innerstaatliches Recht geworden sind, Vorrang vor den innerstaatlichen Steuergesetzen haben und deshalb allein durch spätere innerstaatliche Gesetze nicht abgeändert werden können.“¹⁷³

Dieser Intention von § 2 Abs. 1 AO kann nicht zugestimmt werden. Zunächst spricht gegen eine solche Vorrangausslegung die mangelnde Kompetenz einer einfachgesetzlichen Norm zur Anordnung der Rangbestimmung eines DBA.¹⁷⁴ Dem Gesetzgeber ist zu unterstellen, keine funktionslosen Gesetze zu schaffen.¹⁷⁵ Mithin ist die Interpretation ausgeschlossen, eine einfachgesetzliche Norm solle Unmögliches, namentlich die Ranganordnung, bestimmen. Im Übrigen tritt ein solcher Vorrangswille u.E. auch nicht in der Gesetzesbegründung hervor, weil dort zwar durch das Wort „allein“ zum Ausdruck kommt, die *lex-posterior*-Regel partiell aussetzen zu wollen, das Überschreiben von DBA aber nicht gänzlich unmöglich gemacht werden soll, was indes bei höherrangigem Recht der Fall wäre. Selbst wenn man die Gesetzesbegründung so verstünde, käme dem darin zum Ausdruck gebrachten Willen des Gesetzgebers nur Bedeutung zu, soweit er sich im Wortlaut widerspiegelte.¹⁷⁶ Der Wortlaut der Vorschrift ordnet allerdings gerade nicht an, DBA gehen „im Rang“ vor,¹⁷⁷ sondern schlicht, dass DBA vorgehen.¹⁷⁸

Auch ohne Ranganordnung kann die Norm nicht bedeutungslos sein.¹⁷⁹ Teilweise wird vertreten, § 2 Abs. 1 AO enthalte eine auf dem Spezialitätsgrundsatz beruhende Vorrangvermutung, ohne konstitutive Wirkung zu entfalten.¹⁸⁰ Begründungen für diese Ansicht bleiben weitgehend aus. Die weit verbreitete Ansicht, die sich für eine klarstellende Spezialitätsbekundung des § 2 Abs. 1 AO ausspricht, kann u.E. schon deshalb nicht überzeugen, weil die Spezialität im Anwendungsbereich der Völkerrechtsfreundlichkeit obsolet ist.¹⁸¹

Soweit vertreten wird, § 2 Abs. 1 AO würde von der Anwendung der *lex-posterior*-Regel entbinden,¹⁸² ist dieser Auffassung zuzugeben, dass Ziel der Norm ist, gerade gegenüber neueren

de objektivierter Wille des Gesetzgebers; s. auch BFH v.18.12.2014 – IV R 22/12, BStBl. II 2015, 606 = FR 2015, 660 m. Anm. Nöcker; v. 21.10.2010 – IV R 23/08, BFHE 231, 544 = BStBl. II 2011, 277; v. 25.9.2014 – IV R 44/11, BFHE 246, 470 = FR 2015, 467.

161 Schilling (Fn. 42), S. 451.

162 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 50 = FR 2016, 326; so bereits Musil (Fn. 23), S. 70.

163 BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18 = FR 2015, 86 m. Anm. Mitschke.

164 Krumm, AöR 2013, 363 (371); Haendel, IStR 2017, 436 (437); Heckmann (Fn. 103), S. 193, der die Vermutungsregeln als widerlegbar ansieht.

165 Kluge (Fn. 55), S. 650.

166 Grzeszick (Fn. 50), Art. 20 Rz. 30; Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.2; Lepsius, JuS 2018, 950 (952).

167 Vgl. Grzeszick (Fn. 50), Art. 20 Rz. 31.

168 Seer, IStR 1997, 481 (486).

169 Vgl. Krumm, AöR 2013, 363 (372); Seer, IStR 1997, 481 (484); Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.26.

170 S. mit einem Überblick auch Drüen (Fn. 3), Rz. 6a; s. jüngst M. Lang in FS Jü. Lüdike, 2019 [bei Drucklegung im Erscheinen], unter II.3, der keine Bedeutung in der Norm erkennt.

171 Seer, IStR 1997, 481 (484); Kluge (Fn. 55), S. 650; Bron, IStR 2007, 431 (432).

172 Musil (Fn. 23), S. 43 mit Verweis auf BT-Drucks. v. 7.11.1975, 7/4292, 15; s. auch Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 6: § 2 Abs. 1 AO wolle die Stellung im Normengefüge bestimmen.

173 BT-Drucks. v. 7.11.1975, 7/4292, 15.

174 Seer, IStR 1997, 481 (484); Kempf/Bandl, DB 2007, 1377 (1379); Musil (Fn. 23), S. 43; Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 191; Kluge (Fn. 55), S. 650; Schönfeld/Häck (Fn. 7), Rz. 179, die dies insbesondere auf spätere innerstaatliche Steuerrechtsregeln beziehen; i.E. auch Haendel, IStR 2017, 436 (437); keine wirksame besondere Kollisionsregel; Bron, IStR 2007, 431 (432); Mössner (Fn. 7), Rz. 2.454.

175 S. A. Klein (Fn. 142) 58; vgl. Heckmann (Fn. 103), S. 127, der eine Normgeltung voraussetzt.

176 Bereits BVerfG v. 9.11.1988 – 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106 m.w.N.

177 So aber u.U. Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 191 f.

178 Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. 301 (315); Jochimsen/Grادل, IStR 2015, 236 (237): Wortlaut lasse einen generellen Anwendungsvorrang von DBA vermuten.

179 So zutreffend auch Gersch in Klein, AO, 13. Aufl. 2016 § 2 AO Rz. 3; ähnlich Musil (Fn. 23), S. 67: Da § 2 AO keine Rangerhöhung anordnen könne, werde die Frage aufgeworfen, welchen Regelungsgehalt die Norm stattdessen habe.

180 Hey (Fn. 23), S. 145 m.w.N.; Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.24: „allenfalls deklaratorische Bedeutung“; Frotzcher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (700): „überflüssig und eher irreführend als hilfreich“; s. auch Englisch (Fn. 77), § 5 Rz. 26: § 2 Abs. 1 AO ordne nur klarstellend an, dass DBA als Spezialnormen vorgehen; Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (844): Anwendungsvorrang der DBA könne nicht normativ-konstitutiv angeordnet werden; i.E. auch Haendel (Fn. 23), S. 107.

181 S. Abschn. III.3.c).

182 Wassermeyer, DStJG 19 (1996), 151 (155); Lehner, IStR 2012, 389 (390); Jochimsen/Grادل, IStR 2015, 236 (238).

DBA den Vorrang anzuordnen.¹⁸³ Eine Beschränkung auf die Verdrängung nur einer bestimmten allgemeinen Kollisionsregel findet sich im Wortlaut aber nicht wieder.¹⁸⁴ Da § 2 Abs. 1 AO nicht auf die *lex-specialis*-Regel verweist, sondern einen Anwendungsvorrang von DBA bestimmt,¹⁸⁵ kann § 2 Abs. 1 AO auch nicht als Klärung der normtechnischen Spezialität verstanden werden.¹⁸⁶ Die Norm ordnet völlig losgelöst von Zeitfolge und Spezialität einen Vorrang der DBA an, überschreibt daher richtigerweise sowohl *lex-posterior*-Regel als auch die *lex-specialis*-Regel¹⁸⁷ und wirkt jedenfalls insoweit nicht als Klarstellung,¹⁸⁸ sondern konstitutiv.¹⁸⁹ Allgemeine Kollisionserwägungen werden vollständig abbedungen. Ein Widerspruch mit der ebenfalls zur Kollisionsauflösung heranziehenden völkerrechtsfreundlichen Auslegung entsteht nicht,¹⁹⁰ denn § 2 Abs. 1 AO verstärkt vielmehr das Gebot der Völkerrechtsfreundlichkeit¹⁹¹.

In der Konsequenz ist § 2 Abs. 1 AO so zu verstehen, dass die zu innerstaatlichem Recht gewordenen Bestimmungen des DBA den anderen Steuergesetzen vorgehen, soweit letztere nicht ausdrücklich etwas anderes festlegen.¹⁹² Die Bedeutung von § 2 Abs. 1 AO besteht in der Auflösung einer horizontalen Kollision ranggleicher Normen.¹⁹³ Dabei ist § 2 Abs. 1 AO eine gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierung, die den Rückgriff auf die allgemeinen Kollisionsregeln nicht nur sperrt, sondern auch obsolet macht.¹⁹⁴ Als solche regelt sie die Rechtsfolgenkonkurrenz zwischen gleichrangigem nationalem Recht und umgesetzten Abkommensrecht.¹⁹⁵ Dieser ausdrücklich im Gesetz niedergelegte Wille des Gesetzgebers kann nicht einfach ignoriert werden.¹⁹⁶ Ebenso spricht das BVerfG § 2 Abs. 1 AO die Fähigkeit zu, die Subsidiarität der nationalen Steuergesetze gegenüber DBA anzuordnen,¹⁹⁷ was positiv gewendet einem Anwendungsvorrang des DBA entspricht.¹⁹⁸ Auch nach Rspr. des BFH haben die Regelungen eines ordnungsgemäß transformierten DBA Vorrang vor nationalem Recht und sind von Amts wegen zu berücksichtigen.¹⁹⁹

Aufgrund der systematischen Stellung beinhaltet § 2 Abs. 1 AO einen „vor die Klammer gezogenen Vorbehalt zugunsten der Zustimmungsgesetze“²⁰⁰. Mithin regelt die Kollisionsnorm im Grundsatz jede erdenkliche Normkollision zwischen einer innerstaatlichen Regelung und einer DBA-Norm.²⁰¹ Im Ausgangspunkt ist ein DBA daher immer vorrangig, wobei dies nie auf der Spezialität oder Zeitfolge, sondern stets auf der gesetzlichen Kollisionsauflösungsnormierung in § 2 Abs. 1 AO beruht. § 2 Abs. 1 AO begründet den umfänglichen Grundsatz des Vorrangs von DBA-Normen.

c) Möglichkeit weiterer gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierung – Treaty Override

Nachfolgende Gesetzgeber sind nicht an § 2 Abs. 1 AO gebunden,²⁰² weshalb die Norm das Problem des Treaty Overriding nicht abschließend lösen kann.²⁰³ Der Gesetzgeber kann später auf Basis einer spezielleren Norm den Vorrang gegenüber § 2 Abs. 1 AO statuieren, wofür er sich allerdings der ausdrücklichen Normierung dessen durch ein geschriebenes Gesetz bedienen muss,²⁰⁴ um eine Derogation eintreten zu lassen. Wegen der in § 2 Abs. 1 AO angelegten Kollisionsauflösungsnormierung zugunsten von DBA ist dabei eine ausdrückliche Bezugnahme auf die Abkommensüberschreibung unverzichtbar.²⁰⁵ Ein sog. „verdecktes“ Treaty Overriding, das es wegen der völkerrechtsfreundlichen Auslegung nicht geben kann, ist auch und insbesondere wegen § 2 Abs. 1 AO unmöglich.²⁰⁶ § 2 Abs. 1 AO bewirkt folglich erhöhte Anforderungen an den Durchbruchwillen.²⁰⁷

Abzugrenzen von der Existenz eines den § 2 Abs. 1 AO derogierenden Treaty Override ist der Fall der (bloßen) Modifikation des Abkommens durch abweichende, ebenfalls materiell ab-

183 Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 191 f.

184 I.E. auch Jü. Lüdicke, IStR 2017, 289 (290, 292).

185 Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 38a.

186 So aber Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.24.

187 Schwarz (Fn. 13), § 2 Rz. 7; § 2 Abs. 1 AO ordne den Vorrang von DBA auch dann an, wenn DBA im Einzelfall nicht speziell seien (insoweit nicht klarstellend); Oellerich in Beermann/Gosch, AO, § 2 Rz. 74 (Sept. 2013).

188 Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 3: klargestellt werden könne nur, was ohnehin gilt.

189 Frotscher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (701): da DBA nicht stets aufgrund ihrer Spezialität vorgehen, sei § 2 AO auch nicht überflüssig.

190 Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik DBA Rz. 148 (1. Aufl. 2013) Rz. 146.

191 I.E. ähnlich Seer, IStR 1997, 481 (484).

192 Zutreffend Grotherr in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 23 A/Art. 23 B OECD-MA Rz. 28 (Febr. 2019); ähnlich Lehner, IStR 2012, 389 (390); Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 1 EStG Rz. 31 (Juni 2016).

193 Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 6a.

194 Zutreffend Gersch (Fn. 179) § 2 AO Rz. 3, der darauf hinweist, dass somit eine später vom Gesetzgeber geschaffene Regelung, sei sie auch noch so speziell, nicht nach den allgemeinen Kollisionsregeln den Vorrang des Zustimmungsgesetzes aufheben könne; Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 6b; ähnlich Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 191 f.; für eine gesetzliche Kollisionsregel auch Seer, IStR 1997, 481 (485); i.E. Wassermeyer, DStJG 19 (1996), 151 (154 f.); a.A. Jochimsen/Grädl, IStR 2015, 236 (237): da § 2 Abs. 1 AO keinen höheren Rang verleihen könne, müsse auf die (übrigen) Kollisionsregeln zurückgegriffen werden; in diesem Sinne auch Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. 301 (316), S. bei Vorliegen eines Treaty Override würden die allgemeinen Kollisionsregeln zur Anwendung kommen; ebenfalls a.A. Haendel (Fn. 23), S. 108.

195 Wassermeyer, DStJG 19 (1996), 151 (152, 154) mit Hinweis der maßgeblichen Konkurrenz zwischen Zustimmungsgesetz und innerstaatlichem Recht, nicht um die Konkurrenz von DBA als Völkerrecht und innerstaatlichem Recht.

196 Jü. Lüdicke, IStR 2017, 289 (290): richtigerweise sei § 2 Abs. 1 AO zu berücksichtigen.

197 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 48 = FR 2016, 326.

198 Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 6b; mit diesem Ergebnis bereits Wassermeyer in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 1 OECD-MA Rz. 9 (Jan. 2008).

199 BFH v. 22.10.1986 – v. 9.11.1983 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171 unter Verweis auf § 2 AO.

200 Krumm, AöR 2013, 363 (372); im Ergebnis auch Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 205.

201 S. auch Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 205, anderenfalls wäre bei jeder einzelnen gesetzlichen Regelung ein Vorbehalt zugunsten bestehender DBA anzusetzen.

202 Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 205.

203 Wernsmann (Fn. 55), S. § 4 Rz. 252.

204 Wassermeyer, DStJG 19 (1996), 151 (155); Seer, IStR 1997, 481 (485); i.E. auch Kluge (Fn. 55), S. 650; ähnlich Musil (Fn. 23), S. 70.

205 Musil, IStR 2014, 192 (192 f.); Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. 301 (315), S. die es aber als ausreichend erachten, wenn der Wille des Gesetzgebers zum Ausdruck komme.

206 Musil, IStR 2014, 192 (193).

207 Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 6b; Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 205: an Treaty Override seien „strenge Anforderungen“ zu stellen; ähnlich Krumm, AöR 2013, 363 (372).

kommensbrechende Auslegung.²⁰⁸ Diese unterschiedliche „Eingriffstechnik“ bedingt auch eine Unterscheidung im Hinblick auf die Derogation des § 2 Abs. 1 AO. Die modifizierende Anwendung eines DBA-Artikels will § 2 Abs. 1 AO nicht verdrängen, sondern die durch § 2 Abs. 1 AO angeordnete Abkommensanwendung lediglich beeinflussen. So enthalten nämlich Auslegungsklauseln auch nicht die Derogationsanordnung „ungeachtet des Abkommens“, weil das Abkommen weiterhin in Gänze – nur modifiziert – angewendet werden soll. Von „verdecktem“ Treaty Overriding zu sprechen, ist u.E. gleichwohl nicht angezeigt, weil ungeachtet der fehlenden Derogationsanordnung sich diese Auslegungsklauseln explizit auf das DBA beziehen und an dessen abweichender Auslegung, also einer Modifikation, keinen Zweifel lassen.²⁰⁹

Entscheidet sich der Gesetzgeber nicht für eine bloße Modifikation einer DBA-Norm, so hat er in der Hand, die Kollisionsauflösungsnormierung des § 2 Abs. 1 AO zu durchbrechen oder ihr zu folgen.²¹⁰ Will er im Einzelfall vom Vorrang der DBA abweichen und diese derogieren, muss er dies durch eine weitere gesetzliche Anordnung – einer weiteren Kollisionsauflösungsnormierung – deutlich machen. Der von § 2 Abs. 1 AO abweichende Vorrang einer innerstaatlichen Vorschrift vor dem DBA wird üblicherweise durch die Formulierung „ungeachtet des Abkommens“ angeordnet.²¹¹ Dies ist ein möglicher Ausdruck der formal erforderlichen Kenntlichmachung des unilateralen Vorrangs.²¹² Es handelt sich hierbei um eine gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierung.²¹³ Die klare Formulierung dient dazu, eine Kollision zwischen nationalem Steuerrecht und DBA-Recht eigenständig zu regeln²¹⁴ und bringt hinreichend zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber offen eine gegenüber DBA vorrangige Regelung schafft,²¹⁵ durch die zugleich der Regelungsbefehl des § 2 Abs. 1 AO überschrieben wird.

Es entsteht mithin eine erneute Normkollision, diesmal allerdings nicht zwischen den materiellen Steuergesetzen, sondern den jeweiligen Kollisionsauflösungsnormierungen. Der vor die Klammer gezogene – allgemeine – Vorbehalt des § 2 Abs. 1 AO tritt hinter den in einem Einzelsteuergesetz enthaltenen – speziellen – Vorrang zugunsten des Treaty Override zurück.²¹⁶ Durch den ausdrücklichen Abkommensbruch macht der Gesetzgeber klar, den in § 2 Abs. 1 AO bestimmten Vorrang durchbrechen zu wollen,²¹⁷ weil davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber den Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen kennt und keine wirkungslose Gesetze erlassen will.²¹⁸ Dieser Umstand belegt, dass die Existenz gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierungen nicht vollständig das Problem der Normkollision auflöst, dieses jedoch auf die Ebene der Kollisionsauflösungsnormierungen und deren Konkurrenz zueinander reduziert. Auf dieser Ebene ist die Kollisionsauflösung nicht nur ungleich einfacher, weil die Spezialität i.d.R. klar erkennbar ist, sondern auch der Anwendungsbereich entstehender Normkollisionen ist deutlich reduziert.

Vorranganordnungen wie „ungeachtet des Abkommens“ enthalten zudem keine Einschränkungen in zeitlicher Hinsicht,²¹⁹ so dass der Vorrang des Treaty Override grundsätzlich auch für erst später erlassene DBA gilt.²²⁰ Die Anordnung ist zu lesen wie: „ungeachtet des jeweils anzuwendenden Abkommens“, beinhaltet also auch einen Zukunftsbezug.²²¹ Der klare Kollisionsauflösungsbefehl zugunsten des nationalen Gesetzes enthält auch keine Einschränkung hinsichtlich der Ausgestaltung der

DBA-Klausel. Der konkrete Inhalt des (ggf. später erlassenen) DBA ist für diese Normkollision grundsätzlich – (s. aber nächster Abschnitt zu abermaligen Kollisionsauflösungsnormierungen) – unbeachtlich. Insbesondere kann dem Vorrang des Treaty Override nicht entgegengehalten werden, das DBA enthalte eine ähnliche, speziellere Vorschrift materiellen Rechts. Innerhalb seiner Reichweite verdrängt der explizite Treaty Override den in § 2 Abs. 1 AO angeordneten Vorrang von DBA. Diese Auslegung wird unterstützt durch den Zweck des Treaty Override, Besteuerungslücken effektiv zu schließen.²²²

d) Möglichkeit weiterer gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierung – „Treaty Override Override“?

Angesichts der Abänderbarkeit des Rechts müssen explizite Treaty Override wieder revidiert werden können.²²³ Dies wird im Schrifttum als „national law override“²²⁴ bezeichnet, wobei nationale Normen naturgemäß und ständig von DBA überlagert werden. Diese Bezeichnung erscheint insofern unpräzise, als es im Speziellen um das Überschreiben eines nationalen Treaty Override durch eine DBA-Norm geht. Daher ist die Bezeichnung „Treaty Override Override“ treffender. Konsequenz hat der BFH entschieden, ein solches Abweichen könne nicht bereits aus einem unterstellten gesetzgeberischen Willen hergeleitet werden.²²⁵ Soweit im Schrifttum vertreten wird, der Gesetzgeber könne, um sich in einem einzelnen DBA von einem Treaty Override zu lösen, nur keine oder eine abweichende Regelung im Zustimmungsgesetz aufzunehmen,²²⁶ verkennt dies die Möglichkeit, einen expliziten Vorrang des DBA vor dem Treaty Override anzuordnen („ungeachtet des Treaty Override“).²²⁷ Angesichts der eindeutigen Anordnung zur Derogati-

208 S. Abschn. II.2.

209 S. auch Abschn. V.2.

210 Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 216 f.

211 Lehner, IStR 2012, 389 (390).

212 BFH v. 23.6.2010 – I R 71/09, BStBl. II 2011, 129, 131 = FR 2010, 1154; s. auch Schönfeld/Häck (Fn. 7), Rz. 182 f.; Haase, IStR 2011, 338 (340) zur kritikbehafteten Kenntlichmachung der Abkommensüberschreibung in § 20 Abs. 2 AStG; s. auch Weigell, IStR 2009, 636 (638).

213 Hummel, IStR 2016, 335 (336).

214 Hummel, IStR 2005, 35 (36).

215 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 88 = FR 2016, 326; ähnlich Haendel, IStR 2017, 436 (438).

216 So zu § 50d EStG Kempff/Bandl, DB 2007, 1377 (1379); ähnlich allg. in Bezug zu Treaty Override Haendel, IStR 2017, 436 (437); zu § 20 Abs. 1, Abs. 2 AStG auch Seer, IStR 1997, 481 (485).

217 Musil (Fn. 10), § 2 AO Rz. 205 ff.; Haendel (Fn. 23), S. 106.

218 Haendel (Fn. 23), S. 106.

219 BFH v. 25.5.2016 – v. 28.10.2015 – I R 64/13, BStBl. II 2017, 1185.

220 Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.24; Haendel, IStR 2017, 436 (440); i.E. auch Pohl, ISR 2014, 158 (162); Frottscher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (702); Haendel (Fn. 23), S. 130; krit. Drüen (Fn. 3), Rz. 6c m.w.N.

221 Haendel (Fn. 23), S. 130; Hagemann in Tagungsband 1. Jahrestagung Young IFA Network 2017, 2018, C.II.2.

222 Haendel (Fn. 23), S. 130; Drüen (Fn. 3), § 2 AO Rz. 6c.

223 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 Rz. 53 = FR 2016, 326.

224 Wagner, EFG 2013, 1935; Schwenke, DStR 2018, 2310 (2313).

225 BFH v. 25.5.2016 – v. 28.10.2015 – I R 64/13, BStBl. II 2017, 1185.

226 Jochimsen/Gradl, IStR 2015, 236 (240).

227 Zutreffender Hinweis von Hummel, IStR 2005, 35 (36) zu § 50d Abs. 8 S. 1 EStG; ähnlich Cloer/Hagemann, NWB 2016, 1802 (1809).

on von DBA im Rahmen von Treaty Override ist für ein wirksames Abweichen vom Treaty Override selber eine ebenso eindeutige – entgegengesetzte – Anordnung einzufordern. Jede andere Auslegung zöge ein Höchstmaß an Unsicherheit nach sich.²²⁸ Solcherlei eindeutige Klauseln sind, soweit ersichtlich, noch nicht in deutschen DBA enthalten.

DBA-Kollisionsregeln könnten ferner in sog. DBA-Öffnungsklauseln eingefügt werden. Solche Öffnungsklauseln führen nach verbreiteter Auffassung dazu, einen nationalen Treaty Override nicht als Vertragsbruch anzusehen.²²⁹ Insoweit ergibt sich kein Widerspruch zur Anordnung des Abkommensbruchs im Rahmen eines Treaty Override, weil dieser ebenso wie eine Öffnungsklausel die Anwendung einer nationalen Vorschrift im Anwendungsbereich des DBA bezweckt. Zweck dieser Vorschriften ist es gleichwohl, im Verhältnis von Abkommensrecht und nationalem Recht auftretende Kollisionen aufzulösen, um die Anwendung der innerstaatlichen Vorschrift sicherzustellen. DBA-Öffnungsklauseln können daher als Kollisionsauflösungsnormierung verstanden werden.

Ein Muster deutscher Öffnungsklauseln enthält Art. 28 Abs. 1 der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage (VHG):

„Dieses Abkommen ist nicht so auszulegen, als hindere es

1. einen Vertragsstaat, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden;
2. die Bundesrepublik Deutschland, die Beträge zu besteuern, die nach dem Vierten, Fünften und Siebten Teil des deutschen Außensteuergesetzes in die Einkünfte einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person einzubeziehen sind.“

Fraglich ist, ob aus Öffnungsklauseln zudem auf die Nicht-Anwendbarkeit eines Treaty Override geschlossen werden kann, z.B. durch einen Umkehrschluss aufgrund der partiellen Auswahl anzuwendender nationaler Vorschriften. Exemplarisch kann auf Art. 1 Abs. 6 DBA-USA verwiesen werden. Dieser Vorschrift zufolge bleiben zwar Teile des AStG unberührt, nicht aber – und dies in Abweichung zur in deutschen DBA gängigen Formulierung des Art. 28 DBA-VHG – innerstaatliche Vorschriften zur Abwehr von Steuerumgehungen, zu welchen § 50d Abs. 3 EStG rechnen soll²³⁰. Bei der Auslegung eines Abkommens sollen zwar Parallelabkommen herangezogen werden können;²³¹ gleichwohl kann aus dem Fehlen einer Regelung, die ein anderes Abkommen enthält, nicht ohne weiteres im Umkehrschluss gefolgert werden, dass diese Regelung in dem betreffenden DBA gelte.²³² Angesichts der umfassenden Missbrauchsvorschrift in Art. 28 DBA-USA erscheint indes naheliegend, es sei bewusst auf einen legitimierenden Verweis auf nationale Missbrauchsvorschriften wie § 50d Abs. 3 EStG verzichtet worden. In diesem Fall kann in Art. 1 Abs. 6 DBA-USA auch – im Umkehrschluss – eine den Abkommensbruch in § 50d Abs. 3 EStG verdrängende Kollisionsanordnung erkannt werden.²³³ Ausschlaggebend ist die Einordnung der Öffnungsklauseln als Kollisionsauflösungsnormierung, bei deren Auslegung das *argumentum e contrario* auch eine der „Öffnung“ gegenüber dem nationalen Recht entgegengesetzte Aussage treffen kann. Dies entspricht der Systematisierung, wonach gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierungen vom Abstellen auf allgemeine Kollisionsauflösungsregeln entbinden, nicht aber

von der Auslegung der Kollisionsauflösungsnormierungen und deren wechselseitiger Konkurrenz. Im Ergebnis ähnlich entschied der BFH bereits zum DBA-Schweiz.²³⁴

2. Systematisierung der Kollisionsauflösung zur Lösung der Rechtsunsicherheiten

Der Status Quo der Anwendung typisierender Vermutungsregeln zur Auflösung von Normkollisionen im Zusammenhang mit Treaty Overriding ist durch ein systematisches Vorgehen anhand gesetzlicher Kollisionsnormierungen abzulösen. Dadurch wird der bestehenden Regelungslage Rechnung getragen. Durch eine klare Position zugunsten gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierungen ist die Neuausrichtung der Auflösungsmaßstäbe im Verhältnis von Treaty Override und Abkommensrecht rechtssicher möglich.

Die Systematisierung kann einen Einhalt der steigenden Anzahl von Treaty Overrides durch klare und ausdrückliche Kenntlichmachung bewirken, da dem Gesetzgeber die Abkommensüberschreitung und deren Folgen mittels geschriebener Form vergegenwärtigt werden. Die auf konkludenten Vermutungen zum gesetzgeberischen Willen basierenden allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln werden im Bereich des Treaty Overriding durch präzise Befehle des Gesetzgebers obsolet. Der Wille des Gesetzgebers, abkommensrechtliche Bestimmungen zu überschreiben, muss sich im Wortlaut widerspiegeln. Diese Forderung trägt der besonderen Brisanz des Steuerrechts als Eingriffsrecht Rechnung, dessen Rechtsfolgen deutlich erkennbar sein müssen.

Das hier vorgeschlagene System ist geprägt durch § 2 Abs. 1 AO, der vor die Klammer gezogenen gesetzlichen Kollisionsauflösungsnormierung, welche der Auflösung einer horizontalen Kollision ranggleicher Normen dient. Damit erfasst und regelt sie im Grundsatz jede Normkollision zwischen DBA und nationalem Recht. Im Ausgangspunkt sind durch die gesetzliche Anordnung DBA vorrangig. Die Klammernorm bleibt durch allgemeine Kollisionsregeln unberührt und wird erst abgelöst, wenn eine Norm im Einzelfall die Abweichung vom Vorrang der DBA anordnet und den Vorrang des DBA derogiert.

Eine weitere gesetzliche Kollisionsnormierung als Treaty Override steht unter dem Vorbehalt, den Vorrang des nationalen Rechts wiederum eindeutig kenntlich zu machen. Neben der Derogation, die den Grundsatz des § 2 Abs. 1 AO verdrängt, kann es auch zu einer bloßen Modifikation kommen. Innerhalb eines DBA besteht gleichsam die Möglichkeit, einen Vorrang des DBA ausdrücklich gesetzlich anzuordnen und den Treaty Override somit i.S.e. Treaty Override Override wieder zu über-

228 Schaumburg (Fn. 32), Rz. 3.24.

229 Gosch, IStR 2008, 413 (414); so auch Lehner, IStR 2012, 389 (390); Benz/Rosenberg in FS Haarmann, 2015, S. 301 (305); Frotzcher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (689); Schwenke in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 23.

230 Vgl. Schönfeld/Ditz in Schönfeld/Ditz, DBA, Anhang 4 Rz. 204 (Juni 2013).

231 Kube, StuW 2015, 134 (135).

232 Lehner (Fn. 20), Rz. 143.

233 S. bereits Hagemann (Fn. 221) dort unter II.4.a).

234 S. Abschn. V.2.a).

schreiben. Mit anderen Worten: Durch den vor die Klammer gezogenen Vorbehalt des § 2 Abs. 1 AO hat der Gesetzgeber die Ebene allgemeiner Kollisionsregeln verlassen und die Auflösung des Spannungsverhältnisses gesetzlich normiert. Diese Ebene wird nicht mehr verlassen, sondern es stellt sich allenfalls die Frage, ob weitere, speziellere gesetzliche Normierungen vorliegen. Nur sofern mehrere gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierungen bestehen, kommt *auf dieser Ebene* der Spezialität und Zeitfolge Bedeutung zu. So beseitigt die hier vorgeschlagene Neuausrichtung das Problem von Normkollisionen, die unter Rückgriff auf allgemeine vermutungsbasierte Kollisionsauflösungsregeln zu klären sind, zwar nicht gänzlich, verlagert es aber auf die Ebene der Kollisionsauflösungsnormierungen und geht durch klare Bekundungen mit einer deutlichen Vereinfachung des Rechts einher.²³⁵

Die im Status Quo bestehende Rechtsunsicherheit wird durch eine strikte Differenzierung zwischen obsoleten allgemeinen Kollisionsauflösungsregeln im Internationalen Steuerrecht und vorrangig anzuwendenden gesetzlichen Anordnungen der Kollisionsauflösung aufgelöst. Die daraus resultierende Klarheit mag man als „pauschal“ kritisieren.²³⁶ Im Ergebnis ist diese Kritik aber auf ein eindeutiges System bei der Auslösung von Normkollisionen zurückzuführen, das gerade zur Rechtssicherheit beiträgt. Es ist im Übrigen dem Gesetzgeber unbenommen, anstelle von pauschalen Lösungen auch ausdifferenzierte Kollisionsregelungen zu schaffen. Aufgabe des Rechtsanwenders ist dies in Anbetracht der Komplexität des Internationalen Steuerrecht und des Grundsatzes der Normklarheit und Bestimmtheit nicht.

V. Anwendung der Ergebnisse auf bedeutsame Streitfälle

Inwiefern die gewonnenen Erkenntnisse zu einer rechtssicheren Anwendung im geltenden Recht verhelfen, wird nachfolgend aufgezeigt. Die stringente Anwendung und gesetzgeberische Handhabung von klar zum Vorschein tretenden Treaty Override und die ausdrückliche Möglichkeit von „Treaty Override Overrides“ innerhalb der DBA soll dabei zu einem zukunftsgerichteten Umdenken führen. Der Status Quo der Anwendung bestehender Kollisionsauflösungsmaßstäbe hat zu einiger Verwirrung und Inkonsistenz in der Gesetzesauslegung geführt, die erst durch einheitliche Anwendung des Neuordnungsmaßstabs perspektivisch zu einer konsequenten Kollisionsauflösungs-Linie führen kann.

1. Innerstaatliche Normen ohne DBA-Bezug

Die starre Anwendung der typisierenden allgemeinen Kollisionsauflösungsregel zur Zeitfolge zeigt besonders bei innerstaatlichen Normen ohne erkennbaren Bezug zu einer DBA-Norm sinnwidrige Ergebnisse auf. Eine Vorgehensweise, die sich zur Auflösung einer Normkollision allein am *lex-posterior*-Grundsatz ausrichtet, ist methodisch nicht vertretbar. Dies begründet sich in der Existenz einer Kollisionsauflösungsnormierung und spiegelt sich auch in der mitunter zufälligen Ergebnisfindung durch die Zeitfolgenregelung im Internationalen Steuerrecht wider.

Eine solche Verwerfung zum Umgang mit Normkollisionen zeigt sich in einem Urteil des FG Baden-Württemberg²³⁷. Der

Kläger des Streitfalls, ein US Staatsangehöriger und Opernsänger mit beschränkter Steuerpflicht, bestrebt einen Antrag auf Durchführung der Veranlagung gem. § 50 Abs. 2 Nr. 4 b) EStG. Der Antrag ist gem. § 50 Abs. 2 S. 7 EStG nur Staatsangehörigen eines EU- oder EWR-Staates zu gewähren, die zudem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem dieser Staaten haben. Das anwendbare DBA-USA sieht in Art. 24 Abs. 1 S. 1 allerdings eine Gleichbehandlung der Staatsangehörigen der beiden Vertragsstaaten vor.²³⁸ Das FG sieht bei einem Verstoß des § 50 Abs. 2 S. 7 EStG gegen Art. 24 Abs. 1 DBA-USA den Gleichbehandlungsartikel als unbeachtlich an, was ausschließlich mit dem *lex-posterior* Grundsatz begründet wird.²³⁹ Da § 50 EStG mit dem JStG 1996²⁴⁰ eingeführt worden sei und das maßgebliche DBA mit den USA 1991 in Kraft trat, derogiere in jedem Fall das jüngere Gesetz das ältere.²⁴¹ Somit gehe § 50 Abs. 2 S. 7 EStG als jüngerer Gesetz der Abkommensnorm als Treaty Override vor.

Die Zeitfolgenregelung ist im Urteil einzig entscheidende Basis der Kollisionsauflösung, wodurch strikt die zeitlich nachfolgende nationale Norm angewandt wurde. Dabei enthält § 50 Abs. 2 S. 7 EStG keinerlei Bezug zum Abkommensrecht. Wenngleich nach der Formulierung der OECD ein Treaty Override auch dann vorliegen kann, wenn eine nationale Norm sich nicht auf DBA bezieht („no reference“),²⁴² kann diese – abstrakte – Definition nur dann durchgreifen, wenn nicht konkret eine gesetzliche Kollisionsnormierung wie § 2 Abs. 1 AO dem entgegensteht. Anders gewendet kann eine Durchbrechung des DBA durch nationales Recht ohne einen irgendwie gearteten Bezug zur DBA-Regelung und nur wegen der zeitlichen Abfolge nicht eintreten.²⁴³ Dem steht § 2 Abs. 1 AO und dessen Warnfunktion eindeutig entgegen. Die DBA-Vorschrift ist mangels anderweiter Anordnung vorrangig.²⁴⁴ Die OECD-Definition ist insoweit nicht auf das deutsche Recht übertragbar. Die widerstreitende Auffassung des FG führte zu zufälligen und mit hoher Rechtsunsicherheit behafteten Ergebnissen.²⁴⁵ Die Aufgabe der DBA, Besteuerungsrechte zu beschränken, wirkt auch bei späteren innerstaatlichen steuerlichen Regelungen nach Abschluss des DBA fort.²⁴⁶ Folglich muss das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 1 S. 1 DBA USA die Einschränkung der Veranlagungsmöglichkeit auf EU-Angehörige aus § 50 Abs. 2 S. 7 EStG überlagern. Eine nationale

235 S. Abschn. IV.1.c).

236 Vgl. allg. *Drien* (Fn. 3), § 2 AO Rz. 6c, eine pauschale Auflösung der Kollision sei nicht überzeugend.

237 FG Baden-Württemberg v. 7.6.2016 – 6 K 1213/14, EFG 2016, 1980, Rev. anh. BFH v. 23.1.2017 – I R 80/16.

238 DBA USA v. 29.8.1989, BGBl. II 1991, 354, jetzt i.d.F. v. 4.6.2008, BStBl. II 2008, 611.

239 FG Baden-Württemberg v. 7.6.2016 – 6 K 1213/14, EFG 2016, 1980.

240 Jahressteuergesetz (JStG) 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250 ff.

241 FG Baden-Württemberg v. 7.6.2016 – 6 K 1213/14, EFG 2016, 1980.

242 OECD Vol. II R 8-3 (1989), Rz. 2; vgl. *Gebhardt* in Tagungsband 1. Jahrestagung Young IFA Network 2017, 2018, C. I. 4.

243 Jü. *Lüdicke*, IStR 2017, 289 (292).

244 Vgl. *Gosch*, DStR 2007, 1553 (1560) wonach sich Günstigerstellungen von EU-/EWR-Bürgern nicht mit Art. 24 OECD-MA vertragen, mit Verweis auf BFH v. 29.1.2003 – v. 9.6.1999 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043 = FR 2003, 912.

245 Vgl. *Gebhardt* (Fn. 242), C.I.4.

246 Vgl. Jü. *Lüdicke*, IStR 2017, 289 (292); ähnlich auch *M. Lang* in FS Jü. *Lüdicke*, 2019 [bei Drucklegung im Erscheinen], unter II.2.

steuerliche Bestimmung ohne ausdrücklich angeordneten Treaty Override kann nicht gezielt abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote nach Maßgabe der Staatsangehörigkeit derogieren.²⁴⁷

Dieses Ergebnis ist zwar erstaunlich, weil die für EU/EWR-Staatsangehörige geschaffene Norm auf Drittstaatenangehörige ausgeweitet wird.²⁴⁸ Methodisch ist es aber stringent. Aus innerstaatlicher Sicht kann hier nur ein ausdrücklicher Verweis auf die Unbeachtlichkeit des DBA-Gleichbehandlungsgrundsatzes für den Antrag auf Veranlagung Abhilfe schaffen, um die methodisch zwingende Besteuerungsfolge zu negieren. Überdies wird so die Warnfunktion an den nationalen Gesetzgeber verwirklicht, sich bewusst gegen das vertragliche Versprechen der Nichtdiskriminierung zu stellen.

2. Abkommensmodifikation durch „verdecktes“ Treaty Overriding?

Weicht eine innerstaatliche Vorschrift nicht ausdrücklich vom Völkerrecht ab, könnte ein Überschreiben der Abkommensnorm allenfalls aus weichen Auslegungserwägungen geschlossen werden. Während im vorgenannten Fall (s. V.1.) überhaupt kein DBA-Bezug der nationalen Norm gegeben war, sind Fälle denkbar, in denen ein DBA-Bezug besteht, gleichwohl eine ausdrückliche Derogation des DBA („ungeachtet des Abkommens“) fehlt. Diese Fälle werden auch als „verdeckter“ Treaty Override bezeichnet.²⁴⁹ Ein verdeckter Treaty Override ist spätestens vor dem Hintergrund des § 2 Abs. 1 AO unvorstellbar, weil das Verdeckt-sein des gesetzgeberischen Überschreibungswillens Auslegungserwägungen erforderlich macht, die den klaren Wortlaut des § 2 Abs. 1 AO nicht zu überschreiben vermögen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage des Geltungsbereichs von Vorschriften wie z.B. § 50d Abs. 3 oder Abs. 10 EStG, die trotz Bezeichnung als Treaty Override vermeintlich keinen expliziten Derogationsbefehl enthalten. Auch solche „Auslegungsklauseln“ können in Form der Modifikation des autonomen Abkommensverständnisses einen Treaty Override begründen. Erkennt man zwei mögliche Formen des Treaty Override – vollständige Derogation oder bloße Modifikation – an, so stellen DBA-Auslegungsklauseln jedoch entgegen dem herkömmlichen Verständnis kein „verdecktes“ Treaty Overriding dar, sondern eine bewusste Andersauslegung. „Verdeckt“ wäre der gar nicht zum Ausdruck kommende Abkommensbruch, der im deutschen Recht vermittlels § 2 Abs. 1 AO ausgeschlossen wird (s. V.1.).

a) Der Wirrwarr um das Verhältnis von § 50d Abs. 3 EStG zu DBA-Missbrauchsnormen

Bevor eine Analyse des § 50d Abs. 3 EStG vorgenommen werden kann, ist nach dessen Einordnung als Treaty Override zu fragen. Sieht man § 50d Abs. 3 EStG als sondergesetzliche Konkretisierung des Grundsatzes, dass DBA unter einem Umgehungsvorbehalt stehen, an,²⁵⁰ mithin als reine Auslegungsvorschrift für DBA,²⁵¹ so ließe sich bereits der abkommensbrechende Charakter verneinen.²⁵² Die hier gegebene Problematik erübrigte sich, soweit man nicht die Auslegung selbst als abkommensüberschreibend ansähe.²⁵³ Eine Normkollision wäre dann gegeben, wenn auch das DBA eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift enthielte.²⁵⁴ Einer Einordnung des § 50d

Abs. 3 EStG als bloße Vorschrift zur Auslegung des Anspruchs auf Abkommensvorteile steht jedenfalls dessen überschießender Charakter entgegen.²⁵⁵

Stellt § 50d Abs. 3 EStG nicht eine bloße Auslegungsklausel dar, ist dessen Verhältnis zu DBA klärungsbedürftig. § 50d Abs. 3 EStG enthält keinen expliziten Verweis auf einen Vorrang vor DBA, schränkt gleichwohl die sich aus DBA ergebenden Erstattungsansprüche ausdrücklich ein. Teilweise wird angenommen, § 50d Abs. 3 EStG könne i.V.m. Abs. 1 als ausdrücklicher Treaty Override angesehen werden, da Abs. 1 „ungeachtet“ des DBA den Quellensteuereinkhalt anordnet.²⁵⁶ Andererseits kann mangels ausdrücklicher Anordnung das Abkommensrecht als vorrangig angesehen werden.²⁵⁷ Abs. 3 gilt erst im Erstattungsverfahren, welches vom „ungeachtet“ des Abkommens durchzuführenden Verfahren des Einbehalts zu trennen ist.

Angesichts der widerstreitenden Auffassungen ist der Zusammenhang von § 50d Abs. 3 EStG und § 2 Abs. 1 AO klarzustellen. Nach der hier vertretenen Ansicht ist die ausdrückliche gesetzliche Kollisionsanordnung des vor die Klammer gezogenen § 2 Abs. 1 AO vorrangig, sofern keine weitere gesetzliche Normierung den Vorrang explizit anordnet. Genau diese Eigenschaft muss man § 50d Abs. 3 EStG jedoch zusprechen. Die Norm kann nicht isoliert, sondern nur in Zusammenschau mit Abs. 1 und Abs. 2 gelesen werden, weil Abs. 3 materielle Anforderungen für die dort normierten Verfahren vorschreibt. Ein im Rahmen der Zusammenschau hervortretender gesetzlicher Derogationswille ist erkennbar.²⁵⁸ Im Zusammenhang mit dem Freistellungsverfahren (Abs. 2) stellt Abs. 3 von vornherein kein Treaty Override dar, weil durch die Versagung der Freistellungsbescheinigung keine endgültige Aussage über eine Entlastung getroffen wurde.²⁵⁹ Anders kann es beim Erstattungsverfahren liegen. Wenngleich § 50d Abs. 3 EStG als Grenzfal

247 Vgl. Reimer in Blümich, EStG, § 50 Rz. 33a (147. EL 2019).

248 § 1 Abs. 3 EStG, der ebenfalls einen unionsrechtlichen Hintergrund hat, gleichwohl auch gegenüber Drittstaatenangehörigen gilt, belegt die Möglichkeit einer solchen Erweiterung.

249 BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791 = FR 2014, 480; Frotzcher, IStR 2009, 593 (597); Ditz/Haverkamp, Ubg 2019, 101 (107).

250 BFH v. 31.5.2005 – I R 74/04, I R 88/04, BStBl. II 2006, 118.

251 Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (848), dort Fn. 36, die darauf hinweisen, der BFH habe § 50d Abs. 3 EStG als Norm zur Abkommensauslegung eingestuft.

252 Wichmann, FR 2011, 1082 (1083); Oellerich, IWB 2013, 33 (40); i.E. ähnlich Frotzcher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (689); allg. zur Diskussion zu abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalten und Treaty Override Valtal/Stendel, StuW 2019, 342 (in diesem Heft) unter Kap. III.2.a).

253 S. Hey (Fn. 23), unter III.1, mit dem Hinweis auf ein fehlendes völkerrechtliches Verständnis von Missbrauch; zur Differenzierung oben Abschn. II.2.

254 S. zur Diskussion auch Hey (Fn. 23), unter IV.

255 Dazu aus unionsrechtlicher Sicht jüngst EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009; EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, ECLI:EU:C:2018:437.

256 Schwarz (Fn. 23), S. 10.

257 Rust/Reimer, IStR 2005, 843 (846); Frotzcher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (689), der einen Vorrang des DBA annimmt, soweit § 50d Abs. 3 EStG nicht als bloße Interpretation des DBA verstanden werde.

258 Vgl. Haendel (Fn. 23), S. 131 zum i.R.d. Auslegung festgestellten gesetzgeberischen Willen; Jü. Lüdicke, IStR 2017, 289 (290) Vorrang zu § 2 AO ohne explizite Wendung.

259 S. nur Cloer/Hagemann (Fn. 29), § 50d Rz. 143.

anzusehen ist, wird der Abkommensbruch hinreichend klar. Der Entlastungsanspruch des Abs. 1 S. 3 ff., der gerade Abkommenskonformität bewirken soll, steht unter dem Vorbehalt des § 50d Abs. 3 EStG. Damit wird die Norm in Zusammenschau mit Abs. 1 zum Treaty Override.²⁶⁰ Dafür streitet auch das Argument, unter logischen Gesichtspunkten würden nur Normen erlassen werden, die mindestens einen Anwendungsfall haben.²⁶¹ Damit wirkt die Norm des § 50d Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 EStG einheitlich in Abweichung von § 2 Abs. 1 AO im Grundsatz für alle DBA abkommensverdrängend. Misst man § 50d Abs. 3 EStG derartige Qualitäten als Treaty Override bei, so muss die Verdrängung des § 2 Abs. 1 AO und damit der DBA grundsätzlich auch gegenüber Abkommen, die selbst eine Missbrauchsklausel enthalten, gelten.²⁶²

Ein gegenteiliges Ergebnis kann nur durch einen „Treaty Override Override“ herbeigeführt werden, also der gegensätzlichen ausdrücklichen Anordnung durch das DBA zum Überschreiben nationaler Missbrauchsklauseln. Etwaige Spezialitätsgesichtspunkte bleiben bei der ausdrücklichen gesetzlichen Vorrangbekundung außen vor. Eine Besonderheit statuierte vor diesem Hintergrund der BFH mit dem ursprünglich in § 50d Abs. 1a EStG²⁶³ und nunmehr in Abs. 3 überführten Ausschluss bei Missbrauch²⁶⁴, indem er diesen unter Anwendungsvorbehalt des spezielleren Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971 – einer Öffnungsklausel, der zufolge *„[w]eitergehende Maßnahmen, die ein Vertragsstaat zur Vermeidung der mißbräuchlichen Inanspruchnahme von Entlastungen von den im anderen Vertragsstaat an der Quelle erhobenen Steuern ergriffen hat oder noch ergreifen wird“* (Hervorh. durch Verf.), vorbehalten bleiben – stellte.²⁶⁵ Die Abkommensregelung wurde als „abschließend“ angesehen²⁶⁶ und sollte lediglich dem Ansässigkeitsstaat, nicht jedoch dem Quellenstaat, die Anwendung innerstaatlicher Missbrauchsvorschriften ermöglichen.²⁶⁷ § 50d Abs. 3 EStG wurde verdrängt.²⁶⁸ In genanntem BFH-Urteil findet sich allerdings kein Hinweis auf eine Berücksichtigung eines etwaigen „Verdrängungswillens“. Nur wenn man einen solchen jedoch in Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971 feststellte, der gegenüber dem gegenläufigen Befehl zum Abkommensbruch als speziell vorgeht, vermag das Ergebnis des BFH angesichts der hier vorgeschlagenen Lösung überzeugen. Diese Entscheidung steht im Einklang mit dem hier gefundenen Verständnis für DBA-Öffnungsklauseln, wenn man in diesen eine Kollisionsauflösungsnormierung erkennt.²⁶⁹

b) DBA-Auslegungsklauseln als Anwendungsbefehl (Modifikation statt Derogation)

Weitere Normen des innerstaatlichen Rechts verdrängen nicht explizit den Vorrang des § 2 Abs. 1 AO und wirken trotzdem materiell auf DBA ein. Diese Aussage bezieht sich vor allem auf DBA-Auslegungsklauseln wie § 50d Abs. 7, Abs. 9 S. 4, Abs. 10 S. 1 und S. 2 sowie Abs. 12 EStG. Vorgenannten Normen ist gemein, dass sie sich auf DBA beziehen, etwa durch Verweise wie „im Sinne der Vorschrift/für die Zwecke eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“, jedoch ohne die DBA-Norm mittels der gängigen Wendung „ungeachtet des Abkommens“ als solches zu derogieren. Wenngleich nach Auffassung der OECD die bloße DBA-Auslegung keinen Treaty Override darstellt, muss dies anders beurteilt werden, wenn sich die unilateral vorgegebene Auslegung in Widerspruch zur autonomen Abkommensauslegung stellt.²⁷⁰ Entsprechend der

hier entwickelten Systematik könnten diese Vorschriften vor dem Hintergrund des § 2 Abs. 1 AO mangels expliziter Derogation des DBA keine Geltung beanspruchen. Dies vernachlässigt indes die Möglichkeit, einen Abkommensbruch nicht als *Derogation*, sondern als *Modifikation* vorzunehmen.

Würden die genannten DBA-Auslegungsklauseln, und soweit ist die Bezeichnung vorgreiflich, ein „ungeachtet des Abkommens“ statuieren, drohte der nationale Vorrangbefehl sich auf die Unanwendbarkeit der ganzen Abkommensvorschrift zu beziehen. Die Auslegungsvorgaben des innerstaatlichen Rechts sollen jedoch nicht zur Unanwendbarkeit der DBA-Norm führen, sondern nur deren Auslegung vorgeben. Diese Vorschriften können nur in Zusammenschau mit der DBA-Norm angewendet werden und sollen daher nicht den – rechtsfolge-seitigen – Vorrangbefehl des § 2 Abs. 1 AO überschreiben. Stattdessen geht es darum, auf Tatbestandsebene bereits die Auslegung zu ändern.²⁷¹ Besonders deutlich wird dies am Beispiel des § 50d Abs. 10 EStG, der in Satz 1 ohne Derogationsbefehl eine verbindliche Auslegung vorschreibt, in Satz 3 dann aber „ungeachtet des Abkommens“ die DBA-Zuordnungsregeln überschreibt.²⁷² Während Satz 1 die Auslegung eines abkommensrechtlichen Begriffs im DBA prägen soll, stellt Satz 3 eine eigenständige Zuordnungsvorschrift auf, die auf Verdrängung (nur) der DBA-Zuordnungsnorm gerichtet ist. Aufgrund der gesetzgeberischen Feinheit ist es nicht erforderlich, einen Derogationsbefehl ins Gesetz aufzunehmen, sondern es genügt der Anwendungsbefehl i.S.e. vorgeschriebenen Auslegung. Die verbindliche Anwendung führt sodann zum Überschreiben des abkommensautonomen Verständnisses. Damit liegt ein „Treaty Override“ vor; da der Abkommensbezug und der Anteil der einschränkenden Auslegungsvorgabe der nationalen Norm ausreichend deutlich wird, handelt es sich gleichwohl nicht um ein „verdecktes“ Treaty Overriding. Der Abkommensbruch erfolgt sehr wohl „offen“ und klar erkennbar. Der abweichende –

260 I.E. auch BFH, Urt. v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819 = FR 2002, 1022; Gosch, IStR 2008, 413 (415); Jü. Lüdicke, IStR 2017, 289 (290); Jansen/Weidmann, IStR 2010, 596 (598); ursprünglich nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt, BT-Drucks. v. 27.9.1993, 12/5764, 26 (zu § 50d Abs. 1a EStG a.F.); gegen eine pauschale Einordnung als Treaty Override Lehner, IStR 2012, 389 (392).

261 S. Reimer in Festgabe Wassermeyer, 2015, S. 29.

262 S. auch Gosch, IStR 2008, 413 (415) mit Hinweis auf eine dann entstehende Kollision; vgl. Schnitzer/Gebhardt/Taing, IStR 2018, 893 ff. zu Missbrauchsklauseln in deutschen DBA.

263 § 50d Abs. 1a EStG i.d.F. des Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310.

264 Überführung in Abs. 3 mit Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878 (2885); vgl. dazu Graf, BB 2018, 2391.

265 BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619 = FR 2008, 883, dort unter II.1.b); Frotzcher in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (702).

266 Kempf/Bandl, DB 2007, 1377 (1380).

267 BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619 = FR 2008, 883, dort unter II.2.a).

268 Ebd.

269 S. Abschn. IV.1.d).

270 S. Abschn. II.2.

271 Einführung § 50d Abs. 10 EStG 2002 n.F. durch JStG 2009 zur Sicherstellung des Besteuerungsrechts, BT-Drucks. v. 27.11.2008, 16/11108, 23 als Reaktion auf BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356 = FR 2008, 729; krit. zur Neufassung durch AmtshilfeRLUMS v. 26.6.2013, BStBl. I 2013, 1809 Kudert/Kahlenberg, IStR 2013, 801; Pohl, DB 2013, 1572.

272 S. dazu auch Gebhardt (Fn. 242), C.I.3.

vermeintlich „verdeckte“ – Wortlaut ist nach hier vertretener Auffassung lediglich dem Umstand geschuldet, dass die einschlägigen Klauseln das DBA nicht unangewendet, sondern *anders* angewendet wissen wollen. Als Folge muss § 2 Abs. 1 AO nicht verdrängt werden, sondern gilt fort, so dass das anwendbare DBA dann mit der Auslegungsnorm modifizierend angewandt wird.

3. „Offenes“ Treaty Overriding als Derogation

Die vorgeschlagene Systematisierung hat das Zurücktreten des DBA und damit die gesetzliche Vorranganordnung des § 2 Abs. 1 AO aufgezeigt, wenn ein innerstaatliches Steuergesetz die ausdrückliche Anordnung wiederum ebenso explizit derogiert. Dies gilt solange, bis das DBA einen abermals spezielleren Derogationsbefehl enthält. Es besteht in Einklang mit dem BFH der Vorrang des Treaty Override auch gegenüber einem zeitlich nachfolgenden DBA.²⁷³ Im Schrifttum wird gleichwohl die Frage problematisiert, ob einem Treaty Override auch dann Vorrang zukommt, wenn die DBA-Norm *lex specialis* ist. Diese Rechtsfrage betrifft insbesondere die Treaty Override in § 50d Abs. 9 EStG²⁷⁴ oder § 20 Abs. 2 AStG und deren Verhältnis zu ihren abkommensrechtlichen Entsprechungen.

§ 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG – ein expliziter Treaty Override – sieht ein Umschalten von Freistellung zu Anrechnung vor, wenn infolge eines DBA-Qualifikationskonflikts eine Keim- oder Niedrigbesteuerung eintritt. Entsprechende Vorschriften sind in vielen deutschen DBA enthalten, die allerdings – zusätzlich – ein erfolglos durchgeführtes Verständigungsverfahren voraussetzen.²⁷⁵ Es handelt sich bei diesen DBA-Vorschriften um *lex specialis* im technischen Sinne.²⁷⁶ Bei Unanwendbarkeit der DBA-Norm verbliebe folglich kein Anwendungsbereich für selbige.²⁷⁷ Daher soll die DBA-Umschaltklausel vorrangig vor dem expliziten Treaty Override des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG sein.²⁷⁸ Diese Auffassung findet sowohl in BMF-Schreiben²⁷⁹ als auch in den Denkschriften²⁸⁰ zu einschlägigen DBA Bestätigung.

Dieser Ansicht kann gleichwohl nicht gefolgt werden. Der Derogationsbefehl des § 50d Abs. 9 S. 1 EStG ist eindeutig und verdrängt jede spezielle Umschaltklausel in DBA. Spezialitätsvermutungen können angesichts des eindeutigen Gesetzesbefehls nicht berücksichtigt werden. Dieses Ergebnis mag überraschen, wird gleichwohl durch § 50d Abs. 9 S. 3 EStG bestätigt. Nach dieser Vorschrift bleiben DBA-Regelungen unberührt, soweit sie jeweils die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken. Der Umkehrschluss zu dieser Norm belegt die Plausibilität der hier vertretenen Auffassung, nämlich dass DBA-Normen nicht unberührt bleiben, sondern überschrieben werden, soweit sie keine weiterreichenden Rechtsfolgen anordnen. Somit liegt der Regelung des § 50d Abs. 9 S. 3 EStG nicht zugrunde, eine spezielle DBA-Regelung solle anwendbar bleiben.²⁸¹ Selbst durch den *lex specialis*-Charakter der DBA-Umschaltklausel kann die ausdrückliche Anordnung im innerstaatlichen Recht als gesetzliche Kollisionsauflösungsnormierung nicht gebrochen werden. Die hier vorgeschlagene Neuordnung stellt den ausdrücklichen Wortlaut in den Fokus, so dass die teilweise angenommene Spezialität und auch die Zeitfolge ohne klar erkennbare Entäußerung des Gesetzgebers obsolet sind. Es wäre methodisch

nicht vertretbar, die der *lex specialis*-Regelung zugrunde liegende Vermutung dem Gesetzeswortlaut überzuordnen.

Ein ähnliches Ergebnis ergibt sich bei DBA-Aktivitätsvorbehalten. Der im AStG enthaltene Aktivkatalog fällt oftmals mit in DBA implementierten Aktivitätsklauseln zusammen.²⁸² In der deutschen DBA-VHG wurde in Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 ein eigenständiger Aktivkatalog als Muster zur Übernahme in die DBA eingeführt. Überschreibe § 20 Abs. 2 AStG allerdings in jedem Falle die so abgeschlossenen DBA, so würde die Übernahme des DBA-VHG Aktivkatalogs in die jeweiligen Abkommen weitgehend bedeutungslos.²⁸³ Dies würde insbesondere vor dem Hintergrund der offenbar angestrebten Vereinheitlichung der DBA-Aktivitätsklauseln verwundern.²⁸⁴ Im AStG wird der Vorrang desselben vor den DBA allerdings ausdrücklich angeordnet, § 20 Abs. 1 AStG. Zudem tritt neben die Bestimmung als aktiv einzustufende Einkünfte im AStG noch das Merkmal der Niedrigbesteuerung hinzu, so dass hierdurch der Anwendungsbereich des AStG enger ist. Will der deutsche Gesetzgeber den DBA-Aktivitätsvorbehalt uneingeschränkt zur Wirkung bringen, muss er in Bezug auf das AStG einen DBA-Vorrang anordnen. Das Gegenteil ist jedoch der Fall.²⁸⁵ Auch insoweit besteht rechtmethodischer Halt an der Stringenz des hier gefundenen Ergebnisses, wenngleich es überraschen mag, eine (spezielle und jüngere) DBA-Aktivitätsklausel durch eine (allgemeine und ältere) nationale Klausel zu durchbrechen. Die explizite Kollisionsauflösungsnormierung schlägt jede allgemeine Kollisionsauflösungsregel.

Der hier entwickelten Systematik mag vorzuwerfen sein, überraschende, für den Rechtsanwender mitunter auch missliche, Ergebnisse nach sich zu ziehen. Dies ist jedoch unzureichender Gesetzgebung geschuldet,²⁸⁶ nicht der stringenten Anwendung der hier vorgeschlagenen systematischen Kollisionsauflösung anhand gesetzlich kodifizierter Maßstäbe. Im Gegenteil schafft

273 BFH v. 25.5.2016 – v. 28.10.2015 – I R 64/13, BStBl. II 2017, 1185.

274 Während mit dem BFH in § 50d Abs. 9 EStG ein Treaty Override erkannt wird, kann die Vorfrage des Bestehens eines solchen auch anders beurteilt werden, vgl. *Valta/Stendel*, StuW 2019, 342 (in diesem Heft) unter Kap. III.2.a) und b).

275 Vgl. Art. 22 Abs. 2 Buchst. e, i DBA Spanien; Art. 22 Abs. 1 Buchst. e, aa DBA Luxemburg; Art. 23 Abs. 1 Buchst. e, aa DBA-China; *Jochimsen/Grادل*, IStR 2015, 236 (242).

276 *Jochimsen/Grادل*, IStR 2015, 236 (242).

277 *Hagemann* (Fn. 221), dort unter II.4.b).

278 *Kempff/Bandl*, DB 2007, 1377 (1380); *Jochimsen/Grادل*, IStR 2015, 236 (242); *Kempermann*, ISR 2016, 360 (362).

279 BMF v. 20.6.2013, BStBl. I 2013, 980, unter 1.: DBA-Klauseln „Klauseln sind vorrangig vor den nationalen Vorschriften (u.a. § 50d Abs. 8 und 9 EStG) anzuwenden“; BMF v. 3.5.2018, BStBl. I 2018, 643, unter 2.3.1.

280 Zum DBA Spanien s. BR-Drucks. 538/11, 27; zum DBA Irland s. BT-Drucks. 17/6258, 36.

281 Dafür aber *Frotscher* in FS Schaumburg, 2009, S. 687 (702).

282 S. zu einem Überblick über den „Wirkwarr“ der Aktivitätsklauseln *Wassermeyer*, IStR 2000, 65 ff.

283 S. auch *Schönfeld/Ditz/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Anhang 4 Rz. 170 (2. Aufl. 2019) mit dem Hinweis, dass dieses Ergebnis nicht gewollt sein könne, rechtstechnisch aber möglich sei.

284 Vgl. zu diesem Bestreben *Müller-Gatermann*, FR 2012, 1032 (1036); *Jü. Lüdicke*, IStR-Beihefte 2013, 26 (36).

285 S. nur abermals Art. 28 Abs. 1 Buchst. b DE-VHG, wonach die Vorschriften des AStG gerade fortgelten sollen.

286 S. jüngst *Hey*, StuW 2018, 3 (3 ff.): Steuerrecht sei Synonym schlechter Gesetzgebung.

der vorliegend unterbreitete methodisch Lösungsvorschlag Rechtssicherheit – ein vor dem Hintergrund des vorstehend dargelegten Regelungschaos ein nicht zu unterschätzendes Gut!

VI. Thesenförmiges Ergebnis

1. Der Status Quo allgemeiner typisierender Vermutungsregeln zur Zeitfolge und Spezialität ist zur Auflösung einer Normkollision im Bereich des Treaty Overriding aufgrund dessen Komplexität und Reichweite zu unkonkret und rechtsunsicher. Es bedarf im Bereich grenzüberschreitender Steuersachverhalte verlässlicher Auflösungsnormen, die durch den Gesetzgeber klar erkenntlich gemacht werden müssen und den Vermutungsregelungen vorgehen (klarer Kollisionsauflösungsbefehl).
2. Im Hinblick auf Normkollisionen zwischen DBA und nationalem Recht sind – soweit nicht die Konkurrenz gesetzlicher Kollisionsauflösungsnormierungen betroffen ist – die allgemeinen vermutungsbasierten Kollisionsregeln der Zeitfolge und der Spezialität bedeutungslos. Dies ergibt sich bereits aus dem Vorrang des Grundsatzes völkerrechtsfreundlicher Auslegung, ferner aber auch aufgrund der stets gegebenen Anwendbarkeit einer gesetzlichen Kollisionsauflösungsnormierung.
3. Ausgangspunkt gesetzlich normierter Kollisionsanordnungen ist § 2 Abs. 1 AO, der den Vorrang zugunsten von DBA ausdrückt und Abkommensüberschreibungen unter die Notwendigkeit der Kenntlichmachung des Durchbrechungswillens stellt. Da es sich hierbei um eine „vor die Klammer“ gezogene Kollisionsauflösungsnormierung handelt, ist von dieser *jede* Kollision von DBA und nationalem Recht erfasst.
4. Die Kollisionsauflösungsnormierung des § 2 Abs. 1 AO kann nur durch kenntlich gemachte Abkommensüberschreibungen in Einzelsteuergesetzen aufgrund wiederum speziellerer Kollisionsauflösungsbefehle durchbrochen werden. Dies geschieht regelmäßig durch die Wortwahl „ungeachtet des Abkommens“. Dieser Vorrang gilt auch für erst später erlassene DBA, da der Treaty Override keine Einschränkung in zeitlicher Hinsicht beinhaltet.
5. Der Treaty Override kann von einem DBA ausdrücklich wieder überschrieben werden („Treaty Override Override“). Dazu können die DBA-Artikel die Abweichung vom nationalen Recht explizit kenntlich machen oder durch eine DBA-Öffnungsklausel eine Kollisionsnormierung bestimmen.
6. Verdecktes Treaty Overriding ist nach vorstehenden Grundsätzen nicht denkbar. Wenngleich als solches bezeichnet, sind DBA-Auslegungsklauseln kein verdecktes Treaty Overriding, sondern bedienen sich aufgrund eines abweichenden Eingriffs in das DBA-Recht (Modifikation statt Derogation) lediglich einer anderen Regelungstechnik.
7. Das vorstehend vorgeschlagene System ist geeignet, Rechtssicherheit im Bereich der Auflösung von Normkollisionen zwischen Treaty Override und Abkommensrecht zu schaffen. Soweit damit pauschale und mitunter widersprüchliche Ergebnisse eintreten, sind diese Resultat undifferenzierter Gesetzgebung.

*Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen**

Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht – Systematisierung des Diskurses

Inhaltsübersicht

- A. Grundlagen
 - I. Begrifflichkeit
 - II. Ursprung hybrider Gesellschaften
- B. Konfliktpotential
 - I. Zurechnungskonflikte
 - II. Abkommensberechtigung
 - III. Qualifikationskonflikte
- C. Systematisierung bestehender Lösungsansätze
- D. Analyse bestehender Lösungsansätze
 - I. Grundlagen der Analyse
 - 1. Abkommensrechtliche Vorgaben
 - 2. Verfassungsrechtliche Vorgaben
 - 3. Europarechtliche Vorgaben
 - 4. Zwischenergebnis: Vorgaben für die Lösungssuche
 - II. Lösungsansätze de lege lata
 - 1. Abkommensbestimmungen
 - 2. Ausgewählte unilaterale Regelungen
 - III. Lösungsansätze de lege ferenda
 - 1. Abkommensbestimmungen
 - 2. Unilaterale Regelungen – BEPS & ATAD
- E. Erkenntnisgewinn

Die sog. hybriden Gesellschaften sind durch das BEPS-Projekt der OECD und der darauf beruhenden EU-Richtlinie („ATAD“) in den vergangenen Jahren stark ins Licht der Fachöffentlichkeit gerückt. Bekannt sind die Problemstellungen bereits seit mehr als einem halben Jahrhundert – und seitdem ebenso ungeklärt, obwohl sich Wissenschaft und staatliche Organisationen immer wieder um Lösungen bemüht haben. Gerade durch den jahrzehntelangen Diskurs ist mittlerweile ein kaum zu überblickendes Dickicht verschiedener Ansätze zur Handhabung entstanden, von denen einige (bruchstückhaft) Eingang in innerstaatliche Gesetzgebung und bilaterale Abkommen gefunden haben. An einem in sich schlüssigen Konzept fehlt es – auch nach BEPS und ATAD – jedoch weiterhin. Um ein solches überhaupt entwickeln zu können, bedarf es einer systematischen Aufarbeitung des bereits Bestehenden sowie der Analyse von dessen Stärken und Schwächen.¹

Due to OECD's BEPS-Project and the related ATAD, recently enacted by the EU, hybrid entities once again became part of the professional discussion in international tax law. The mismatches arising from hybrid entities are known and discussed amongst academics and governments for more than half a century. Nevertheless a solution has not been found, yet. On the contrary:

During this decade-long process an unmanageable number of ideas have been formed, that partly have been implemented into national law and bilateral treaties. But still – even after BEPS and ATAD – there is no consistent system apparent. In order to create such a consistent system, the existing ideas have to be examined systematically and analysed as to their advantages and disadvantages.

A. Grundlagen

I. Begrifflichkeit

Obwohl die Bezeichnung „hybride Gesellschaft“ im Grunde unpräzise ist,² wird sie in der Fachliteratur zum internationalen Steuerrecht weitgehend einheitlich für solche Gesellschaften verwendet, die nach dem innerstaatlichen Steuerrecht ihres Sitzstaates als eigenständiges Steuersubjekt angesehen werden, nach dem Recht eines anderen am Steuervorfall beteiligten Staates (z.B. Quellenstaat oder Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter) hingegen dem Transparenzprinzip unterliegen.³ Im umgekehrten Fall (Transparenz im Sitzstaat, Steuersubjektsqualität im anderen Staat) wird regelmäßig von einer „umgekehrt hybriden Gesellschaft“ gesprochen.

II. Ursprung hybrider Gesellschaften

Grund der Entstehung hybrider Gesellschaftsstrukturen sind die international teils stark voneinander abweichenden Systeme der Unternehmensbesteuerung, die mangels ausdrücklicher Kompetenz der EU für den Bereich der direkten Steuern auch bereits innerhalb der Europäischen Union zu verzeichnen sind. Während in einigen Mitgliedstaaten keinerlei Unterschied zwischen der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gemacht wird, so dass alle Gesellschaften gleichermaßen als eigenständige Steuersubjekte anerkannt werden,⁴ differenzieren viele andere Staaten (wie auch Deutschland) zwischen trans-

* Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen ist Inhaberin einer Juniorprofessur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

1 Ausführlich dazu und zu einem möglichen neuen Lösungsansatz s. auch Marquardsen, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland.

2 Nicht die Gesellschaft als solche ist hybrid, also im eigentlichen Wortsinne „gemischt“ oder „zwitterhaft“, sondern lediglich ihre Behandlung durch die am Sachverhalt beteiligten Staaten.

3 Bspw. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, S. 55; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 35. Deshalb wird auch in diesem Beitrag daran festgehalten.

4 Bspw. Belgien, Bulgarien, Estland, Griechenland, Litauen, Portugal, Rumänien, Slowenien, Spanien und Ungarn.

parenter Besteuerung der Personengesellschaften und den als eigenständiges Steuersubjekt qualifizierten Körperschaften.⁵ Einige dieser letztgenannten Staaten ermöglichen es zudem bestimmten Gesellschaften in einem vorgesteckten Rahmen Wahlrechte auszuüben.⁶ Inkongruenzen bei der Besteuerung einer Gesellschaft entstehen aber nicht nur beim Zusammen treffen mit grundlegend abweichenden Besteuerungssystemen, sondern gleichermaßen bei Staaten, die ebenfalls den Dualismus der Unternehmensbesteuerung verwirklicht haben. Denn auch wenn die Herangehensweise dieselbe ist, so unterscheiden sich die Merkmale zur Qualifikation einer Gesellschaft als Personen- oder Kapitalgesellschaft zum Teil erheblich.⁷ Insoweit diese Staaten (wie es vielfach der Fall ist) zur Qualifikation ausländischer Gesellschaftstypen auf einen Rechtstypenvergleich zurückgreifen, wirken sich die abweichenden Kriterien unmittelbar aus. Bzgl. der Staaten, die bei der Beurteilung ausländischer Gesellschaften eine pauschale Einordnung als Körperschaft vornehmen,⁸ liegt die Beurteilungsdiskrepanz im Verhältnis zu Deutschland auf der Hand.

B. Konfliktpotential

Die abweichende Qualifikation der Steuersubjektsfähigkeit einer Gesellschaft bringt drei Kernprobleme mit sich, die letztlich zu Situationen doppelter (Nicht-)Besteuerung führen können: Zurechnungskonflikte, die Frage der Abkommensberechtigung der Gesellschaft und Qualifikationskonflikte.⁹ Zwei der drei Probleme treten nur im Abkommensfall auf. Da Deutschland aber mit über 90 Ländern ein DBA geschlossen hat,¹⁰ ist gerade der Umgang im Rahmen der Abkommensanwendung bedeutend.

Dass sich die Konfliktsituationen im Anwendungsbereich eines DBA verstärken, mag auf den ersten Blick verwundern, dienen die bilateralen Vereinbarungen doch eigentlich gerade dazu, mehrfache Belastungen zu vermeiden. Bei genauerem Hinsehen erschließt sich jedoch, warum sich hier die Probleme forcieren: Im Nicht-Abkommensfall bestimmt sich die Vermeidung einer Doppelbesteuerung allein nach den innerstaatlichen Vorschriften (insbesondere § 34c EStG), gemäß derer unabhängig von der Einkommensart die Anrechnung immer unter den gleichen Voraussetzungen vorzunehmen ist und die eigene staatliche Verantwortung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung besteht, sobald diese einen im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen trifft.¹¹ Durch die Verteilungsartikel des Abkommens sind die Vorgaben hingegen differenzierter. Infolge der abweichenden innerstaatlichen Beurteilungen eines Steuersachverhaltes kommt es regelmäßig zur Anwendung unterschiedlicher Verteilungsnormen oder zur unterschiedlichen Anwendung einer Verteilungsnorm, wodurch wiederum die Besteuerungsbefugnis diametral zugeordnet wird.

Weiter verschärfend wirkt, dass im Abkommensfall vielfach die Freistellungsmethode anzuwenden ist, während es außerhalb des Geltungsbereichs eines DBA schon wegen der Anrechnungsmethode seltener zu einer Nichtbesteuerung kommt.

Zu den Problemstellungen im Einzelnen:

I. Zurechnungskonflikte

In direkter Folge der abweichenden Gesellschaftsbeurteilung kommt es zu einer inkongruenten Bestimmung des Steuersub-

jektes; die Einkünfte werden steuerlich unterschiedlichen Personen zugerechnet. In solchen Situationen wird im internationalen Steuerrecht gemeinhin von einem Zurechnungskonflikt gesprochen.¹² Als unmittelbare Folge der hybriden Beurteilung handelt es sich hierbei um den Grundkonflikt, der Ausgangspunkt der beiden weitergehenden Problemstellungen ist.

II. Abkommensberechtigung

Maßgeblich für die Anerkennung der Abkommensberechtigung einer Gesellschaft ist gem. Art. 1 Abs. 1 OECD-MA¹³ neben der Frage der Personeneigenschaft, die grundsätzlich positiv zu beantworten sein dürfte,¹⁴ die Ansässigkeit in einem der Vertragsstaaten. Die Ansässigkeit richtet sich ihrerseits nach den Vorgaben des Art. 4 OECD-MA. Weil dieser für die Ansässigkeit im Grunde auf die unbeschränkte Steuerpflicht der „Person“ in einem Vertragsstaat abstellt, führt die unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjektsfähigkeit unter Umständen zu abweichenden Einschätzungen der beteiligten Staaten, jedenfalls aber zu Unsicherheiten dahingehend, nach wessen Gesellschaftsqualifikation die Ansässigkeit zu bestimmen ist.

III. Qualifikationskonflikte

Aus den Zurechnungskonflikten resultieren zudem vielfach weitere Konflikte in der Anwendung der konkreten Abkommensnormen, die zu einem Auseinanderdriften der Beurteilung der Besteuerungsrechte führen. Die Staaten kommen aufgrund der aus ihrer Sicht zutreffenden Anwendung verschiedener Abkommensnormen zu unterschiedlichen Ergebnissen im Hinblick auf die abkommensrechtliche Zuteilung der Besteue-

5 Etwa Dänemark, Finnland, Irland, Italien, Lettland, Luxemburg, Malta, die Niederlande, Österreich, Polen, Schweden, United Kingdom und Zypern.

6 Bspw. Frankreich und Italien. Besonders bekannt und relevant sind aber die weitreichenden Check-the-box Regeln der USA.

7 So ist z.B. in den Niederlanden für eine transparente Besteuerung zwingend, dass die Anteile der Gesellschafter nicht frei auf Dritte übertragbar sind, so dass dort beispielsweise anders als Deutschland die deutsche KG als nicht transparent, sondern dem Trennungsprinzip unterliegend qualifiziert wird.

8 So geht z.B. Italien vor.

9 Veranschaulichung anhand von Beispielsfällen z.B. bei Marquardsen, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 43 ff.

10 Eine Auflistung der am 1.1.2019 geltenden Abkommen findet sich in: BMF v. 17.1.2019 – IV B 2-S 1301/07/10017-10, BStBl. I 2019, 31.

11 Im Einzelnen zur Anwendbarkeit des § 34c Abs. 1 EStG bei hybriden Gesellschaften Marquardsen, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 47 ff.

12 So z.B. Lehner in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 181; Lampert, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 43; Piltz, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 111.

13 Im Einzelfall einschlägig ist natürlich die entsprechende Norm des konkreten DBA. Da die meisten Abkommen im Wesentlichen dem OECD-MA nachgebildet sind und um eine stringente Untersuchung vornehmen zu können, wird im Folgenden auf die Normen des OECD-MA abgestellt.

14 Das gilt jedenfalls dann, wenn (wie in nahezu allen neueren DBA) die Fallgruppe der „anderen Personenvereinigungen“ Eingang in die Art. 3 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Abkommensnorm gefunden hat. Andernfalls ist unklar, ob eine Subsumtion unter den Begriff der „juristischen Person“ möglich ist, ausföhrlich dazu z.B. Lampert, Doppelbesteuerung und Lastengleichheit, S. 92 ff.

rungsbefugnis im Einzelfall. Für diese Konflikte hat sich die grundlegende Bezeichnung als Qualifikationskonflikt – eigentlich ein aus dem Internationalen Privatrecht entliehener Begriff – etabliert.¹⁵

C. Systematisierung bestehender Lösungsansätze

Mit der Identifizierung dieser drei Kernprobleme ist die Grundlage für eine systematische Betrachtung von Lösungsansätzen geschaffen. Diese müssen sich letztlich daran messen lassen, inwieweit sie hier Abhilfe schaffen können. Gleichzeitig dient dieser Dreischritt dazu, die diversen Lösungsansätze sinnvoll zu gruppieren. Dadurch ist es möglich, zu erkennen, welche Ansätze jedenfalls für ein Problemfeld zur Lösung beitragen können und inwiefern sie möglicherweise mit Ideen aus den anderen Teilbereichen kombiniert werden können.

Die jüngsten Vorschläge der OECD und die Umsetzung der EU in ATAD I und II sehen für das Problemfeld hybrider Gestaltungen jeweils neu zu implementierende differenzierte Einzelregelungen vor. Wenn man das Ideenspektrum zum Thema umfassend betrachtet, fällt hingegen auf, dass viele Autoren erst einmal beim bestehenden Recht ansetzen und die Lösung innerhalb dessen suchen. Dieser Ansatz ist bestechend. Wenn bereits das bestehende Regelungsgefüge hinreichende Lösungen bietet, sollte im Sinne einer Übersichtlichkeit des Rechts – für die das Steuerrecht ja ohnehin nicht besonders bekannt ist – von weiteren Einzelregelungen abgesehen werden. Sollen also vorgebrachte Lösungsansätze systematisch auf ihre Tauglichkeit untersucht werden, bietet es sich an, zuerst diejenigen zu betrachten, die *de lege lata* ansetzen. Nur insoweit die Auslegung und Anwendung des bestehenden Rechts nicht zu ausreichenden Ergebnissen führt, muss über Lösungen *de lege ferenda* nachgedacht werden, so dass diese Ideen erst im zweiten Schritt analysiert werden.

Als weitergehende Gruppierung bietet sich außerdem eine Unterscheidung zwischen abkommensrechtlichen und unilateralen Regelungen an.

D. Analyse bestehender Lösungsansätze¹⁶

Anhand dieser Kategorien werden im folgenden Abschnitt die meistbeachteten Lösungsansätze systematisiert und jeweils im Hinblick auf ihre Tragfähigkeit zur Konfliktlösung analysiert.

I. Grundlagen der Analyse

Um eine profunde Analyse vornehmen zu können, bedarf es jedoch zuvor einer Bestimmung der Konflikte bzw. Auswirkungen der dargestellten Konflikte, die aus rechtlicher Sicht überhaupt einer Lösung bedürfen.

Unklarheiten hinsichtlich Abkommensberechtigung, Einkünftezurechnung und Einkünftequalifikation als Hauptauswirkungen hybrider Gesellschaften führen im Ergebnis vielfach zu doppelter Belastung oder zu doppelter Nichtbesteuerung. Diese bedürfen jedoch nur dann der Verhinderung, wenn sie dem zugrunde liegenden Recht widersprechen. Erst mit dem Wissen hierum kann abgesteckt werden, welche Anforderungen an eine hinreichende Konfliktlösung zu stellen sind.

Da es kein übergeordnetes völkerrechtliches Gebot zur gleichmäßigen Besteuerung gibt,¹⁷ kann sich eine Pflicht der Staaten zur Vermeidung von Besteuerungskonflikten nur direkt aus völkerrechtlichen Verträgen – konkret DBA –, dem Europarecht oder dem innerstaatlichen Verfassungsrecht ergeben.¹⁸

1. Abkommensrechtliche Vorgaben

Zwar ergibt sich aus den DBA das grundsätzliche Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung, der konkrete Inhalt und die dadurch gesteckten Grenzen sind jedoch kaum bestimmbar: Der Begriff der Doppelbesteuerung selbst wird im Abkommen nicht definiert. Dennoch ist nicht davon auszugehen, dass jede Form der doppelten Belastung verhindert werden soll, insbesondere die wirtschaftliche Doppelbesteuerung gilt gemeinhin als nicht vom Abkommensziel erfasst.¹⁹ Bei doppelten Belastungen infolge von Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten handelt es sich aber in der Regel mangels Subjektidentität um eben diese. Dementsprechend müsste man annehmen, dass das Abkommen der mehrfachen Besteuerung nicht entgegen stünde; das wiederum wird von vielen als nicht sachgerecht empfunden.²⁰

Überdies ist zumindest sehr zweifelhaft, ob die Vermeidung einer Nichtbesteuerung ebenfalls zum allgemeinen Abkommensziel gezählt werden kann.²¹ Schon aufgrund dieser Unsicherheiten der Reichweite des Abkommenstelos, können den DBA selbst keine konkreten Vorgaben zum Umgang mit den Besteuerungskonflikten bei hybriden Gesellschaften entnommen werden.

15 Vogel in Vogel/Lehner, DBA, 4. Aufl., Einleitung Rz. 152 f.; Teichner, Internationales Steuerrecht, 159; Widmann in Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, S. 238; Mersmann, StuW 1966, 323; Stobbe, DStZ 1989, 241 ff. Zum Teil wird der Begriff „Qualifikationskonflikt“ jedoch wesentlich weiter (z.B. Debatin, DB 1977, Beilage 13, 1; Piltz, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 111) oder enger (z.B. Lang, IStR 2010, 117) gefasst. Die jeweiligen Ansätze scheinen insbesondere im Hinblick auf die klare Unterscheidbarkeit der Konfliktsituationen jedoch weniger sinnvoll, näher dazu Marquardsen, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 66 ff.

16 Die nachfolgende Untersuchung beschränkt sich aus Platzgründen auf solche Lösungsvorschläge, die in der Fachliteratur auf ein erkennbares Echo gestoßen sind.

17 Vgl. Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 8; Lehner in Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 13 f.; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rz. 4.1 f.

18 Völkerrechtlich vorgegeben ist einzig eine Beschränkung der Besteuerung auf Einkünfte zu denen der besteuerte Staat einen sog. „genuine link“ vorweisen kann. BVerfG, Beschl. v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 369; Weber-Fas, RIW 1979, 586.

19 Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 1; Lampert, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 72; Lang, A Critical Analysis of the Report, S. 29; Lang, IStR 2002, 611; Lechner in Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften im Recht der DBA, S. 74.

20 Bspw. Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 2. Siehe auch Lampert, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 72; Gündisch, IStR 2005, 833.

21 Für eine Anerkennung als Abkommensziel sprechen sich u.a. Loukota, SWI 2001, 469 sowie Zorn, SWI 2001, 458 aus. Kritisch stehen dem bspw. Lang, IStR 2002, 609 ff. und Vogel, IStR 2007, 226 gegenüber. Unzweifelhaft anzunehmen ist es selbstverständlich, wenn es Eingang in die Abkommensbezeichnung gefunden hat, z.B. im DBA Niederlande (2012).

2. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist das übergeordnete verfassungsrechtliche Prinzip, an dem das deutsche Steuerrecht gemessen wird. Seine Implikationen in grenzüberschreitenden Situationen sind jedoch noch nicht vollumfänglich geklärt. Als aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG entnommenes Leitprinzip fordert es vereinfacht gesagt die gleiche Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit. Offen ist jedoch, wie sich die Vergleichsgruppe bei grenzüberschreitenden Situationen bestimmt. Zum einen lässt sich die Leistungsfähigkeit durch einen Vergleich mit anderen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen unter Einbeziehung aller Einkünfte, ohne Rücksicht darauf woher sie stammen, bestimmen.²² Andererseits ließe sich die Vergleichsgruppe aber auch differenzierend nach der Herkunft der Einkünfte bestimmen.²³ Ersteres ist die konsequente Weiterführung des im deutschen Ertragssteuerrecht verwirklichten Welteinkommensprinzips, das wiederum folgerichtig umgesetzt eine Vermeidung von Doppelbesteuerung durch die Steueranrechnung (nicht die Freistellung) verlangt,²⁴ denn nur so kann ein innerstaatlich gleichbleibendes Besteuerungsniveau gesichert werden, unabhängig davon, woher die Einkünfte stammen.²⁵

Dass Deutschland dennoch in DBA in der Regel die Freistellungsmethode vereinbart, ist insofern eine rechtfertigungsbedürftige Abweichung von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.²⁶ Das BVerfG erkennt die Möglichkeit der Rechtfertigung steuerrechtlicher Ungleichbehandlungen aufgrund von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen an.²⁷ Die Wahl der Freistellungsmethode im Rahmen der deutschen DBA erfolgt im Allgemeinen im Hinblick auf administrative Vereinfachungen, indem die Notwendigkeit entfällt, sich intensiv mit dem Steuerrecht eines anderen Staates zu befassen (steuertechnische Erwägung),²⁸ die Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen auf ausländischen Märkten (volkswirtschaftliche Erwägung)²⁹ sowie die Herstellung zwischenstaatlicher sachgerechter Verteilung der Besteuerungsrechte durch Anerkennung eines „besseren“ Besteuerungsrechtes des anderen Staates (finanzpolitische Erwägung)³⁰. Die Situationen der Nicht- oder Minderbesteuerung, die im Zusammenhang mit hybriden Gesellschaften auftreten, resultieren im Wesentlichen aus den Qualifikationskonflikten,³¹ also aus (mehr oder weniger) zufällig abweichenden steuerrechtlichen Beurteilungen der beteiligten Staaten. Dementsprechend handelt es sich um von den Vertragsstaaten nicht vorhergesehene Besteuerungsfolgen, die sich mithin – mangels Intention – nicht über die genannten Gründe zur Wahl der Freistellungsmethode als gerechtfertigte Ausnahmen darstellen.³²

Ebenso wenig leicht zu rechtfertigen sind entstehende Doppelbesteuerungen: Die Möglichkeit, von ungleichen Sachverhalten auszugehen, wodurch eine ungleiche Besteuerung gerechtfertigt werden könnte,³³ trägt nicht: Es ist nicht erkennbar warum ein Besteuerungssachverhalt in Verbindung mit einem Staat, der Gesellschaften gleichlaufend mit dem deutschen Recht beurteilt, pauschal mit dem hier untersuchten Sachverhalt nicht vergleichbar sein sollte. Mögen auch grundsätzlich Unterschiede zwischen den Staaten vorliegen, die einzelne Abweichungen rechtfertigen können, können sie gleichwohl nicht in der Zufälligkeit der abweichenden Gesellschaftsqualifikation liegen. Zu-

dem entsteht, anders als bei Anpassungen an das Steuerrecht des anderen Staates – wie es bei Anerkennung des Territorialitätsprinzips erfolgt –, eine Besteuerungssituation, die im Verhältnis zu keinem der beteiligten Staaten einen Besteuerungsgleichlauf bewirkt, denn es erfolgt weder eine dem ausländischen Markt entsprechende Besteuerung noch eine zu inländischen Unternehmen belastungsgleiche; vielmehr kommt es zu einer Gesamtbenachteiligung.

Als lediglich mittelbare, nicht ohne weiteres vorhersehbare Reflexe legitimer gesetzgeberischer Entscheidungen mag aus diesen Erwägungen nicht direkt die Verfassungswidrigkeit der bestehenden Situation folgen. Um der im Grundgesetz angelegten leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung aber zu bestmöglicher Geltung zu verhelfen, erscheint eine Lösung der Besteuerungskonflikte zumindest geboten.

3. Europarechtliche Vorgaben

Das europäische Primärrecht sieht die Vermeidung von Doppelbesteuerung oder andersgearteter Besteuerungskonflikte nicht ausdrücklich vor.³⁴ Wenn auch der EuGH die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU zu den Zielen der

22 So angenommen von *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Systematik Rz. 10; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rz. 23; *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 246; *Wassermeyer*, ISTR 1998, 492.

23 So vor allem *Vogel* in *Vogel*, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, S. 23 ff.; *Vogel* in *FS Klein*, S. 367 ff.; *Vogel*, ISTR 1999, 7; *Schaumburg* in *FS Tipke*, S. 131.

24 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 20 f.; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 101; *Mössner* in *Vogel*, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, S. 161; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 17.17.

25 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 101. Wobei zu berücksichtigen ist, dass es durchaus zu einer insgesamt höheren Besteuerung als der eines rein inländischen Sachverhalts kommen kann, bspw. bei einem ausländischen Quellensteuersatz, der den sonst einschlägigen inländischen Steuersatz übersteigt und durch die sog. per-country-limitation. Vgl. *Schaumburg* in *FS Tipke*, S. 147.

26 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 17.18 sowie 17.22; *Schaumburg* in *FS Tipke*, S. 146, der es sogar als Systembruch bezeichnet; ausführlich dazu *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 250 ff.

27 BVerfG, Urte. v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 292 f.

28 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 147; *Rust* in *Lang*, Avoidance of Double Non-Taxation, S. 123; *Pleil/Schwibinger*, StuW 2016, 30. Dieses Argument gilt allerdings nur bedingt, da bei Eingreifen des Progressionsvorbehalts eben diese Feststellung doch getroffen werden muss. Dazu insgesamt *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 33.

29 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 22 f.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 17.20 sowie 17.26.

30 Vgl. *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 89 ff.

31 Tritt z.B. auf bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen einer hybriden Gesellschaft, was zu einer abweichenden Anwendung von Art. 13 OECD-MA und daraus folgender doppelter Nichtbesteuerung führen kann.

32 Übereinstimmend auch *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 94 f.; *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 306 f.; *Valta*, ISR 2014, 256.

33 Vgl. *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 246.

34 Anders war dies hingegen vor Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon. Art. 293 EGV enthielt eine ausdrückliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen.

Verträge zählt,³⁵ können sich primärrechtliche Verpflichtungen nur aus den Grundfreiheiten ergeben. Bei einer doppelten Belastung infolge der disharmonischen Anwendung eines DBA tritt ohne Zweifel eine Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Falls gegenüber dem rein inländischen ein. Dennoch ist ein Verstoß gegen Grundfreiheiten nicht anzunehmen, da es an der Verantwortlichkeit der beteiligten Staaten fehlt, denn beide wenden letztlich ihr innerstaatliches Recht lediglich konsequent an.³⁶ Die Doppelbesteuerung ist ein zufälliges Ergebnis.

Bei Nichtbesteuerungen besteht schon im Ausgangspunkt keine Beschränkung der Grundfreiheiten, da es durch die Besserstellung gegenüber rein inländischen Fällen lediglich zu einer Inländerdiskriminierung kommt, die europarechtlich nicht zu beanstanden ist.³⁷

Auch ist ein solcher Besteuerungsvorteil nicht als Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren, da hiernach eine Gewährung aus staatlichen Mitteln vorausgesetzt wird, was wiederum eine bewusste staatliche Entscheidung impliziert, an der es beim zufälligen Ergebnis im Zusammenhang mit hybriden Gesellschaften jedenfalls fehlt.³⁸

Eine europarechtliche Verpflichtung zur Konfliktlösung besteht somit nicht, die Grundfreiheiten sind aber bei der Suche nach Lösungen als Grenzen zu beachten.

4. Zwischenergebnis: Vorgaben für die Lösungssuche

Die Lösung der auftretenden Besteuerungskonflikte ist dem Gesagten entsprechend insbesondere aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten. Gleichzeitig ergeben sich infolge der angestellten Erwägungen Vorgaben für eine geeignete Lösung: Sie muss aus verfassungsrechtlicher Sicht eine mit Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinbarende Besteuerung gewährleisten, d.h. entweder unmittelbar zu einer gleichlaufenden Besteuerung mit Vergleichsgruppen führen oder aber zumindest auf Grundlage einer hinreichenden Rechtfertigung erfolgen. Besonders im Fall einer unilateralen Lösung müssen zudem höhere Besteuerungsbelastungen gegenüber inländischen Fällen, die durch eine Neuregelung entstehen, vermieden werden, da andernfalls eine Beschränkung von Grundfreiheiten in Rede stehen dürfte.

Als über diese rechtlichen Erwägungen hinausgehender Faktor ist zudem das jedem DBA innewohnende Ziel der sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte zu berücksichtigen.³⁹ Die von den Vertragsstaaten in einem Abkommen für sachgerecht empfundene Verteilung der Besteuerungsrechte darf, wenn eine Lösung tragfähig sein soll, nicht unilateral konterkariert werden. Andernfalls ist zu befürchten, dass die Gesamtakzeptanz des betroffenen DBA leidet.⁴⁰

II. Lösungsansätze de lege lata

Sowohl Stimmen in der Literatur als auch die OECD haben immer wieder versucht, die Konflikte durch eine Auslegung des bestehenden Normkatalogs zu lösen. Insoweit dies tatsächlich möglich ist und zu einer effektiven Lösung ohne weitere Unsicherheiten führt, wäre diese Herangehensweise einer umfassenden Neuregelung vorzuziehen. Das hätte den Vorteil, dass es insbesondere bzgl. DBA-Regelungen keine Übergangszeit gibt, in denen die Lösung nur in einigen Abkommen implementiert

wäre, sowie das Regelungsgefüge nicht weiter verkompliziert wird.

Obwohl das BEPS Projekt inzwischen finalisiert und ATAD I und II verabschiedet sind, handelt es sich weiterhin um Anregungen, die noch nicht (vollständig) in das bestehende Recht übernommen wurden. Dementsprechend werden sie hier noch als Ansätze *de lege ferenda* verortet.

1. Abkommensbestimmungen

Da die Konflikte insbesondere in Abkommensfällen auftreten, liegt es nahe, die Unklarheiten primär durch Auslegung des Abkommens selbst lösen zu wollen. Sofern sich hier hinreichende Antworten finden lassen, ist das gegenüber unilateralen Ansätzen schon deshalb zu bevorzugen, weil so weniger die Gefahr einer nur für einen Vertragsstaat vorteilhaften Regelung besteht, die dem abkommensrechtlichen Verteilungsmechanismus u.U. zuwiderläuft.

a) Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung

Bevor über die konkrete Anwendung der Verteilungsnormen überhaupt nachgedacht werden kann, ist immer die Frage der Anwendbarkeit des Abkommens zu beantworten. Bzgl. hybrider Gesellschaften steht die dafür erforderliche Abkommensberechtigung durchaus in Frage. Zum Teil wird versucht, diese unmittelbar gemeinsam mit der Zurechnungsfrage zu beantworten, weshalb sie beide in einem Abschnitt behandelt werden.

aa) Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Schon vor vielen Jahren hat *M. Lang* angeregt, die Konflikte hybrider Gesellschaften unter Rückgriff auf die *lex fori* Klausel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu lösen.⁴¹ Seinem Verständnis zufolge ist diese Klausel völkerrechtlich zu verstehen⁴² und be-

35 EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793 Rz. 16, 23 = FR 1998, 847 m. Anm. *Dautzenberg*; EuGH v. 16.7.2009 – C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471, *Damseaux*, Slg. 2009, I-6823 Rz. 28.

36 EuGH v. 20.5.2008 – C-194/06, ECLI:EU:C:2008:289, *Orange European Smallcap Fund*, Slg. 2008, I-3747 Rz. 42. Vgl. auch *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 264c. Anders hingegen *Tumpel* in *Gassner/Lang/Lechner*, Personengesellschaften im Recht der DBA, S. 261, der unter Erläuterung des Beispiels der doppelten Belastung von Ausschüttungen davon ausgeht, dass es sich um eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung handelt.

37 Zur europarechtlichen Unbeachtlichkeit der Inländerdiskriminierung EuGH v. 28.1.1992 – C-332/90, ECLI:EU:C:1992:40, *Steen*, Slg. 1992, I-341 Rz. 8 f.

38 Vgl. dazu *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 117 ff.

39 *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Systematik Rz. 11; *Flick* in *FS Spitaler*, S. 152; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 17.40.

40 Ausführlicher zur Bedeutung der sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte im Bereich hybrider Gesellschaften *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 102 ff.

41 *Lang*, A Critical Analysis of the Report, S. 20 ff.

42 Die Auslegung von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist hoch umstritten. Ausführlich dazu *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 87 ff. mit dem Ergebnis, dass dem Verständnis der landesrechtlichen Theorie zu folgen ist.

stimme somit, dass sämtliche Abkommensbegriffe, die nicht explizit im Abkommen definiert sind, vorrangig abkommensautonom, d.h. unabhängig vom innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten auszulegen seien. Es müsste sich also dem Abkommen selbst entnehmen lassen, wie die Konflikte rund um hybride Gesellschaften zu lösen sind. Ein Rückgriff aufs innerstaatliche Recht soll sich erübrigen, was dann zu einer konsistenten Lösung führen würde.

Dieser Ansatz kann jedoch – unabhängig von seiner Effektivität – schon im Ausgangspunkt nicht tragen. Erstes Anwendungskriterium der *lex fori* Klausel ist, dass es keine vorrangige explizite Begriffsdefinition im Abkommen selbst gibt. Hinsichtlich der Abkommensberechtigung kann Art. 3 Abs. 2 OECD-MA demnach aufgrund der in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA vorhandenen abkommenseigenen Definitionen keine Anwendung finden. Damit ist dieser Aspekt zwar dennoch einer abkommensautonomen Auslegung zugänglich, diese muss sich aber an der konkreten Definition orientieren und kann nicht anhand der allgemeinen Vorgaben des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erfolgen. Die Frage der Einkommenszurechnung wiederum entzieht sich gleich völlig dem Regelungsrahmen des Abkommens: Die Beurteilung der Steuersubjektseigenschaft ist der Abkommensanwendung vorgelagert, weshalb das Abkommen selbst hierfür keine Bestimmung enthält, die einer abkommensautonomen Auslegung zugänglich wäre. Die Einkünftezurechnung ist eben ein Bereich für den das Abkommen selbst generell keinen Regelungsanspruch erhebt: Abkommen begründen, aufgrund der staatlichen Souveränität der Vertragsstaaten, in der Regel nicht konstitutiv Steueransprüche,⁴³ sie knüpfen mit den Verteilungsnormen lediglich an die innerstaatlich konstitutiv bestimmte Steuerpflicht an. Insofern in einem Abkommen die innerstaatliche Zurechnung modifiziert werden soll, muss das ausgehend von diesem Grundsatz ausdrücklich erfolgen.⁴⁴

bb) Auslegung der Abkommensdefinitionen

Da demzufolge in diesem Bereich kein Raum für eine Auslegung nach der *lex fori* Klausel ist, können die Fragen nach Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung nur anhand der bestehenden abkommensrechtlichen Definitionen beantwortet werden.

(1) Abkommensberechtigung

Die Abkommensberechtigung bestimmt sich gem. Art. 1 OECD-MA maßgeblich nach den Vorgaben der Art. 3 und 4 OECD-MA zu Personeneigenschaft und Ansässigkeit. Wie bereits erläutert, ist die Personeneigenschaft der Gesellschaft grundsätzlich anzunehmen. Als unklarer erweist sich hingegen die Subsumtion der Ansässigkeit einer (umgekehrt) hybriden Gesellschaft.⁴⁵ Unter Verweis auf den Wortlaut des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA wird weithin angenommen, dass die Einschätzung der Steuersubjektsfähigkeit des Sitzstaates der Gesellschaft ausschlaggebend sei.⁴⁶ Demnach wäre eine Gesellschaft nur dann abkommensberechtigt, wenn sie in ihrem Sitzstaat als Steuersubjekt und dort unbeschränkt steuerpflichtig gilt, umgekehrt hybriden Gesellschaften wäre die Abkommensberechtigung somit abzuspochen.⁴⁷ Demgegenüber regten aber mit *Debatin*⁴⁸ und *Vogel*⁴⁹ namhafte Stimmen bereits vor vielen Jahren ein extensiveres Verständnis des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA an: Nach ihrer Ansicht solle es nicht auf die unbeschränkte

Steuerpflicht der Gesellschaft selbst in einem Staat ankommen, sondern vielmehr auf ihre räumliche Beziehung zu einem Vertragsstaat, wobei sich die Begründungen hierfür im Einzelnen durchaus unterscheiden. *M. Lang* knüpfte später daran an und forderte eine Bindung an die Beurteilung des Quellenstaates, da letztlich insbesondere dessen Besteuerungsanspruch durch die Verteilungsartikel beschränkt werde.⁵⁰ Unabhängig davon, dass letztere Schlussfolgerung schon insofern zweifelhaft ist, dass der Ansässigkeitsstaat zumindest bei Anwendung des Methodenartikel ebenfalls durch das Abkommen verpflichtet wird, können diese Ansätze nur tragen, wenn Art. 4 Abs. 1 OECD-MA keine unbeschränkte Steuerpflicht im Sitzstaat der Gesellschaft fordert. Sprachlich vorausgesetzt wird, dass eine „Person“ aufgrund eines steuerpflichtbegründenden Merkmals des innerstaatlichen Rechts steuerpflichtig ist. Wenn auf die räumliche Beziehung abgestellt wird, lässt sich das abstrakt unter „steuerpflichtbegründende Merkmale“ subsumieren. Außer Acht gelassen wird hierbei aber, dass die Norm überdies verlangt, dass die Person aufgrund dieser Merkmale „steuerpflichtig ist“.⁵¹ Hinzu kommt, dass die für die Steuerpflichtigkeit genannten Merkmalen wie Wohnsitz oder ständiger Aufenthalt, die typischen Anknüpfungspunkte für die unbeschränkte Steuerpflicht sind. In einer Gesamtbetrachtung verdeutlicht dies, dass hier letztlich eben doch die unbeschränkte Steuerpflicht gefordert ist.⁵² Anders als von *Debatin* angeregt, kann man die Steuerpflicht gerade nicht soweit verstehen, dass irgendeine steuerliche Eigensubstanz (die Personengesellschaften in Deutschland z.B. bei der Gewerbesteuer aufweisen) ausreicht.⁵³ Das weite Ansässigkeitsverständnis scheitert somit bereits an der Wortlautgrenze. Die dahingehenden Erläuterungen zur Ansässigkeit hybrider Gesellschaften im OECD-MK,⁵⁴ der nach den maßgeblichen Auslegungsvoraussetzungen der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) ergänzend zur Aus-

43 RFH v. 1.10.1936 – III A 398/34, RStBl. 1936, 1209; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 65, 181 b; *Mössner* in *FS Seidl-Hohenveldern*, S. 414 f.; *Debatin*, Beihefter zu DStR 23 1992, 2.

44 Vgl. *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 181b; *Lehner* in *FS Frotscher*, S. 398 ff.

45 Ausführlicher zur Auslegung des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 114 ff.

46 Vgl. *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 25 ff.; *Toifl*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 57 ff.; *Becker/Loose*, BB 2011, 1559; *Brähler/Mayer*, IStR 2010, 678; *Debatin*, AWD 1969, 482; *Debatin*, BB 1978, 669; *Debatin*, BB 1978, 1608; *Müller/Wangler*, IStR 2003, 150 f.; *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 314; *Richter*, FR 2010, 544; *Schmidt*, IStR 2010, 416. So auch das Verständnis der OECD, vgl. *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Issues in International Taxation No. 6), Rz. 33 ff.

47 Explizit: *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Issues in International Taxation No. 6), Rz. 33 ff.

48 *Debatin*, BB 1989, Beilage 2 zu Heft 3, 7.

49 *Vogel* in *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 4 Rz. 24a.

50 *Lang*, A Critical Analysis Report, S. 37 f.; *Lang*, IStR 2000, 132; *Lang*, SWI 2000, 64.

51 Ebenso *Toifl*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 64.

52 Vgl. *Haase*, Intertax 2013, S. 653.

53 *Debatin*, BB 1989, Beilage 2 zu Heft 3, 7.

54 Kommentar des *OECD-Fiskalausschusses* zu Art. 4 OECD-MA in der Fassung vor 2000 Rz. 3, 8. Ebenso in der heutigen Fassung (2017) Rz. 3, 8.

legung herangezogen werden kann,⁵⁵ stützen dieses Ergebnis gleichermaßen wie die Formulierung des Art. 4 Abs. 1 S. 2 OECD-MA.⁵⁶ Demzufolge ist den Ansätzen von *Debatin*, *Vogel* und *M. Lang* in Bezug auf das bestehende Abkommensrecht eine Absage zu erteilen. Die Abkommensberechtigung der Gesellschaft selbst ergibt sich durch Auslegung der Norm nur für hybride, nicht aber umgekehrt hybride Gesellschaften.

Für den Sonderfall von Gesellschaften in check-the-box-Systemen wird vereinzelt vorgeschlagen, diese nicht der ausgeübten Wahl entsprechend zu behandeln, sondern die steuerliche Behandlung für die Ansässigkeit zugrunde zu legen, die eingreifen würde, wenn vom Wahlrecht kein Gebrauch gemacht worden wäre.⁵⁷ Das wäre zwar mit dem Normwortlaut des Art. 4 OECD-MA, der insofern offen gefasst ist, vereinbar, kann aber m.E. dennoch nicht das zutreffende Normverständnis sein.⁵⁸ Bei dieser Behandlung bestünde die Gefahr, dass eine Beurteilungssituation entsteht, die weder mit der tatsächlichen Besteuerungssituation im Sitzstaat noch im anderen Vertragsstaat übereinstimmt, also eine Unsicherheit entsteht, die wegen der sonst gleichlaufenden Behandlung durch beide Vertragsstaaten überhaupt nicht aufkommen würde. Das Heraufbeschwören solcher neuen Ungereimtheiten kann nicht dem Abkommenszweck entsprechen.

Neben der Abkommensberechtigung der Gesellschaft selbst steht noch die Abkommensberechtigung der Gesellschafter in Frage, die insbesondere Relevanz entfaltet, wenn es sich um eine umkehrt hybride, also nicht abkommensberechtigte Gesellschaft handelt. Bzgl. dieser ist vor allem maßgeblich, ob das Merkmal „steuerpflichtig ist“ eine konkrete Steuerpflicht in einem Vertragsstaat erfordert, sie also tatsächlich mit den Unternehmenseinkünften steuerpflichtig sein müssen.⁵⁹ Die Auslegung der Norm lässt dies aber kaum zu.⁶⁰ Der Wortlaut ist offen gehalten, denn das Bestehen einer Steuerpflicht kann gleichermaßen im Sinne einer abstrakten Steuerpflicht zu verstehen sein. Die Systematik des Abkommens gibt aber Aufschluss über das zutreffende Verständnis: Wäre eine konkrete Steuerpflicht von Nöten, so wären an den Quellenstaat adressierte Subject-to-tax-Klauseln vollkommen ihres Anwendungsbereichs beraubt und somit obsolet. Gestützt wird das zudem vom Telos, weil es andernfalls eben dazu kommen kann, dass weder Gesellschaft noch Gesellschafter hinsichtlich der Unternehmenseinkünfte unter ein Abkommen zu fassen wären und diese Einkünfte damit durchs Raster fielen.⁶¹ Es ist mithin von der grundsätzlichen Abkommensberechtigung der Gesellschafter auszugehen, sofern sie eben in einem der Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig sind.

(2) Einkünftezurechnung

Insbesondere um ein vermeintliches Leerlaufen der Abkommensberechtigung zu verhindern, wird vielfach aus dem Bestehen dieser eine Bindungswirkung für die Einkünftezurechnung gefolgert.⁶² Ist eine Gesellschaft also in ihrem Sitzstaat selbst unbeschränkt steuerpflichtig, so soll auch der andere Vertragsstaat die Steuersubjektfähigkeit für Zwecke des Abkommens anerkennen. Die für die Abkommensberechtigung maßgeblichen Normen treffen hierzu keinerlei Aussage, sondern beschränken sich auf die bloße Bestimmung der Anwendbarkeit des Abkommens. Somit müsste sich für die Bindung an die Zurechnungsentscheidung ein anderer Ansatzpunkt der Aus-

legung ergeben. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA⁶³ und Art. 10 Abs. 1 OECD-MA⁶⁴ wählen dabei Formulierungen, die zumindest Rückbezüge zur Ansässigkeit aufweisen, eine klare Bindungsanordnung kann dem aber nicht entnommen werden. Das Abkommenstelos der Verhinderung der Doppelbesteuerung mag zwar auf den ersten Blick für eine solche Bindung sprechen, allerdings wäre damit dann auch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung erfasst, was ja gerade nicht uneingeschränkt Abkommensziel sein soll.⁶⁵ Überdies kann das Telos als Auslegungskriterium überhaupt nur für solche Bereiche Wirkung entfalten, die zum Regelungsumfang des Abkommens zählen. Doppelbesteuerungsabkommen statuieren nicht konstitutiv Besteuerungsansprüche,⁶⁶ vielmehr ist deren Bestehen und damit auch die innerstaatliche Einkünftezurechnung zwingende Vorbedingung der Abkommensanwendung und demzufolge nicht Regelungsgegenstand des Abkommens.⁶⁷ Schon wegen dieses Grundsatzes ist anzunehmen, dass Modifikationen der Einkünftezurechnung ausdrücklich erfolgen, wie bspw. auch in Art. 10 OECD-MA zu sehen, insoweit dort explizit eine Zurechnung zum Nutzungsberechtigten statuiert wird.⁶⁸ Im hier fraglichen Kontext fehlt es jedoch an einer solchen eindeutigen Anordnung, so dass dieser Ansatz letztlich nicht der Überprüfung mittels Normauslegung standhält.

55 M.E. über Art. 32 WVK, wobei die Bedeutung von OECD-MA und MK in der Auslegung nicht abschließend geklärt ist, im Einzelnen dazu z.B. *Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 85 f.

56 *Wilke* in *Gosch/Kroppen/Grotherr DBA*, Art. 4, Rz. 5; *Wassermeyer/Kaesler* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 4 OECD-MA Rz. 2.

57 *Haase*, *Intertax* 2013, 658.

58 Ebenso bzgl. des Umgangs mit entsprechenden US-amerikanischen Gesellschaften *Jacob* in *Endres/Jacob/Gohr/Klein*, DBA Deutschland/USA, Art. 4 Rz. 36 ff.; *Linn* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 4 USA Rz. 12, 23 ff.

59 So zu verstehen wohl *OECD*, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (Issues in International Taxation No. 6), Rz. 47.

60 Im Ergebnis ebenso *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 332; *Lang*, *A Critical Analysis of the Report*, S. 38 f.; *Lang*, *IStr* 2000, 131; *Lechner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Personengesellschaften im Recht der DBA, S. 82.

61 Das hat auch die *OECD* erkannt und für unbillig gehalten. Deswegen solle dann doch subsidiär auf die Person des Gesellschafters abgestellt werden. Vgl. Kommentar des *OECD* Fiskalausschusses (2000) zu Art. 1 OECD-MA Rz. 6.4.

62 So u.a. *Dremel* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Art. 1 Rz. 61; *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 34g; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 500 f.; *Piltz*, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 175 ff.; *Debatin*, *BB* 1978, 671; *Knobbe-Keuk*, *RIW* 1991, 315; *Krabbe*, *StBjB.* 2000/01, 185 ff.; *Müller/Wangler*, *IStr* 2003, 150 f.; *Schaumburg*, *StBjB.* 1999, 157 ff.; *Schmidt/Blöchle*, *IStr* 2003, 688 f.; *Schmidt*, *IStr* 2010, 426; *Vogel*, *IStr* 1999, 6 f.

63 „Unternehmen eines Vertragsstaates“.

64 „[...] in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft“.

65 Auch in diesem Argumentationszusammenhang zu finden bei *Wassermeyer*, *IStr* 1998, 491.

66 RFH, vom 1.10.1936 – III A 398/34, *BStBl.* 1936, 1209; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts Rz. 65, 181b; *Mössner* in *FS Seidl-Hohenveldern*, S. 414 f.; *Debatin*, Beihefter zu *DStR* 23 1992, 2.

67 Vgl. *Becker/Loose*, *BB* 2011, 1560; *Mössner* in *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rz. 1.190. *Wassermeyer*, *IStr* 1998, 491.

68 Vgl. *Lehner* in *FS Frotzcher*, S. 398 ff.

b) Verhinderung von Besteuerungskongruenzen infolge von Qualifikationskonflikten

Die Anwendung der Verteilungsartikel richtet sich nach dem eben Gesagten also *de lege lata* weiterhin nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten. Besteuerungskonflikte entstehen dadurch insbesondere bei Ausschüttungen der Gesellschaft an die Gesellschafter und sonstigen Quelleneinkünften, insbesondere bei Beteiligung weiterer Staaten.

Auch zur Verhinderung dieser Qualifikationskonflikte wurden an das bestehende Abkommensrecht anknüpfend bereits einige Lösungsansätze publiziert.

aa) Anwendung des Methodenartikels

Die Art. 23 A bzw. 23 B OECD-MA als sog. Methodenartikel dienen innerhalb des Abkommens zur letztlichen Verhinderung einer doppelten Belastung und verpflichten den Ansässigkeitsstaat unter den dort genannten Voraussetzungen zur Freistellung oder Steueranrechnung. Insofern ist es naheliegend, den Methodenartikel auch heranzuziehen, um die Auswirkungen der Besteuerungskonflikte hybrider Gesellschaften zu lösen. Dem sog. „new approach“⁶⁹ folgend, sieht der Partnership-Report der OECD⁷⁰ und inzwischen auch der OECD-MK⁷¹ vor, dass der Ansässigkeitsstaat durch den Methodenartikel verpflichtet sein soll, der Beurteilung des Quellenstaates insofern zu folgen, dass er – entgegen seiner eigenen steuerlichen Beurteilung – eine Freistellung/Anrechnung vornimmt, sollte andernfalls eine doppelte Belastung eintreten. Im Falle einer drohenden Nichtbesteuerung infolge der Inkongruenzen solle die Bindung ebenfalls eingreifen und der Ansässigkeitsstaat dementsprechend sein nach innerstaatlichem Recht bestehendes Besteuerungsrecht ausüben, obwohl ihm das nach seiner Abkommensanwendung untersagt wäre.⁷² Dass der OECD-MK diese Normanwendung vorgibt, bedeutet jedoch nicht ohne weiteres, dass diese Norminterpretation auch tatsächlich ein zutreffendes Auslegungsergebnis des Abkommens ist. Der Musterkommentar kann gemäß der WVK als Auslegungsmittel nur begrenzt herangezogen werden, vorrangig sind Wortlaut, Systematik und Telos zu betrachten.

Der Wortlaut setzt Einkünfte oder Vermögen einer ansässigen Person voraus, für die gemäß den Abkommensvorschriften ein Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaates – dem Quellenstaat – vorliegt. Offen bleibt zunächst, nach wessen Einschätzung sich richtet, ob die fraglichen Positionen im anderen Staat besteuert werden können.⁷³ Insbesondere die Systematik des Abkommens spricht aber dafür, nicht (wie vom MK angenommen) die Beurteilung des Quellenstaates, sondern vielmehr die des Ansässigkeitsstaates für maßgeblich zu halten:⁷⁴ Wie erläutert besteht bzgl. der Verteilungsartikel gerade keine Bindungswirkung. Der Methodenartikel nimmt durch den Hinweis „nach diesem Abkommen“ eindeutig Bezug auf diesen, gibt aber keinen ausdrücklichen Hinweis darauf, dass ein Staat durch den anderen gebunden sein soll. Nun plötzlich von einer Bindung auszugehen, die dem Abkommensrecht ansonsten grundsätzlich fremd ist, erscheint wenig schlüssig. Insbesondere an der dahingehend anderslautenden Formulierung zur Ansässigkeit („nach dem Recht dieses Staates dort ansässig“) zeigt sich, dass Bindungswirkungen klarer angeordnet werden. Unterstützend wirkt zudem die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, indem

er bestimmt, dass es im Zweifel auf die innerstaatliche Beurteilung des jeweiligen Anwenderstaates ankommen solle. Anwenderstaat des Methodenartikels ist aber eben der Ansässigkeitsstaat.⁷⁵

Auch hier kann das teleologische Argument der effektiveren Verhinderung der Doppelbesteuerung⁷⁶ nicht durchgreifen, denn wiederum gilt es zu beachten, dass primär die juristische Doppelbesteuerung verhindert werden soll und die Grenzen des Telos hinsichtlich der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unscharf sind. Und auch der systematische Zusammenhang zwischen Verteilungsartikeln und Methodenartikeln, die eigentlich gerade nahtlos zur Verhinderung der Doppelbelastung ineinander greifen sollen,⁷⁷ kann nicht als Argument überzeugen, wenn man bedenkt, dass das Abkommen in der gesamten Struktur nicht vom Fall der Uneinigkeit bzgl. der Anwendung der Verteilungsartikel ausgeht. Schon deshalb darf das Telos hier nicht überbewertet werden.

Der „new approach“ würde außerdem dazu führen, dass dem Quellenstaat die alleinige Entscheidungsmacht über die Verteilung der Besteuerungsrechte eingeräumt würde.⁷⁸ Das wird von den Staaten bei Vertragsschluss kaum intendiert gewesen sein und somit würde diese Auslegung die sachgerechte Verteilung der Besteuerungsrechte aushebeln.

Im Übrigen bestehen auch Zweifel an der tatsächlichen Effektivität dieser Lesart, denn einerseits kann sich diese Bindung des Ansässigkeitsstaates ohnehin nur auswirken, wenn der Methodenartikel überhaupt Anwendung findet, also insbesondere nicht bei Verteilungsartikeln mit abschließender Rechtsfolge⁷⁹ oder, wenn aus Sicht des Ansässigkeitsstaates gar kein innerstaatlicher Besteuerungstatbestand ausgelöst wird.⁸⁰ Andererseits bietet der Methodenartikel auch dann keine hinreichende Lösung, wenn zwischen den Staaten gerade unklar ist, welcher

69 Erstmals vorgebracht von *Avery Jones et. al*, ET 1996, 141 ff.

70 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Issues in International Taxation No. 6), Rz. 105 ff.

71 Kommentar des OECD Fiskalausschusses zu Art. 23A Rz. 32.3 f.

72 Kommentar des OECD Fiskalausschusses zu Art. 23A Rz. 32.6 f.

73 *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Art. 23 A OECD-MA Rz. 34; *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 80a; *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 335; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 139; *Gündisch*, IStR 2004, 830 f.; *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 309 f.; *Lang*, IStR 2007, 608. Vgl. auch BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 95/10 Rz. 17, FR 2011, 1175 m. Anm. *Kempermann* der letztlich zu dem Ergebnis kommt, dass es auf die Beurteilung des Ansässigkeitsstaates als Anwenderstaat ankommen müsse. A.A. *Salomé/Danon*, Intertax 2003, 195.

74 So auch *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, S. 118 f.; *Lang* in *FS Vogel*, S. 916.

75 Ebenso BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 95/10 Rz. 18, FR 2011, 1175 m. Anm. *Kempermann*; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 140.

76 *Meretzki*, IStR 2011, 214.

77 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 140 f.; *Pleil/Schwibinger*, StuW 2016, 25; *Weggenmann*, IStR 2002, 618.

78 *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 80a; *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit; S. 119; *Günkel/Lieber*, FR 2000, 857.

79 BFH, Urt. v. 25.5.2011 – I R 95/10 Rz. 18, FR 2011, 1175 m. Anm. *Kempermann*; *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 336 f.; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 137 f.

80 Siehe auch *Haase/Dorn*, IStR 2011, 796.

Staat Ansässigkeitsstaat ist (z.B. zwischen Sitzstaat einer hybriden Gesellschaft und Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter).⁸¹ Keine effektive Wirkung entfaltet eine entsprechende Anwendung der Methodenartikel überdies, sobald mehr als zwei Staaten am Sachverhalt beteiligt sind⁸² – ein grundsätzliches Problem bilateraler Lösungen.

bb) Subject-to-tax- und Switch-over-Klauseln

In den deutschen DBA finden sich inzwischen vermehrt sog. Subject-to-tax- bzw. Switch-over-Klauseln,⁸³ mittels derer zumindest eine einmalige Besteuerung sichergestellt werden soll. Diese sind zwar nicht unmittelbar auf die Besteuerungsinkongruenzen bei hybriden Gesellschaften ausgerichtet, könnten aber auch hier effektiv durchgreifen.

Als problematisch hinsichtlich der Effektivität abkommensrechtlicher Subject-to-tax-Klauseln erweist sich jedoch bereits grundsätzlich, dass sie in der Regel nur eine doppelte Nichtbesteuerung vermeiden können, nicht jedoch darauf gerichtet sind auch eine doppelte Belastung zu verhindern. So wird zwar das Steueraufkommen effektiv gesichert, nicht aber die leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung des Steuerpflichtigen. Damit greifen sie jedenfalls zu kurz und führen zu einem Ungleichgewicht bei der Konfliktlösung.⁸⁴ Hinzu kommt die Beschränkung auf Situationen, in denen eine Besteuerung völlig unterbleibt.⁸⁵ Das ist bei hybriden Gesellschaften allerdings selten der Fall, meist kommt es durch die Inkongruenz eher zu einer geringeren Besteuerung.⁸⁶

Switch-over-Klauseln haben im Vergleich eine bessere Wirkkraft, da sie konkret auf die Folgen von Qualifikationskonflikten ausgerichtet sind und auch bei einer Niedrigbesteuerung infolge des Konflikts eingreifen. Positiv zu vermerken ist zusätzlich, dass sich die Vertragsstaaten zielgerichtet darauf einigen, dass bei Qualifikationskonflikten eine Besteuerung auf dem Steuerebene des Ansässigkeitsstaates erfolgen soll, so dass die dadurch u.U. entstehende Verschiebung der Verteilung der Besteuerungsrechte bilateraler Wille war und somit nicht die als sachgerecht empfundene Verteilung der Besteuerungsrechte konterkariert. Allerdings bestehen auch hier die bereits im Rahmen des Methodenartikels angesprochenen tatsächlichen Unzulänglichkeiten z.B. in Bezug auf Dreiecksverhältnisse, in denen der Konflikt erst durch das Aufeinandertreffen zweier unabhängiger Abkommen entsteht.

Zudem werden beide Klauseln in der Regel im Methodenartikel verortet, so dass sich auch hier das Problem stellt, dass sie überhaupt nur Anwendung finden können, wenn der Anwendungsbereich des Methodenartikels aus Sicht des Ansässigkeitsstaates eröffnet ist und damit z.B. nicht, wenn aus seiner Sicht ein Verteilungsartikel mit abschließender Rechtsfolge einschlägig ist. Eine effektive Konfliktlösung ergibt sich also letztlich auch hierdurch nicht.

c) Zwischenergebnis: Abkommensbestimmungen de lege lata

Es lässt sich festhalten, dass nach derzeitiger Abkommenslage die Abkommensberechtigung (umgekehrt) hybrider Gesellschaften zwar eindeutig bestimmt ist, die derzeitige Situation aber zu einer abweichenden Behandlung von hybriden und umgekehrt hybriden Gesellschaften führt.

Die Zurechnungsentscheidung hingegen entzieht sich grundsätzlich dem Regelungsbereich des Abkommens, so dass die DBA mangels explizit anderslautender Normierungen hier keinen Einfluss nehmen.

Dementsprechend bleibt es bei der Entstehung von Qualifikationskonflikten, die einer gesonderten Lösung bedürfen. Das bestehende Abkommensrecht kann nur anhand von Switch-over-Klauseln teilweise auf die Besteuerungsinkongruenzen reagieren, sie aber nicht völlig überzeugend lösen. Bei bilateralen Ansätzen immer problematisch bleiben jedenfalls die praktisch relevanten Mehrstaatsverhältnisse.

2. Ausgewählte unilaterale Regelungen

Vor diesem Hintergrund kann ggf. das innerstaatliche Recht zur Lösung beitragen. Unilaterale Regelungen haben grundsätzlich eher die Möglichkeit, im Regelungsbereich über den bilateralen Fall hinauszugehen.

Der deutsche Gesetzgeber hat in den letzten Jahren bereits vermehrt unilaterale Regelungen erlassen, die (auch) auf Abkommensfälle einwirken. Von herauszuhebender Bedeutung für hybride Gesellschaften sind hierbei insbesondere die Regelungen der § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG und § 50d Abs. 1 S. 11 EStG.

a) § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG

Mit der unilateralen Switch-over-Klausel des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG sollen ausweislich der Gesetzesbegründung Freistellungen verhindert werden, die dem Sinn und Zweck der Freistellungsmethode widersprechen.⁸⁷ Von der Regelung erfasst sind dabei alle abkommensrechtlich relevanten Einkünfte eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen, die Deutschland nach den Vorgaben eines anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens freistellen müsste. Im Unterschied zu den abkommensrechtlichen Switch-over-Klauseln ist es irrelevant, ob sich die Freistellung aus der abschließenden Rechtsfolge eines Verteilungsartikels oder aus der Anwendung des Methodenartikels ergibt.⁸⁸ Erfasst werden sollten nach der gesetzgeberischen Intention Situationen der Nicht- oder Minderbesteue-

81 Vgl. dazu auch Lang, IStR 2010, 117. Ähnlich Gündisch, IStR 2005, 830.

82 Gündisch, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 88; Gündisch, IStR 2005, 830; Lang, IStR 2011, 1 f.; diesbezüglich ähnlich kritisch auch Dorfmueller, IStR 2014, 685.

83 So auch in der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA: Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 lit. a), b) DE-VG ergänzt durch Prot.-Nr. 4 der DE-VG.

84 Diese Kritik findet sich bzgl. „Switch-over-Klauseln“ bei Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, S. 170 sowie Schafitzl in FS Wassermeyer, S. 480.

85 Ebenso in Bezug auf eine sog. „Quellen-Regel“, die den Rückfall dadurch bewirkt, dass sie bestimmt, dass Einkünfte nur dann aus einem anderen Staat stammen, wenn sie dort besteuert werden BFH, Urt. v. 27.8.1997 – I R 127/95, BStBl. II 1998, 58. Zustimmend auch Richter, FR 2010, 554 f.

86 Ausführlicher dazu Marquardsen, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 139 ff.

87 BT-Drucks. 16/2712, 61.

88 Klein/Hagera in H/H/R, EStG/KStG, § 50d EStG Rz. 122; Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d Abs. 9 EStG Rz. 55; Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, S. 230; Grotherr, IStR 2007, 265. Anders hingegen Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, § 50d Rz. 41, der darlegt, dass der Wortlaut insoweit zwar offen, die Rechtsfolge allerdings allein Sache des Methodenartikels sei. Allerdings geht er gleichzeitig davon aus, dass der Methodenartikel

rung, die aus Qualifikationskonflikten resultieren.⁸⁹ Da der tatsächliche Normwortlaut diese Eingrenzung nicht erkennen lässt und auch Situationen der kongruenten Abkommensanwendung, die zu einer (bewussten) Nichtbesteuerung führen, einschließen würde, bedarf es einer entsprechenden teleologischen Reduktion.⁹⁰

Diese Lesart stellt dann sicher, dass tatsächlich nur nicht intendierte Minderbelastungen geregelt werden und damit solche, die nach den oben ausgearbeiteten Grundsätzen der Verhinderung bedürfen. Wesentlich dafür ist u.a., dass die Norm keine strenge Subjektidentität fordert,⁹¹ so dass auch die Belastung der Einkünfte bei einem anderen Steuersubjekt – was bei hybriden Gesellschaften nicht unwahrscheinlich ist – berücksichtigt wird. Durch zusätzliche Erfassung der Freistellungen infolge einer Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge entfällt einer der zur abkommensrechtlichen Vorschrift vorgebrachten Kritikpunkte. Alle anderen erläuterten Problemstellungen gelten hingegen auch hier, insbesondere bleiben Dreieckssachverhalte ungeregelt. Darüber hinaus bleibt es bei einer inhaltlichen Schieflage, da nur Minderbesteuerungen Gegenstand der Norm sind, doppelte Belastungen werden weiterhin hingenommen.

Nach Ansicht des BVerfG zwar nicht verfassungsrechtlich,⁹² aber m.E. jedenfalls rechtspolitisch bedenkenswert ist aber vor allem die Regelungsform als sog. Treaty Override. Deutschland macht sich durch derartige Verhaltensweisen zu einem unberechenbaren Vertragspartner, der den anderen Vertragsstaat düpiert.⁹³ Im Hinblick auf diese konkrete Norm bestimmt § 50d Abs. 9 S. 3 EStG zwar, dass weiterreichende Vorschriften in Abkommen unberührt bleiben. Soweit die abkommensrechtlich implementierten Normierungen jedoch ein Verständigungsverfahren vorsehen, ist dies gerade nicht erfüllt. In diesen Situationen greift die unilaterale Vorschrift weiter und überschreibt somit das vertraglich Vereinbarte.⁹⁴

b) § 50d Abs. 1 S. 11 EStG

Diese noch recht junge Regelung ist konkret auf hybride Gesellschaften zugeschnitten. Regelungsgegenstand ist der Rückerstattungsanspruch der von Deutschland erhobenen Quellensteuer, der auf Grundlage einer DBA-Regelung besteht, die nur eine verminderte Quellensteuer vorsieht. Es wird unilateral eine Qualifikationsverkettung vorgenommen, die dazu führt, dass sich Deutschland im Rahmen der Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs an die Beurteilung des anderen Vertragsstaates bindet.⁹⁵ Tatbestandlich vorausgesetzt ist, dass dem Gläubiger die Erträge nach dem EStG oder dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaates nicht zugerechnet werden. Gefordert ist also ein Auseinanderfallen der Beurteilungen. Die Norm knüpft insoweit daran an, dass die Einkünftezurechnung grundsätzlich nicht zum Regelungsumfang des Abkommens zählt und infolgedessen durch die Anwendung des innerstaatlichen Rechts Abweichungen entstehen, die zu Qualifikationskonflikten führen.

Dabei ist der Regelung m.E. keine über die verfahrensrechtliche Bindung hinausgehende materiell-rechtliche Wirkung zuzusprechen.⁹⁶ Dem stehen sowohl teleologische als auch systematische Erwägungen entgegen.⁹⁷ Die reine verfahrensrechtliche Berechtigung zur Geltendmachung des Erstattungsanspruchs ist ausreichend, um ein Leerlaufen des Erstattungsanspruches bei hybriden Gesellschaften zu verhindern.⁹⁸

Allerdings ist gleichzeitig zu konstatieren, dass damit lediglich ein kleiner Teilbereich der Problemstellung gelöst wird. Schon vom Ansatz her erfasst die Norm nur Situationen, in denen Deutschland Quellenstaat und Zahlungsempfänger eine hybride Gesellschaft ist. Und auch in diesem engen Bereich liefert sie nur bei bilateralen Sachverhalten eine Lösung. Bei Drei- oder Mehrstaatsverhalten bleibt hingegen auf Grundlage der so gefassten Norm nicht nur eine Problemlösung aus, sondern es werden unter Umständen durch ihre Anwendung erst neue Konflikte geschaffen.⁹⁹ Das kann vor allem dann passieren, wenn Sitzstaat der Gesellschaft und Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter auseinanderfallen, denn auch in diesem Fall soll die Geltendmachung des Anspruchs auf die Gesellschaft übergehen. D.h. umgekehrt aber, den Gesellschaftern wird die Geltendmachung selbst dann verwehrt, wenn sich deren Ansässigkeitsstaat und Deutschland eigentlich über die (transparente) Behandlung der Gesellschaft einig waren. Andererseits findet die Vorschrift hingegen trotz Gefahr des Leerlaufens keine Anwendung, wenn der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter und Deutschland sich uneinig sind, die Beurteilung von Deutschland und dem Sitzstaat der Gesellschaft aber gleichlaufend ausfällt, denn der Konflikt zwischen letzteren ist Anwendungsvoraussetzung.

Die Unzulänglichkeiten dieser Norm sind geradezu symptomatisch für auf konkrete Probleme abzielende Sonderregelungen im Steuerrecht. Es wird letztlich ein so kleiner Teilbereich gelöst, dass die Gefahr der unvorhergesehenen Entstehung neuer Problemfelder enorm, ihr Mehrwert demgegenüber eher gering ist. Positiv in Bezug auf § 50d Abs. 1 S. 11 EStG ist aber hervorzuheben, dass mit dieser Vorschrift auch die doppelte Belastung (bzw. fehlenden Entlastung) infolge hybrider Gesellschaften in den Blick genommen wurde.

auch abschließende Verteilungsnormen erfasst, so dass es in der praktischen Anwendung zu keinem Unterscheid kommt.

⁸⁹ BT-Drucks. 16/2712, 61.

⁹⁰ So auch Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, S. 231 f.

⁹¹ Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, § 50d Rz. 41a; Kollruss, StuW 2010, 384.

⁹² BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326. Auch wenn sich dieser Beschluss nur auf § 50d Abs. 8 EStG bezieht, ist zu erwarten, dass diese Überlegungen vom BVerfG auch auf § 50d Abs. 9 EStG übertragen werden, vgl. Klein/Hagena in H/H/R, EStG/KStG, § 50d EStG Rz. 121; Kahle/Beinert/Heinrichs, Ubg 2017, 182.

⁹³ Vgl. auch Grotherr, IStR 2007, 628.

⁹⁴ Vgl. Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, S. 234; Kahle, IStR 2007, 761; Kahle/Beinert/Heinrichs, Ubg 2017, 187; Vogel, IStR 2007, 228.

⁹⁵ Klein/Hagena in H/H/R, EStG/KStG, § 50d EStG Rz. 24; Reinert, IStR 2014, 555.

⁹⁶ So auch Häck/Spierts, IStR 2014, 63; Hagemann/Kahlenberg, BB 2014, 1630; Hagena/Klein, ISR 2013, 267; Jacob/Klein, IStR 2014, 129; Kahlenberg, SWI 2015, 386; Kahlenberg, IStR 2016, 835; Viebrock/Loose/Oskamp, Ubg 2013, 765, 767.

⁹⁷ Siehe dazu ausführlich Marquardsen, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 154 ff.

⁹⁸ So auch Hagemann/Kahlenberg, BB 2014, 1630; Jacob/Klein, IStR 2014, 129; Kahlenberg, Ubg 2014, 234.

⁹⁹ Dies erläuternd auch Lampert in BeckOK/EStG, § 50d EStG Rz. 38.1.

c) Zwischenergebnis: Unilaterale Regelungen de lege lata

Das bestehende innerstaatliche Recht erfasst bisher nur Einzelfälle der bestehenden Besteuerungsinkongruenzen. Beide untersuchte Regelungen beinhalten aber positive Ansätze, die bei der Lösungssuche Berücksichtigung finden können. Insbesondere zeigt sich, dass sie auf einige Problemstellungen besser reagieren können, als abkommensrechtliche Vorschriften.

III. Lösungsansätze de lege ferenda

Neben den Lösungsvorschlägen, die bei der Auslegung und Anwendung des bestehenden Rechts ansetzen, gab es in der älteren und jüngeren Vergangenheit auch zahlreiche Vorschläge zur gesetzgeberischen Anpassung des Rechts.

Da sich gerade die Folgen der Qualifikationskonflikte – wie gezeigt – weitgehend nicht durch eine entsprechende Auslegung des Normbestands *de lege lata* lösen lassen, bedarf es dieser Vorschläge auch unbedingt. Erneut lassen sich die zu analysierende Vorschläge in solche, die auf Abkommensebene ansetzen, und solche, die unilaterale Änderung vorsehen, unterteilen.

1. Abkommensbestimmungen

Ansätze, die neue Abkommensregelungen vorschlagen, können wiederum systematisch den drei Konfliktkategorien zugeordnet werden. Da sie dementsprechend an unterschiedlichen Stellen anknüpfen, wäre es – Effektivität vorausgesetzt – grundsätzlich auch denkbar mehrere der Ideen zu kombinieren. Um dieses Potential bergen zu können, wird also auch hier an dieser Kategorisierung festgehalten.

a) Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung

Die Abkommensberechtigung hybrider Gesellschaften ist nach dem vorher Gesagten momentan im Grunde klar geregelt, führt aber dazu, dass umgekehrt hybriden Gesellschaften die Abkommensberechtigung verwehrt bleibt. In den vergangenen Jahren wurde in einzelnen deutschen Abkommen eine weitergehende Abkommensberechtigung vereinbart, die einen Gleichlauf gewährleisten könnte. Die Übernahme in die allgemeine Praxis ist aber nur dann sinnvoll, wenn sich dadurch ein echter Mehrwert ergibt. Andernfalls entsteht – vor allem in der Übergangsphase, in der noch nicht alle Abkommen angepasst sind – nur unnötige Unsicherheit.

Es sind im Wesentlichen zwei bereits beschrittene Wege auszumachen: Einerseits die ausdrückliche Fiktion der Ansässigkeit der Gesellschaft in ihrem Sitzstaat,¹⁰⁰ andererseits die Fiktion der Ansässigkeit der Gesellschafter am Ort des Sitzes der (umgekehrt) hybriden Gesellschaft.¹⁰¹ Eine weitere völlig andere Herangehensweise wäre ein Wechsel der Sichtweise hin zur Maßgeblichkeit der Einordnung des Quellenstaates.¹⁰²

aa) Ansässigkeitsfiktion der Gesellschaft

Die meisten bereits bestehenden Regelungen fingieren die Ansässigkeit der Gesellschaft am Ort der tatsächlichen Geschäfts-

leitung. Die fingierte Abkommensberechtigung ermöglicht den Gesellschaften insbesondere, Erstattungsansprüche bzgl. erhobener Quellensteuern selbst geltend zu machen, unabhängig davon, wo die Gesellschafter ansässig sind.¹⁰³ So wird ein mögliches Leerlaufen eines Erstattungsanspruchs infolge der Beurteilungsinkongruenz verhindert. Eine Bindungswirkung in Form einer Qualifikationsverkettung, die auch die weitergehende Zurechnungsfrage angleichen würde, erfolgt hier aber ebenso wenig wie bei der originären Ansässigkeit.

Einschränkend wird i.d.R. statuiert, dass sich die Fiktion nur auf die Verteilungsartikel, nicht aber den Methodenartikel erstreckt,¹⁰⁴ so dass der Sitzstaat der Gesellschaft als (fingierter) Ansässigkeitsstaat im Falle einer doppelten Belastung nicht zur Anrechnung bzw. Freistellung verpflichtet wird.¹⁰⁵ Des Weiteren wird die Ansässigkeitsfiktion unter den Vorbehalt gestellt, dass die Einkünfte der Gesellschaft in dem dadurch zum Ansässigkeitsstaat gewordenen Staat (abstrakt) der Besteuerung unterliegen,¹⁰⁶ denn nur dann steht überhaupt eine Doppelbesteuerung, die es zu vermeiden gilt, in Aussicht. Gleichzeitig wird das Risiko einer Inanspruchnahme ohne doppelte Belastung, die ungewollte Vorteile verursachen würde, minimiert.

Die dadurch erreichte Angleichung der Abkommensberechtigung hybrider und umgekehrt hybrider Gesellschaften ist schon im Hinblick darauf zu befürworten, dass auf diese Weise auch die Lösung der weiteren Probleme gleichlaufend erfolgen kann und es keiner unnötigen Differenzierung infolge der sonst teils fehlenden Abkommensberechtigung bedarf. Außerdem ist kein Grund für eine abweichende abkommensrechtliche Behandlung der Erscheinungsformen hybrider Beurteilungen einer Gesellschaft ersichtlich.

Dass durch die Fiktion die Gefahr einer doppelten Inanspruchnahme der Erstattung bei umgekehrt hybriden Gesellschaften erhöht wird, ist nicht von der Hand zu weisen, allerdings handelt es sich dabei um ein Problem, dass auch bei hybriden Gesellschaften im Abkommensfall auftritt. Somit wird letztlich auch hier erst einmal eine Angleichung geschaffen, die zur

100 Z.B. Art. 4 Abs. 4 DBA Albanien; Art. 4 Abs. 4 DBA Algerien; Art. 4 Abs. 1 DBA Belgien; Art. 4 Abs. 3 DBA Bulgarien; Art. 4 Abs. 4 DBA Island; Art. 4 Abs. 4 DBA Kroatien; Art. 4 Abs. 4 DBA Philippinen; Art. 4 Abs. 4 DBA Slowenien; Art. 4 Abs. 4 Tadschikistan; Art. 4 Abs. 5 DBA Taiwan; Prot. Nr. 2 DBA Aserbaidschan; Prot. Nr. 2 DBA Italien; Prot. Nr. 5 Liberia.

101 Z.B. Art. 4 Abs. 4 DBA Portugal. Außerdem auch in Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien (1966), in das neu verhandelte DBA Spanien hat die Regelung allerdings keinen Eingang mehr gefunden. Eine vergleichbare Regelung findet sich zudem in Art. 24 Abs. 1 Nr. 3 DBA Schweiz.

102 Vgl. Lang, IStR 2000, 132 f.; Lang, IStR 2011, 2 (m.w.N. ebenfalls von Lang); Lang, IStR 2012, 859 ff.; Lang, SWI 2015, 157 f.

103 Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, Art. 10 OECD-MA Rz. 64c; Burmeister in Wassermeyer, DBA, Art. 4 Albanien Rz. 6, Art. 4 Algerien Rz. 6; Hirsch in Wassermeyer, DBA, Art. 4 Slowenien Rz. 19; Drien in Wassermeyer, DBA, Art. 4 Island Rz. 6; Wicke, Personengesellschaften im Recht der deutschen DBA, S. 191; Engel/Hilbert, FR 2012, 398 f.

104 Vgl. z.B. Art. 4 Abs. 4 DBA Albanien (2010); Art. 4 Abs. 4 DBA Algerien (2007); Art. 4 Abs. 4 DBA Island; Prot. Nr. 2 zum DBA Italien; Prot. Nr. 5 zum DBA Liberia; Art. 4 Abs. 4 DBA Polen; Art. 4 Abs. 4 DBA Slowenien; Art. 4 Abs. 4 Tadschikistan.

105 Wicke, Personengesellschaften im Recht der deutschen DBA, S. 191.

106 Bspw. Art. 4 Abs. 4 DBA Albanien (2010); Art. 4 Abs. 4 DBA Algerien (2007); Art. 4 Abs. 4 DBA Island; Prot. Nr. 2 zum DBA Italien; Art. 4 Abs. 4 DBA Polen; Art. 4 Abs. 4 DBA Slowenien; Art. 4 Abs. 4 Tadschikistan.

Übersichtlichkeit beiträgt. Alles Weitere wäre an anderen Stellen zu klären.

bb) Ansässigkeitsfiktion der Gesellschafter

Indem die Ansässigkeit der Gesellschafter am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft fingiert wird, soll sichergestellt sein, dass sich beide Staaten bei der Zuteilung des Besteuerungsrechts einig sind. Mittelbar wird auch erreicht, dass den Personengesellschaften die Abkommensberechtigung zugesprochen wird.¹⁰⁷ Dadurch wird der Quellenstaat verpflichtet, davon auszugehen, dass die Gesellschafter im Gesellschaftsstaat ansässig und deshalb nach diesem Abkommen abkommensberechtigt sind. Der Effekt ist erst einmal derselbe wie der der unmittelbar fingierten Abkommensberechtigung der Gesellschaft selbst. Diese Regelungsweise könnte zudem so ausgestaltet sein, dass auch der eigentliche Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter, soweit er ebenfalls einer der Vertragsstaaten ist, an die Fiktion gebunden ist, also den anderen Staat als deren Ansässigkeitsstaat anerkennt. Auf diese Weise wäre gewährleistet, dass es nur einen Ansässigkeitsstaat gibt und das Besteuerungsrecht unabhängig vom konkreten Steuersubjekt nur einem Staat zugesprochen wird.¹⁰⁸ Dieser Effekt tritt aber natürlich dann nicht mehr ein, wenn mehr als zwei Staaten am Sachverhalt beteiligt sind.¹⁰⁹ Gleichzeitig kann die Einigkeit über die Zuteilung des Besteuerungsrechts nicht verhindern, dass Einkünfte aus Sicht eines Staates aufgrund der weiterhin erfolgenden innerstaatlichen Beurteilung steuerfrei sind (z.B. bei der Beurteilung einer Auszahlung als Entnahme statt als Dividende).¹¹⁰

Diese Regelungsweise wäre gegenüber der reinen Ansässigkeitsfiktion eigentlich die effektivere. Sie wird aber in Deutschland tatsächlich schwer durchzusetzen sein, da man sich als von Transparenz ausgehender Gesellschafterstaat dadurch weithin der Besteuerungsmöglichkeit begibt: Die Unternehmensgewinne werden dem anderen Staat nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA zur Besteuerung überlassen und eine Ausschüttung unterliegt als Entnahme gar nicht erst der Besteuerung.

cc) Maßgeblichkeit der Einordnung des Quellenstaates

Wie von M. Lang bereits vielfach vorgeschlagen,¹¹¹ wäre es auch denkbar Art. 4 Abs. 1 OECD-MA dahingehend zu ändern, dass nicht mehr die Qualifikation des Sitzstaates der Gesellschaft, sondern die des Quellenstaates ausschlaggebend für die Abkommensberechtigung ist. Vorteil dessen sollte sein, dass bzgl. bestimmter Einkünfte immer nur ein Abkommen Anwendung finde.¹¹² Außerdem werde nur so derjenige zum abkommensrechtlich Berechtigten, der auch nach innerstaatlichem Recht des Quellenstaates als Einkünfteempfänger gilt – Nutzungsberechtigter und Abkommensberechtigter fielen also nicht auseinander.¹¹³

Kritikwürdig erscheint an dieser Lösung allerdings, dass der Quellenstaat mit der Macht der Entscheidung über die Abkommensberechtigung zugleich über die Reichweite und Beschränkung seiner eigenen Besteuerungsrechte verfügt. Man denke nur an das beschränkte Quellenbesteuerungsrecht für Dividenden, bei denen sich die Höhe des möglichen Steuersatzes nach dem jeweiligen Nutzungsberechtigten richtet.¹¹⁴ Diese Macht-

verschiebung dürfte der von den Staaten angestrebten sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte, die auch immer von dem Ziel getragen ist, in der eigenen Souveränität und den eigenen Rechten so wenig wie möglich beschnitten zu sein, widersprechen. Zwar hat auch der Sitzstaat mit seiner Qualifikation der Gesellschaft Einfluss auf das eigene Besteuerungsrecht nach dem Abkommen, die innerstaatliche steuerrechtliche Behandlung dort ansässiger Gesellschaften steht jedoch fest und lässt sich weniger leicht ändern als der Umgang mit ausländischen Gesellschaften. Letztlich ist überdies zu bedenken, dass dieses Vorgehen eine vollkommene Umkehr des bisherigen Konzepts wäre. Eine Anpassung der Abkommen würde nur sukzessive erfolgen und damit in der Übergangszeit beim Aufeinandertreffen verschiedener Abkommen zu noch mehr Konfliktpotential führen.

b) Einzelregelung für hybride Gesellschaften: Art. 1 Abs. 2 OECD-MA

Im BEPS-Aktionsplan wurde ein neuer Art. 1 Abs. 2 OECD-MA vorgeschlagen,¹¹⁵ der auf den ersten Blick ebenfalls eine Bestimmung der Ansässigkeit hybrider Gesellschaften enthält, tatsächlich allerdings anders wirkt, als die bisher betrachteten Varianten. Geregelt wird, dass solche Einkünfte, die ein Vertragsstaat einer dort ansässigen Person steuerlich zurechnet, der Abkommensanwendung unterfallen.¹¹⁶ Dabei muss es sich bei der steuerpflichtigen Person aber nicht unbedingt um die Gesellschaft selbst handeln, sondern es können auch die Gesellschafter sein. Eine weitergehende Bindungswirkung der Beurteilung dieses Staates für den anderen Staat (Quellenstaat) im Hinblick auf die Anwendung der Verteilungsartikel ist darin jedoch nicht zu sehen.¹¹⁷ Ein wesentlicher Unterschied zu den Ansässigkeitsfiktionen liegt darin, dass die Abkommensberechtigung an die Einkünfte selbst anknüpft, nicht aber an die Gesellschaft.¹¹⁸ Dadurch können mittelbar auch Personen aus Drittstaaten in den Genuss der Abkommensvorteile kommen,

107 Schick, IWB 2011, 94.

108 Vgl. Raber in Wassermeyer, DBA, Art. 4 Portugal Rz. 20; Rosenthal, IStR 2007, 611.

109 Ebenfalls kritisiert bei Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 490.

110 Vgl. Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 65b; Engel/Hilbert, IWB 2014, 610.

111 Lang, IStR 2000, 132 f.; Lang, IStR 2011, 2 (m.w.N. ebenfalls von Lang); Lang, IStR 2012, 859 ff.; Lang, SWI 2015, 157 f., wobei er dieses Ergebnis ohne Änderung des Abkommenstextes über eine Auslegung des bestehenden Normapparates erreichen will.

112 Lang, SWI 2015, 157 f.

113 Lang, SWI 2015, 158.

114 Vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA.

115 OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, S. 139.

116 OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, S. 142; Valta, ISR 2014, 254; Kahlenberg/Kudert, SWI 2015, 59; Kahlenberg, IStR 2016, 834 f.; Loukota, SWI 2015, 105.

117 Ebenso in Bezug auf eine ähnliche Regelung im DBA USA BFH, Urt. v. 26.6.2013 – I R 48/12, BStBl. II 2014, 367 Rz. 24 = FR 2014, 489; Resch, ET 2014, 194 ff.; Bauer/Huber, IStR 2013, 885 f. Dazu ausführlicher Marquardsen, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 183 f.

118 Vgl. Jochum, Grenzüberschreitende Unternehmen nach dem neuen DBA D-NL, S. 34 f.; Jochum, IStR 2014, 2; Kahlenberg, SWI 2015, 382.

wenn sie Gesellschafter einer hybriden Gesellschaft sind.¹¹⁹ Dementsprechend profitieren auch solche Anteilseigner beispielsweise vom abkommensrechtlichen Schachtelprivileg und das selbst dann, wenn zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat Einigkeit bzgl. der transparenten Beurteilung der Gesellschaft herrscht und kein eigenes Abkommen geschlossen ist.¹²⁰ Die Zwischenschaltung hybrider Gesellschaften kann so interessant werden, um Vorteile zu erlangen, die andernfalls nicht erreichbar sind.¹²¹

Positiv zu werten ist aber jedenfalls die Anknüpfung an die steuerliche Ansässigkeit in einem Vertragsstaat, denn dadurch ist sichergestellt, dass bzgl. der Einkünfte den Steuersubjekten Abkommensvorteile nur dann zuteilwerden, wenn grundsätzlich in einem der beiden Staaten eine Steuerpflicht vorliegt, eine Doppelbesteuerung also abstrakt betrachtet tatsächlich droht.¹²²

Gleichzeitig wären durch diese Maßgeblichkeit der Steuerpflichtigkeit der Einkünfte aber auch sog. unechte Dreiecksachverhalte von der Norm und damit der Abkommensanwendung erfasst. Als Form des sog. treaty shopping ist dies rechtspolitisch unerwünscht, weshalb der OECD-Vorschlag dahingehend eine Einschränkung vorsieht: Handelt es sich also aus der Sicht eines Staates um einen reinen Inlandssachverhalt, darf er ihn steuerlich auch weiterhin als solchen behandeln und muss die Abkommensvorteile nicht gewähren.¹²³ Damit sollen die unechten Dreiecksachverhalte ausgeschlossen werden, tatsächlich werden aber auch Fälle erfasst, in denen sich ein im einen Staat unbeschränkt Steuerpflichtiger „regulär“ an einer originär wirtschaftlich tätigen ausländischen Gesellschaft beteiligt, die sein Ansässigkeitsstaat (der zugleich Quellenstaat ist) als transparent behandelt. Insofern wirkt die Ausnahme deutlich überschießend, denn in diesen Fällen besteht durchaus die Gefahr der Doppelbesteuerung, die gerade vermieden werden soll. Die Einschränkung ist mithin unsystematisch und kritikwürdig.

Überdies erweist sich die Regelung allein nicht als ausreichend zur Vermeidung doppelter Belastungen. Exemplarisch zeigt sich das an zwei Situationen:

Hat die hybride Gesellschaft im Quellenstaat, aus dem eine Dividende gezahlt wird, ihren Sitz und ist aus dessen Sicht steuerlich transparent, während der Gesellschafterstaat die Steuersubjekteigenschaft der Gesellschaft annimmt, greift Art. 1 Abs. 2 OECD-MA nicht ein: Maßgeblich für die über die Einkünfte vermittelte Abkommensberechtigung ist danach die Beurteilung des Sitzstaates, der die Dividende direkt den Gesellschaftern zurechnet. Der Quellenstaat wird eine unreduzierte Quellenbesteuerung vornehmen. Kommt es später zur Weiterleitung der Zahlungen an die Gesellschafter, ist das Abkommen zwar anwendbar, der Quellenstaat sieht aber für sich keinen steuerlich relevanten Vorfall, sondern nimmt eine Entnahme an. Der Gesellschafterstaat kann so ohne Anrechnung einer Quellenbesteuerung voll besteuern, Art. 10 Abs. 1 OECD-MA.¹²⁴ Art. 1 Abs. 2 OECD-MA löst die doppelte Belastung hier nicht. Lösbar ist die Fallgestaltung aber durch Einfügung einer Öffnungsklausel,¹²⁵ die es ermöglicht, bereits die erste Dividendenausschüttung unter das Abkommen zu fassen, so dass es dort zu einer Quellensteuerreduzierung bzw. Freistellung kommt.¹²⁶

Nicht über eine solche zusätzliche Klausel zu klären sind Fälle, in denen mehrere Abkommen anwendbar sind und so auch mehrere Staaten eine Besteuerungsberechtigung aus einer Abkommensvereinbarung ableiten. Dieses Problem tritt insbesondere auf, wenn der Sitzstaat der Gesellschaft diese als Steuersubjekt anerkennt, der Gesellschafterstaat hingegen Transparenz der Gesellschaft annimmt, so dass sie Zahlungen wie Dividenden oder Lizenzgebühren jeweils einer bei ihnen ansässigen Person zurechnen und dadurch jeweils das Abkommen mit dem Quellenstaat anwendbar wird.¹²⁷ Die Abkommensvorteile, wie eine Quellensteuerreduzierung, die zwar nach beiden Abkommen eingreifen, führen letztlich höchstens zu einer gewissen Minderung der Doppellast, erweisen sich aber tatsächlich nicht als Vorteil.

Es zeigt sich insofern, dass Art. 1 Abs. 2 OECD-MA zwar weitgehend effektiv einer Nichtbesteuerung infolge der inkongruenten Beurteilung begegnen kann, Doppelbesteuerungen hingegen kaum eindämmt. Für den Problemkreis hybrider Gesellschaften wurde damit aber zu kurz gegriffen. Im Sinne einer an der Leistungsfähigkeit orientierten Besteuerung unter Berücksichtigung einer sachgerechten Verteilung des Besteuerungssubstrates, bedarf es auch der Verhinderung nicht intendierter doppelter Belastungen.

Überdies ist die praktische Handhabung der Norm im Hinblick auf den enormen administrativen Aufwand bedenklich, der entsteht, weil dem Quellenstaat abverlangt wird, sich detailliert mit ausländischem Steuerrecht und der Gesetzestechnik auseinanderzusetzen, um zu ermitteln, ob eine transparente Besteuerung im anderen Staat vorliegt.¹²⁸

119 Lang, SWI 2015, 161; Loukota, SWI 2015, 108. In diese Richtung bzgl. des DBA-NL auch bereits Jochum, Grenzüberschreitende Unternehmen nach dem neuen DBA D-NL, S. 35. Anderer Ansicht dagegen Kahlenberg, SWI 2015, 387 f.; Kahlenberg, IStR 2016, 839.

120 Vgl. Lang, SWI 2015, 161 f.

121 Die Zwischenschaltung einer hybriden Gesellschaft kann u.U. auch im bilateralen Verhältnis interessant sein, um bspw. mehr vom Schachtelprivileg zu profitieren. Siehe dazu ausführlicher Jacob/Klein, IStR 2014, 130.

122 OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, S. 139; Das als positiv anerkennend auch Valta, ISR 2014, 254; Kahlenberg/Kudert, SWI 2015, 59; Schnitger/Oskamp, IStR 2014, 387; Becker, IStR 2016, 621 f.

123 Schnitger/Oskamp, IStR 2014, 391. Zu diesem Ergebnis ist letztlich auch der Partnership Report gekommen, allerdings ohne überzeugende Grundlage. Für diese Fälle ist man scheinbar schlicht aus rechtspolitischen Erwägungen von dem vorher mühsam hergeleiteten Abkommensverständnis abgewichen. OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (Issues in International Taxation No. 6), Rz. 125 ff., Rz. 130 ff. Diese Inkonsistenz stieß seinerzeit auf Kritik in der Fachliteratur, vgl. Gündisch, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 332; Lang, A Critical Analysis of the Report, S. 91 ff.; Lang, IStR 2000, 132 f.; Lang, IStR 2010, 116; Aigner/Züger, SWI 2000, 309 f.

124 Vgl. auch Beispiele bei Schnitger in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA USA, Art. 1 Rz. 94 ff. und Schönfeld, IStR 2007, 279.

125 So ähnlich bereits zu finden Prot. Nr. XIV lit. b) zum Abkommen zwischen den Niederlanden und den USA.

126 Schönfeld plädiert dafür, diese Wertung auch auf andere Abkommen zu übertragen, die den Normvorschlag der OECD umsetzen, Schönfeld, IStR 2007, 279.

127 Vgl. Fallbeispiel von Schnitger in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA USA, Art. 1 Rz. 94 f.

128 Schnitger/Oskamp, IStR 2014, 389.

c) Verhinderung von Besteuerungsinkongruenzen infolge von Qualifikationskonflikten

Neben den Vorschlägen zur Neuregelung der Abkommensberechtigung lassen sich auch neue Ansätze zur abkommensrechtlichen Verhinderung der Besteuerungsinkongruenzen als Folge der Qualifikationskonflikte finden.

aa) Umfassende Einzelfallregelung

Denkbar wäre eine umfassende Detailregelung zum Umgang mit (umgekehrt) hybriden Gesellschaften im einzelnen Abkommen. Deutschland ist diesen Weg bereits einmal im Abkommen mit Finnland (Prot. Nr. 1) gegangen. Auf diese Weise kann auf die bilateralen Besonderheiten eingegangen und Konflikte bilateral ausgeräumt werden. Diese Regelungsweise krankt jedoch an ihrer enormen Komplexität,¹²⁹ der letztlich dennoch keine hinreichende Effektivität gegenübersteht, da weiterhin Mehrstaatensachverhalt ungelöst bleiben. Überdies ist bei so komplexen und unübersichtlichen Regelungsstrukturen Rechtsunsicherheit bei Anwendung und Auslegung vorprogrammiert.

bb) Qualifikationsverkettung

Die meistdiskutierte Lösungsvariante ist die Bindung des einen Staates an die Beurteilung des anderen Vertragsstaates im Wege einer sog. Qualifikationsverkettung. Meist wird dabei die Maßgeblichkeit der Einordnung durch den Quellenstaat gefordert, wodurch letztlich dasselbe Ergebnis erreicht werden soll, was schon die oben angesprochene entsprechende Auslegung des Methodenartikels anstrebte. Die Bindungswirkung könnte dementsprechend an den „new approach“ angelehnt auf die Anwendung des Methodenartikels beschränkt sein. Andererseits wäre aber auch eine umfassende Bindung für das gesamte Abkommen möglich.

Die Vereinbarung einer auf den Methodenartikel bezogenen Qualifikationsverkettung würde in ihrer Wirkung der des „new approach“ entsprechen, wäre aber eben im Unterschied zu diesem ausdrücklich normiert, so dass die Auslegungsprobleme entfallen. Damit bleiben aber auch die rechtlichen und faktischen Unzulänglichkeiten bestehen: Die Bindung findet keine Anwendung bei Verteilungsartikeln mit abschließender Rechtsfolge und eine Minderbesteuerung kann dann nicht effektiv verhindert werden, wenn der Ansässigkeitsstaat innerstaatlich keinen Besteuerungstatbestand für die Situation kennt. Ebenfalls problematisch sind Fälle, in denen der Quellenstaat mangels eines innerstaatlichen Besteuerungstatbestandes nicht besteuert, denn dann ist es für den Ansässigkeitsstaat kaum möglich zu ermitteln, welche Abkommensvorschrift der Quellenstaat angewendet hätte, würde er innerstaatlich besteuern, um so festzustellen, ob überhaupt ein Qualifikationskonflikt vorliegt, der die Rechtsfolge auslöst.¹³⁰ Überdies resultiert eine solche Qualifikationsverkettung in einem enormen administrativen Ermittlungsaufwand,¹³¹ der durch Vereinbarung der Freistellungsmethode gerade vermieden werden sollte.¹³² Wiederrum nicht übersehen werden darf die Machtverschiebung, die der angestrebten sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte widerspricht.¹³³ Dem Quellenstaat wird es ermöglicht, einseitig die Reichweite seines Besteuerungsrechts zu bestimm-

men, ohne dass es für den Ansässigkeitsstaat bei Vertragsabschluss überschaubar wäre.

Das Problem der Nichtfassung von Verteilungsartikeln mit abschließender Rechtsfolge ließe sich lösen, indem man eine umfassende Qualifikationsverkettung außerhalb des Methodenartikels statuiert.¹³⁴ Allerdings würde sich die angesprochene Machtverschiebung dadurch noch weiter verschärfen und die weiteren Defizite blieben ebenfalls bestehen.

Schon aufgrund dieser Mängel kann die Anordnung einer abkommensrechtlichen Qualifikationsverkettung nicht überzeugen. Überdies kommen aufgrund der damit verbundenen faktischen Abkehr vom Rechtstypenvergleich¹³⁵ verfassungsrechtliche Bedenken auf, das gilt zumindest, wenn man den Rechtstypenvergleich wegen der dadurch gewährleisteten Gleichmäßigkeit der Besteuerung für verfassungsrechtlich erforderlich erachtet.¹³⁶

cc) Regelungen für einzelne Verteilungsnormen

Die unüberschaubare Machtverschiebung könnte durch konkrete Einzelfallregelungen bezogen auf einzelne Verteilungsartikel verhindert werden.¹³⁷ Eine sachgerechte Verteilung der Besteuerungsrechte ist auf diesem Wege weiterhin verwirklichtbar. Dieser Weg wurde von Deutschland bereits in den Abkommen mit Frankreich¹³⁸ und Österreich¹³⁹ beschritten. Diese Vorgehensweise ermöglicht es, zielgerichtet auf typische Konfliktsituationen unter Berücksichtigung der individuellen Besonderheiten des Steuerrechtes der beiden Vertragsstaaten einzugehen.

Der Nachteil des Lösungsansatzes liegt aber auf der Hand: Es bedarf einer genauen und zeitaufwendigen Analyse, in welchen Situationen Konflikte auftreten können und wie diesen im Einzelnen am besten zu begegnen ist. Wobei es ohnehin äußerst zweifelhaft ist, ob die möglichen Konfliktsituationen abschließend bestimmt werden können, da sie sich jedes Mal wandeln, wenn ein weiterer Staat am Sachverhalt beteiligt ist. Detaillierte Sonderregeln sind schon deshalb praktisch nur sinnvoll für Ab-

129 So auch *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 OECD-MA Rz. 69.

130 *Schuch/Bauer* in Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften im Recht der DBA, S. 37; das anerkennend auch *Salomé/Danon*, Intertax 2003, 196.

131 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 147; *Rust* in Lang, Avoidance of Double Non-Taxation, S. 123; *Pleil/Schwibinger*, StuW 2016, 30. Kritisch auch *Benz/Böhmer*, DB 2016, 311.

132 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 33.

133 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 148; *Rust* in Lang, Avoidance of Double Non-Taxation, S. 122; *Becker/Loose*, IStR 2016, 154; *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 310; *Pleil/Schwibinger*, StuW 2016, 30.

134 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 147.

135 *Haase*, IWB 2013, 174; *Kahlenberg*, Ubg 2016, 410.

136 Siehe bspw.: *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, S. 9; *Piltz*, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der BRD, S. 65; *Weggenmann*, Personengesellschaften im Lichte der DBA, S. 76; *Debatin*, AWD 1969, 477; *Henke/Lang*, IStR 2001, 514; *Storck/Selent*, RIW 1980, 333.

137 Vgl. *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, S. 211.

138 Art. 9 Abs. 7 und Art. 20 Abs. 1 lit. c) DBA Frankreich betreffend Dividenden.

139 Art. 7 Abs. 7 DBA Österreich betreffend Unternehmensgewinne.

kommensnormen bzgl. derer Erfahrungswerte vorliegen, die zeigen, dass die geregelte Fallgestaltung häufig im gleichen Gewand auftritt und insofern zielgerichtet geregelt werden kann. Es ist aber nicht der Königsweg für das Gros der Abkommen.

2. Unilaterale Regelungen – BEPS & ATAD

Die abkommensrechtlichen Lösungen überzeugen vielfach vor allem deshalb nicht, weil grenzüberschreitende Sachverhalte sich oft nicht im bilateralen Verhältnis erschöpfen, sondern multilateral wirken, so dass ein einzelnes Abkommen hier zu kurz greift und spezifische Regelungen zur Konfliktlösung an anderer Stelle neue Konflikte bewirken können. Hier kann eine unilaterale Regelung unter Umständen effektiver Abhilfe schaffen. Solche unilateralen Lösungsansätze finden sich vor allem im BEPS-Report und den darauf aufbauenden Richtlinien der EU (ATAD I und II). Diese Vorschläge beziehen sich aber im Wesentlichen nur auf die Verhinderung einer Minder- oder Nichtbesteuerung. Insofern ist schon im Ausgangspunkt festzustellen, dass sie jedenfalls nicht dem gesamten Problemkreis gerecht werden und so nicht ausreichend sein können. Aber auch ihre Effektivität hinsichtlich des Teilbereichs der Nichtbesteuerung ist nicht uneingeschränkt anzunehmen.

Von der OECD vorgeschlagen¹⁴⁰ und mit ATAD II¹⁴¹ weitgehend von der EU übernommen ist ein detailliertes Regelungsgefüge, das auf sog. linking rules aufbaut, laut denen für die Besteuerung in einem Staat die steuerliche Behandlung im anderen Staat maßgeblich sein soll. Im Einzelnen wird bei den vorgeschlagenen Normierungen zwischen hybriden und umgekehrt hybriden Gesellschaften sowie der Ausformung der Nichtbesteuerung (doppelter Abzug bzw. Abzug und Nichtbeziehung) unterschieden. Für die meisten Fallgestaltungen wird dabei als Primärmaßnahme ein Abzugsverbot im Quellenstaat vorgesehen und, falls dieses nicht greift oder angewendet wird, eine Einbeziehungspflicht bzw. ebenfalls Abzugsverbot im anderen Staat, wobei die genaue Herangehensweise im Hinblick auf die jeweils betroffene Fallgruppe noch weiter differenziert und einigen Einschränkungen unterworfen wird, die eine überschießende Wirkung verhindern sollen.¹⁴²

Diese differenzierte Vorgehensweise auf Grundlage konkreter Einzelfallregelungen und der geplanten koordinierten Anwendung von Haupt- und Hilfsregel können eine gewisse Zielgenauigkeit erreichen. Dadurch wird gewährleistet, dass vor allem solche Gesellschaften erfasst werden, bei denen es wahrscheinlich erscheint, dass die hybride Struktur bewusst gewählt wurde, um durch Ausnutzung der bekannten Konflikte eine geringe Steuerlast zu erreichen, was vielfach zu einer nicht leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung führt.¹⁴³

Allerdings bestehen Zweifel an der tatsächlichen Effektivität infolge der Umsetzung. Das angedachte Regelungsgefüge wirkt nur dann effektiv und gleichmäßig zur Verhinderung von Nichtbesteuerungen, wenn es koordiniert im Steuerrecht aller Staaten Niederschlag findet. Ansonsten droht die Gefahr, dass es gerade durch die neu eingeführten Regelungen zu Doppelbesteuerungen kommt, weil beispielsweise primäre Maßnahme und Gegenmaßnahme unbemerkt gemeinsam angewendet werden.¹⁴⁴ Teil dieser Koordination ist auch eine reibungslose Kommunikation der unterschiedlichen Staaten, denn nur durch einen solchen Austausch kann überhaupt sichergestellt werden, dass eine Maßnahme nicht in Fällen eingreift, die be-

reits der Besteuerung unterliegen.¹⁴⁵ Selbst bei entsprechender Bereitschaft aller beteiligten Staaten wird das aber nur sehr schwer zu gewährleisten sein, weil die den verschiedenen Systemen immanenten Unterschiede zu teilweise grundlegend abweichenden Verständnissen bzgl. der Beurteilung einer Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage, Steuerschuld und Tarif führen. Dies könnte ein unbemerktes Fehlschlagen der Kommunikation nach sich ziehen.¹⁴⁶ Die OECD will dieser Gefahr durch eine ausführliche Dokumentationspflicht begegnen, was aber einen immensen administrativen Aufwand bedeutet.

Festzustellen ist außerdem, dass die Regelungen kurioser Weise im Zusammenspiel mit dem im selben Report vorgeschlagenen Art. 1 Abs. 2 OECD-MA nicht immer zu konsistenten Ergebnissen führt, sondern doppelte Belastungen begünstigen kann.¹⁴⁷

E. Erkenntnisgewinn

Aus dem bisher Gesagten ergibt sich somit, dass ein überzeugendes Lösungsmodell bisher noch nicht gefunden wurde. Für das weitere Vorgehen im Umgang mit hybriden Gesellschaften sollte man sich die Stärken und Schwächen der bestehenden Ansätze bewusst machen und auf diesen aufbauen.

Eine wesentliche Erkenntnis der Untersuchung ist, dass sich eine Lösung der Konflikte, die sich bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ergeben, nicht durch rein abkommensrechtliche Regelungen finden lässt. Dem liegen vor allem drei Feststellungen zugrunde:

- DBA setzen ein innerstaatliches Besteuerungsrecht voraus. Das Abkommen kann seinerseits keine Besteuerungstatbestände eines Staates begründen, es verteilt lediglich bestehende Ansprüche. In Situationen, in denen das innerstaatliche Recht eines Vertragsstaates aufgrund abweichender Qualifikation der Gesellschaft keine steuerbare Situation erkennt, kann das Abkommensrecht für sich genommen keine Abhilfe schaffen.
- DBA nehmen grundsätzlich keinen Einfluss auf die Einkünftezurechnung zu einem Steuersubjekt. Die Einkünftezurechnung entzieht sich dem Regelungsbereich des Abkommens und stellt eine vorgelagerte von den Vertragsstaaten nach innerstaatlichem Recht zu beantwortende Frage dar. Daran sollte auch im Rahmen der Lösungsversuche nicht gerüttelt werden, da es sonst zu innerstaatlichen Inkongruenzen

140 OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, Teil 1.

141 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern.

142 Vereinfacht zusammengefasst, detaillierte Darstellung z.B. bei Marquardsen, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, S. 209 ff.

143 So auch Benz/Eilers, Beihefter zu IStR 04/2016, 7.

144 Benz/Eilers, Beihefter zu IStR 4/2016, 7; Rüsch, DStZ 2015, 786; Schnitger/Weiss, IStR 2014, 515.

145 Hierstetter, DB Standpunkte 12/2015, 3; Kußmaul/Berens, Ubg 2016, 337; Valta, ISR 2014, 250; Valta, ISR 2014, 396.

146 Hierstetter, DB Standpunkte 12/2015, 4; Valta, ISR 2014, 250; Valta, ISR 2014, 396.

147 Siehe dazu Schnitger/Oskamp, IStR 2014, 393.

kommt, die wiederum neue Konflikte heraufbeschwören. Zudem wären entsprechende Änderungen an dieser Stelle zumindest in Deutschland verfassungsrechtlich bedenklich.

- Doppelbesteuerungsabkommen wirken nur *inter partes*. Vereinbarte Regelungen stoßen in Mehrstaatenverhältnissen schnell an ihre Grenzen. Realistisch sind aber in den meisten Besteuerungsfällen hybrider Gesellschaften mindestens drei Staaten beteiligt (Gesellschafts-, Gesellschafter- und Quellenstaat). Durch ein bilaterales Abkommen einigen sich immer nur zwei der Staaten auf ein Vorgehen. Aufgrund der abweichenden Behandlung der hybriden Gesellschaft hat das aber auch Auswirkungen auf den dritten Staat, die wiederum in einem gesonderten Abkommen u.U. anders geregelt sind.

Abkommensrechtlich normierbar ist demzufolge insbesondere die Frage der Abkommensberechtigung hybrider Gesellschaften. Um hier eine Klärung der Lage herbeizuführen und eine einheitliche Vorgehensweise zu gewährleisten, sollte (umgekehrt) hybriden Gesellschaften die Abkommensberechtigung generell zugesprochen werden.

Bei den weiterhin bestehenden Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten erweist sich hingegen eine unilaterale Regelung als der derzeit erfolgversprechendste Weg, denn das Abkommen setzt im Prinzip voraus, dass die beteiligten Staaten sich über die bestimmte Form der Besteuerung einig sind und dementsprechend nur noch entschieden werden muss, wem das Steuersubstrat im konkreten Fall zusteht, was bei hybriden Gesellschaften nicht gegeben ist.

Als unilateral effektiv hat es sich erwiesen, im Wege einer switch-over-Klausel an die Besteuerung der Einkünfte selbst anzuknüpfen, nicht aber eine Subjektidentität zu fordern, wobei diese gleichermaßen eine Nichtbesteuerung wie auch eine Doppelbesteuerung erfassen muss.

Als Ausgangspunkt herangezogen werden kann § 50d Abs. 9 EStG, der sich im eigenen Anwendungsbereich als wirkungsvoll erwiesen hat. Dieses Ergebnis korreliert auch mit den Bewertungen abkommensrechtlicher Switch-over- und Subject-to-tax-Klauseln, deren wesentlicher Kritikpunkt es ist, dass sie nur bilaterale Wirkung entfalten. Die unilaterale Regelung ist demgegenüber flexibler. Beispielhaft fungieren kann die Norm zudem im Hinblick auf die Ausrichtung einer unilateralen Norm, die nur Besteuerungskonflikte infolge von Zurechnungs- und

Qualifikationskonflikten erfassen soll. Besondere Effektivität gewinnt die Norm durch das Anknüpfen an die Besteuerung der Einkünfte selbst, ohne dabei aber eine Steuersubjektidentität zu fordern, denn diese ist bei hybriden Gesellschaften gerade problematisch.

Berücksichtigt werden müssen jedoch die legitimen Kritikpunkte. Allem voran zu nennen ist die Normierung als *treaty override*. Dies ist bei einer Neufassung durch die Implementierung einer abkommensrechtlichen Öffnungsklausel zu vermeiden.

Ebenfalls der Änderung bedarf die Beschränkung auf Fälle der Nicht- oder Minderbesteuerung. Es braucht eine Regelung, die ein Gleichgewicht zwischen Steuerpflichtigem und Staat im Feld hybrider Gesellschaften herstellt. Dies kann nur dann gewährleistet werden, wenn gleichermaßen unbeabsichtigte doppelte Belastungen verhindert werden.

Ebenfalls positive Ansätze finden sich in den Vorschlägen des BEPS-Aktionsplans zu unilateralen Vorschriften. Insbesondere der Gedanke einer Korrespondenzbesteuerung ist dabei tragfähig und sollte Niederschlag in einem neuen Regelungsvorschlag finden. Dadurch wird sichergestellt, dass tatsächlich nur Konfliktfälle dem Regelungsbereich unterliegen. Im Blick behalten werden muss dabei aber der verursachte administrative Aufwand. Dieser muss von der deutschen Finanzverwaltung beherrschbar bleiben und darf nicht dazu führen, dass überbordende Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen entstehen, die dieser kaum bewältigen kann.

Zu bedenken bei einer Neufassung ist zudem ein Gesichtspunkt, der sich bei vielen bisher angedachten Lösungsansätzen als kritikwürdig erwiesen hat: Eine neu zu fassende Norm darf nicht grundlegenden Entscheidungen des deutschen internationalen Steuerrechts zuwiderlaufen. Das betrifft im Besonderen das grundsätzliche Bekenntnis zur Freistellungsmethode und den damit im Zusammenhang stehenden, in jedem Abkommen mitgedachten Ziel einer sachgerechten Allokation des Besteuerungssubstrates. Durch die Freistellungsmethode werden die souveränen Besteuerungsentscheidungen eines anderen Staates akzeptiert und damit auch die Möglichkeit, unilaterale Steueranreize zur Schaffung von Standortvorteilen zu setzen, toleriert.

Prof. Dr. Florian Haase, Hamburg*

Ein Plädoyer für die abkommensrechtliche Ansässigkeit von Betriebsstätten

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Darstellung des herkömmlichen Abkommensverständnisses
- III. Begründungsansätze für die hier vertretene Auffassung
- IV. Diskussion
- V. Fazit und Änderungsvorschlag

Die Frage der abkommensrechtlichen Ansässigkeit von Betriebsstätten wird bislang im Schrifttum hauptsächlich für internationale Personengesellschaften diskutiert, die nach den Regeln des internationalen Steuerrechts wie anteilige Betriebsstätten ihrer Gesellschafter behandelt werden. Für „echte“ Betriebsstätten als rechtlich unselbstständige Unternehmensteile hingegen fehlt es an einer solchen Diskussion. Der Beitrag zeigt die Vorteile einer Erstreckung der Ansässigkeit auch auf jene Betriebsstätten insbesondere bei grenzüberschreitenden, abkommensrechtlichen Dreieckssachverhalten sowie die ersten bereits zu beobachtenden Strömungen in dieser Richtung auf.

Permanent establishments are not eligible persons according to Art. 4 OECD-MC because they are not subject to tax in the sense of an unlimited tax liability. In bilateral situations, this usually does not cause any problems. In triangular cases, however, several problems arise. Double taxation is very likely, the source state may be confronted with conflicting tax treaties and the state of residence may be even obliged to grant double relief. This article shows the advantages of granting the treaty entitlement to permanent establishments.

I. Einführung

Internationale (gewerbliche oder gewerblich geprägte) Personengesellschaften, d.h. Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter nicht in dem Staat steuerlich ansässig sind, in dem sich der Gewerbebetrieb der Personengesellschaft befindet bzw. in dem diese gesellschaftsrechtlich registriert ist, sind nur unzureichend mit abkommensrechtlichen Kategorien zu erfassen. Sie sind zwar Personen i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) OECD-MA 2017 (i.d.R. nach der 3. Variante der Norm: Personenvereinigungen), jedoch keine ansässigen Personen i.S.d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017, weil sie in der wohl überwiegenden Anzahl der Länder in der internationalen Staatengemeinschaft nicht den Regeln der unbeschränkten Steuerpflicht nach den in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017 genannten, persönlichen Nexus-Merkmalen unterfallen.¹ Da aber nur ansässige Personen den sog. Abkommenschutz nach Art. 1

Abs. 1 OECD-MA 2017 genießen, sind Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bei einem solchen Verständnis nicht auf internationale Personengesellschaften anwendbar. Dies gilt ungeachtet der Fragen, ob im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der Gewinn nach einer dem Art. 7 Abs. 1 S. 1 HS 1 OECD-MA 2017 oder einer dem Art. 7 Abs. 1 HS 2, S. 2 OECD-MA 2017 (dann i.V.m. dem Methodenartikel) nachgebildeten Vorschrift freizustellen wäre, ob jene Personengesellschaften stets jedenfalls eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 2 Buchst. a) OECD-MA 2017 unterhalten und ob es neben der durch die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte noch Mitunternehmerbetriebsstätten² bzw. „unternehmerische Betriebsstätten“³ der Mitunternehmer geben kann.

Damit hat es aber bekanntlich noch nicht sein Bewenden. Staaten, die Personengesellschaften als steuerlich transparent ansehen, werden die Abkommensberechtigung den dahinterstehenden Gesellschaftern gewähren, wenn diese die in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017 genannten Kriterien in personam erfüllen.⁴ Hier erst wird die o.g. Frage der Art der rechtstechnischen Freistellung nach einer dem Art. 7 Abs. 1 S. 1 HS 1 OECD-MA 2017 bzw. Art. 7 Abs. 1 HS 2, S. 2 OECD-MA 2017 entsprechenden Bestimmung relevant, wobei Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) OECD-MA 2017 die Sache klar entscheidet: Für das Vorliegen eines „Unternehmens eines Vertragsstaats“ (diese Wendung wird auch in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017 verwendet) bedarf es stets auch einer ansässigen Person in diesem nämlich

* RA/FAfStR Prof. Dr. Florian Haase, M.I.Tax ist Partner und Niederlassungsleiter im Hamburger Büro von Rödl & Partner sowie Inhaber der Professur für Bürgerliches Recht, Wirtschafts- und Steuerrecht, insbesondere Internationales und Europäisches Steuerrecht, an der HSBA Hamburg School of Business Administration, Hamburg.

1 Insoweit allgemein zur Ansässigkeit und den damit verbundenen Fragestellungen ausführlich Haase, Abkommensrechtliche Ansässigkeit – Eine Standortbestimmung; Heft Nr. 178 der Schriftenreihe „Hefte zur Internationalen Besteuerung“ des Interdisziplinären Zentrums für Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg, 2012; speziell zu Personengesellschaften Haase, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im DBA-Recht, in Haase/Dorn (Hrsg.), Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Steuerrecht – National/International, 3. Aufl., München 2018, 293 ff.

2 Der Begriff geht wohl auf Wassermeyer, IStR 2007, 413, 417 zurück (deutlicher dann Wassermeyer, IStR 2010, 37, 41); zur Terminologie und den Unterschieden zwischen Mitunternehmerbetriebsstätten sowie Sonderbetrieb-Betriebsstätten in diesem Zusammenhang bereits Haase/Brändel, StuW 2011, 49 ff.

3 So die, soweit ersichtlich, erstmals vom BFH in diesem Zusammenhang verwendete Formulierung im sog. Chile-Urteil (BFH v. 29.11.2017 – v. 20.11.2017 – I R 58/15, FR 2018, 558 m. Anm. Wacker = BFH/NV 2018, 684 ff.).

4 So jedenfalls die h.M. in Deutschland (vgl. nur Rz. 2.1.1 des BMF-Schreibens v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 ff.) und auch auf OECD-Ebene (OECD-MK Nr. 6.4 zu Art. 1).

Staat. Es lässt sich folglich nicht argumentieren, dass die Personengesellschaft, die z.B. in einem Staat X registriert ist und dort eine gewerbliche Betriebsstätte unterhält, i.S.v. Art. 7 Abs. 1 S. 1 HS 1 OECD-MA 2017 ein Unternehmen eines Vertragsstaats sei, wenn der Gesellschafter dieser Personengesellschaft im Staat Y ansässig ist. Dies liegt auch auf der Rechtsprechungslinie des I. Senats des BFH, der die Steuerfreistellung in solchen Konstellationen nach einer dem Art. 7 Abs. 1 HS 2, S. 2 OECD-MA 2017 (i.V.m. dem Methodenartikel) entsprechenden Vorschrift vornimmt.⁵ Der Gesellschafter verkörpert daher das „gedachte“ Stammhaus bzw. in der Gesamtheit der Mitunternehmer das „Unternehmen eines Vertragsstaats“, die Personengesellschaft die anteilige Betriebsstätte des Mitunternehmers.

Staaten, die die Personengesellschaften hingegen wie Körperschaften besteuern und sie nach ihrem nationalen Steuerrecht als eigenständige, von den Gesellschaftern losgelöste Steuersubjekte anerkennen, werden Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) OECD-MA 2017 (i.d.R. nach der 2. Variante der Norm: Gesellschaft) i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b) OECD-MA 2017 in Stellung bringen und so zu einer Ansässigkeit der Personengesellschaft selbst nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017 gelangen.

Gewissermaßen zwischen diesen Welten liegen Fälle, in denen ein DBA die Ansässigkeit einer Personengesellschaft für DBA-Zwecke fingiert, wobei streitig ist, ob diese Fiktion für den Ansässigkeits- oder den Quellenstaat oder doch für beide Staaten gleichermaßen gilt und welche Konsequenzen sie im Einzelnen hat.⁶ Weitere Komplexität tritt hinzu, wenn der Gesellschafter weder im (fingierten) Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft, noch im Quellenstaat ansässig ist, aus dem die Personengesellschaft beispielsweise quellensteuerpflichtige Einkünfte erzielt. Ungelöst ist insoweit auch die Rolle des noch jungen, erst mit der Revision 2017 eingeführten Art. 1 Abs. 2 OECD-MA 2017⁷, der Erkenntnisse des OECD Partnership Reports 1999⁸ aufnimmt. Dieser hatte sich in weiten Teilen für Qualifikationsverkettungen als Lösung für Qualifikationskonflikte (v.a. in der Ausprägung von Steuersubjekt-Qualifikationskonflikten) ausgesprochen⁹, was der vom I. Senat des BFH und der wohl h.M. favorisierten sog. anwenderstaatsorientierten Abkommensanwendung¹⁰ widerspricht. Das deutsche Steuerrecht beantwortet daher sowohl die Frage nach der Steuersubjekteigenschaft (Stichwort: Rechtstypenvergleich¹¹) als auch die Frage nach der Qualifikation der Einkünfte auch DBA-rechtlich immer vor dem Hintergrund des eigenen nationalstaatlichen Verständnisses. Nur die Frage der Einkommenszurechnung ist, nota bene, nicht Gegenstand der abkommensrechtlichen Zuordnung des Besteuerungssubstrats, sondern der lex-foi-Regel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA 2017 überantwortet.

Allen vorgenannten Fallkonstellationen ist gemein, dass stets nur die Ansässigkeit, nicht aber die Existenz der Betriebsstätte streitbefangen ist. Dass gewerbliche Personengesellschaften begriffsnotwendig Betriebsstätten i.S.d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2017 und gewerblich geprägte Personengesellschaften jedenfalls Geschäftsleitungsbetriebsstätten i.S.d. Art. 5 Abs. 2 Buchst. a) OECD-MA 2017 unterhalten (wenngleich Letztere auch keine Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA 2017 erzielen, weil die gewerbliche Prägung nicht auf die abkommensrechtliche Qualifikation durchschlägt¹²), steht m.E. gänzlich außer Frage.¹³ Bei „echten“ Betriebsstätten im Sinne von rechtlich selbstständigen Unternehmensteilen sind die Dinge, prima fa-

cie jedenfalls, klarer: Es handelt sich um Betriebsstätten nach einer dem Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2017 entsprechenden Definition, aber Betriebsstätten sind nach dem klaren Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) OECD-MA 2017 bereits keine „Personen“ und mithin auch keine ansässigen Personen i.S.d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017. Die ansässige Person kann damit strukturell immer nur der Unternehmer sein, der die Betriebsstätte unterhält – dabei mag es sich um eine natürliche Person (als Einzelunternehmer), eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft handeln. Darüber hinaus können Betriebsstätten per definitionem nach m.E. zutreffender, aber umstrittener Auffassung auch bei anderen als gewerblichen Einkunftsarten auftreten.¹⁴

Es wird nachfolgend aufgezeigt, dass die grundsätzliche Versagung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit bei „echten“ Betriebsstätten jedenfalls bei grenzüberschreitenden, im jeweiligen zweiseitigen Verhältnis durch ein DBA gedeckten Dreieckssachverhalten de lege lata zu einer Reihe von Problemen führt und dass mit einer Zuerkennung eben dieser Ansässigkeit umgekehrt eine Reihe von Vorteilen verbunden wäre (infra II.). Zudem wird aufgezeigt, wie sich die Zuerkennung der Ansässigkeit vor dem Hintergrund bereits zu beobachtender Entwicklungen dogmatisch begründen ließe, ohne Inkonsistenzen mit der herkömmlichen Anwendung von DBA heraufzubeschwören (infra III.). Der Beitrag schließt mit einer Diskussion (infra IV) sowie einem Formulierungsvorschlag für eine abkommensrechtliche Bestimmung, die das Vorgenannte reflektiert (infra V.).

5 BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, FR 2011, 1175 m. Anm. Kempermann, BFH/NV 2011, 1602 ff.

6 Diskussion bei Haase, Abkommensrechtliche Ansässigkeit – Eine Standortbestimmung; Heft Nr. 178 der Schriftenreihe „Hefte zur Internationalen Besteuerung“ des Interdisziplinären Zentrums für Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg, 2012 m.w.N.; Haase, IWB 2013, 162 ff.

7 Die Vorschrift ist der abkommensrechtlichen Norm des Art. 1 Abs. 7 DBA USA nachgebildet. Die hingegen unilateral in § 50d Abs. 1 S. 11 EStG normierte Qualifikationsverkettung geht noch darüber hinaus. Denn während Art. 1 Abs. 7 DBA USA sich lediglich auf „eine“ Person bezieht, wird durch § 50d Abs. 1 S. 11 EStG explizit auf die Person Bezug genommen, der nach dem Recht des anderen Vertragsstaats die Einkünfte für steuerliche Zwecke zugerechnet werden. Zum Verständnis dieser Norm als formelle bzw. materiell-rechtliche Regelung instruktiv Kempff/Loose/Oskamp, IStR 2017, 35 ff.

8 Siehe dazu die einzelnen Beiträge und Länderberichte in: Haase (Hrsg.), Taxation of International Partnerships: 15 Years OECD Partnership Report, IBFD (Niederlande), 2014.

9 In diese Richtung sehr progressiv Schulz-Triegelaff, IStR 2018, 341 ff.

10 Dazu grundlegend BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, FR 2011, 1175 m. Anm. Kempermann = BFH/NV 2011, 1602 ff.

11 Zurückgehend bereits auf RFH v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RStBl. 1930, 444 ff.

12 Dazu grundlegend BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754 ff. = FR 2010, 903 m. Anm. Buciek und nunmehr auch BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 ff. (Rz. 2.2.1).

13 Herleitung dieser These ausführlich bei Haase, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im DBA-Recht, in Haase/Dorn (Hrsg.), Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Steuerrecht – National/International, 3. Aufl., München 2018, 293, 305 ff. m.w.N.

14 Haase, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im DBA-Recht, in Haase/Dorn (Hrsg.), Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Steuerrecht – National/International, 3. Aufl., München 2018, 293, 310 ff. In Betracht kommen namentlich Einkünfte i.S.d. §§ 18, 21 EStG.

II. Darstellung des herkömmlichen Abkommensverständnisses

Echte (gewerbliche) Betriebsstätten, die die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 oder 2 OECD-MA 2017 erfüllen, sind weder natürliche Personen, noch Gesellschaften, noch „andere Personenvereinigungen“ i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) OECD-MA 2017. Wegen Art. 1 Abs. 1 OECD-MA 2017 steht ihnen selbst daher auch kein Abkommensschutz zu. Abkommensberechtigt sind allenfalls diejenigen Personen (Unternehmer), die die Betriebsstätte unterhalten bzw. betreiben, so dass bei einem zweiseitig angelegten DBA-Sachverhalt mit einem Unternehmer/Unternehmen im Staat A und dessen Betriebsstätte im Staat B keine besonderen abkommensrechtlichen Probleme auftreten.

Das Vorliegen einer Betriebsstätte entscheidet hier klassisch über die Verteilung der Besteuerungsrechte im bilateralen Verhältnis. Liegt keine Betriebsstätte i.S.e. dem Art. 5 Abs. 1 oder 2 OECD-MA 2017 entsprechenden Vorschrift im Staat B vor, so hat der Staat A das alleinige Besteuerungsrecht. Liegt eine Betriebsstätte i.S.e. dem Art. 5 Abs. 1 oder 2 OECD-MA 2017 entsprechenden Vorschrift im Staat B vor, ist das exakt die Situation, für die Art. 7 Abs. 1 HS 2, S. 2 OECD-MA 2017 Pate gestanden hat. Staat A darf als Ansässigkeitsstaat der ansässigen Person i.S.d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017 besteuern, und Staat B als „der andere Staat“ (Betriebsstätten- oder Quellenstaat) ebenfalls. Wie die Doppelbesteuerung vermieden wird, richtet sich dann nach dem Methodenartikel, was bei (wohl) der Mehrheit der Länder in der internationalen Staatengemeinschaft im Grundsatz die Anwendung der Steuerfreistellungsmethode bedeuten dürfte. Jedenfalls ist der Ansässigkeitsstaat [sic!] nach auch international ganz herrschender Auffassung berufen, eine etwaige Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Die Zuerkennung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit für Betriebsstätten wäre in diesen Fällen nicht nur nicht förderlich, sie wäre vielmehr sogar misslich und würde die Abkommensanwendung ganz erheblich erschweren, wenn nicht gar unmöglich machen. Auf „beiden Seiten“ des grenzüberschreitenden Sachverhalts würden dann schließlich ansässige Personen zu finden sein, die im jeweils anderen Staat eine Betriebsstätte unterhalten (im Staat B wird jedenfalls eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte des Stammhauses vorliegen). Eine reziproke Gewinnabgrenzung aber wäre so kaum jemals annähernd korrekt durchzuführen und würde überdies in vielen konkreten Fallkonstellationen (zumindest teilweise) zu weißen Einkünften führen. Eine eigene abkommensrechtliche Ansässigkeit von Betriebsstätten ist im bilateralen Verhältnis daher m.E. richtigerweise a priori abzulehnen.

Ganz anders verhält es sich hingegen bei abkommensrechtlichen Dreieckssachverhalten, die bei internationalen Unternehmensgruppen in praxi durchaus häufig vorkommen. Wir wollen zur Veranschaulichung annehmen, dass – zunächst wie oben – ein Unternehmer/Unternehmen im Staat A (Ansässigkeitsstaat) eine Betriebsstätte im Staat B (Betriebsstättenstaat) unterhält, aber dass sodann dieser Betriebsstätte Einkünfte¹⁵ funktional zugeordnet werden können, die im Staat C (Quellenstaat) erwachsen. Ein solcher Dreieckssachverhalt hält naturgemäß¹⁶ drei gleichzeitig anzuwendende DBA bereit, die prinzipiell rechtlich gleichen Rang genießen. Ein natürlicher Vorrang des einen vor dem anderen DBA ist jedenfalls in den DBA selbst nicht angelegt, und er kommt insbesondere nicht

in § 2 AO zum Ausdruck. Jedes DBA-Umsetzungsgesetz hat deshalb in Deutschland den (gleichen) Rang eines einfachen Bundesgesetzes (vorbehaltlich der lex-posterior- und lex-specialis-Regeln).¹⁷

Konkret würde das in einem ersten Schritt für die Zuweisung der Besteuerungsrechte bedeuten: Der Betriebsstättenstaat (Staat B) hätte hinsichtlich der Betriebsstätteinkünfte ein gleichrangiges Besteuerungsrecht neben dem Ansässigkeitsstaat (Staat A) nach Art. 7 Abs. 1 HS 2, S. 2 OECD-MA 2017. Der Quellenstaat (Staat C) könnte nach seinem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat ein in der Höhe beschränktes Quellensteuerrecht beanspruchen. Der Ansässigkeitsstaat hätte entsprechend nach beiden von ihm abgeschlossenen DBA ein (primäres) Besteuerungsrecht. Das DBA zwischen Staat B und Staat C schließlich wäre nach dem oben Gesagten nicht anwendbar, weil die Betriebsstätte im Staat B keine ansässige Person i.S.d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017 ist. Hier also wirkt sich die fehlende Abkommensberechtigung der Betriebsstätte bei der Zuweisung der Besteuerungsrechte erstmals aus, was aber nichts an dem Ergebnis ändert, das alle drei beteiligten Staaten ein Besteuerungsrecht haben.

Bei der Frage allerdings, wie eine Doppelbesteuerung zu vermeiden ist, beginnt die fehlende Abkommensberechtigung der Betriebsstätte indes erheblich nachteilige Folgen zu zeitigen. Nach herkömmlichem Verständnis ist es nämlich auch in dem hier betrachteten Fall allein die Aufgabe des Ansässigkeitsstaats, eine etwaige Doppelbesteuerung zu vermeiden. Wendet Staat A sonach die Anrechnungsmethode an, hängt es ersichtlich von den Steuersätzen in den beteiligten Staaten ab, in welchem Umfang die Doppelbesteuerung vermindert bzw. ob sie gänzlich vermieden wird.¹⁸ Letzteres kann vorkommen, bleibt aber eine Frage des Einzelfalls. Wendet Staat A hingegen die Freistellungsmethode an, wird eine vollständige Vermeidung der Doppelbesteuerung insgesamt nicht erreicht werden können, wenn man davon ausgeht, dass jedenfalls Staat B und Staat C die zugrunde liegenden Einkünfte besteuern.¹⁹ Unabhängig von der Methodenwahl kann die erwünschte Vermeidung der Doppelbesteuerung daher insgesamt betrachtet nur eintreten, wenn der kombinierte effektive Steuersatz aus Staat B

15 Z.B. Zins-, Dividenden- oder Lizenzinkünfte. Ob diese Einkünfte im Quellenstaat einem Quellensteuerabzug unterliegen oder nicht, spielt noch im Weiteren eine Rolle für die praktischen Konsequenzen, kann aber an dieser Stelle zunächst dahingestellt bleiben. Die Betriebsstättenvorbehalte der Art. 10–12 OECD-MA 2017 finden hier keine Anwendung, weil die jeweiligen Einkünfte nicht aus dem Betriebsstättenstaat stammen. Es gilt deshalb Art. 21 Abs. 2 OECD-MA 2017, der ebenfalls einen Betriebsstättenvorbehalt enthält und ebenfalls i.d.R. zur Freistellung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat führt.

16 Für Zwecke dieses Beitrags wird eine vollständige Abkommensabdeckung unterstellt. Gänzlich andere Rechtsfolge ergeben sich, wenn zwei der beteiligten Staaten kein DBA oder ein vom OECD-MA erheblich abweichendes DBA abgeschlossen haben. Da die Rechtsfolgen dann aber maßgebend vom nationalen Recht des oder der Nicht-DBA-Staaten beeinflusst werden, bleibt dieser Fall hier außer Betracht.

17 Zum Ganzen ausführlich Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rz. 569 ff.

18 Hinzu treten weitere Restriktionen des nationalen Rechts, wie z.B. in Deutschland die Begrenzungen durch den sog. Anrechnungshöchstbetrag (§ 34c Abs. 1 S. 2 EStG).

19 Das entspricht auch der Auffassung der OECD, vgl. Rz. 40 des Berichts „Triangular Cases“ in „Model Tax Convention: Four Related Studies“ (OECD 1992).

und Staat C niedriger ist als der anwendbare Steuersatz im Ansässigkeitsstaat.²⁰

Eine weitergehende, erheblich komplexere Fragestellung geht dahin, ob in der hier betrachteten Konstellation der Ansässigkeitsstaat nicht sogar zu einer zweifachen Vermeidung der Doppelbesteuerung berufen sein könnte. Immerhin muss er die Doppelbesteuerung sowohl nach seinem Abkommen mit Staat B als auch nach seinem Abkommen mit Staat C vermeiden. Bei näherer Betrachtung allerdings ergibt sich ein „Betriebsstätten-Paradoxon“: Wenn wir unterstellen, dass nach dem DBA zwischen Staat A und Staat B die Freistellungsmethode und nach dem DBA zwischen Staat A und Staat C die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt²¹, müsste der Ansässigkeitsstaat aufgrund des oben geschilderten Gleichklangs zwischen den DBA sowohl die Betriebsstätteneinkünfte freistellen als auch die Anrechnung im Hinblick auf die zugrunde liegenden Einkünfte aus dem Quellenstaat gewähren – eine ersichtlich systemwidrige Lösung. Interpretiert man in diesem Zusammenhang aber z.B. den deutschen § 34c Abs. 1 S. 1 EStG wörtlich, der die festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anrechnet, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt, und liest man die Bestimmung dann vor dem Hintergrund der Freistellungsmethode, dann kommt man zu dem Schluss, dass unter gleichzeitiger Berücksichtigung der Freistellungsmethode nach dem anderen DBA keine deutsche Steuer in eben diesem Sinne vorhanden ist. Zu keinem anderen Ergebnis kommt man im Anwendungsbereich des Methodenartikels (Art. 23B OECD-MA 2017), der eine vergleichbare Formulierung enthält und so ebenfalls das Anrechnungspotential ausschaltet.²²

Es sind Fälle wie der hier dargestellte, in denen sich eine Zuerkennung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit für eine Betriebsstätte positiv auswirken würde. Einerseits würde für eine fairere Verteilung der Besteuerungsrechte gesorgt, denn wenn der Betriebsstättenstaat eine Steueranrechnung für die im Quellenstaat erhobene Steuer gewährte, würde sich entsprechend das Anrechnungsvolumen im Ansässigkeitsstaat reduzieren. Da sowohl der Betriebsstätten- als auch der Quellenstaat nach den Regeln der beschränkten Steuerpflicht besteuern werden, erscheint es nicht unbillig, beide Steuerpflichten gleichrangig zu behandeln. Jedenfalls ist insoweit kein wertungsmäßiger Vorrang der einen vor der anderen Steuerpflicht erkennbar. Ebenso erscheinen die unbeschränkte Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat und die beschränkte Steuerpflicht im Betriebsstättenstaat insoweit gleichrangig, als sie sich beide auf die zugrunde liegende Einkunftsquelle aus dem Quellenstaat beziehen.

Andererseits würde durch eine Zuerkennung der Ansässigkeit für die Betriebsstätte sichergestellt, dass die Doppelbesteuerung im Dreieckssachverhalt auch tatsächlich – und zwar vollständig – vermieden wird. Soweit die Besteuerung im Betriebsstättenstaat auf Einkünften basiert, die durch die Betriebsstätte im Quellenstaat erzielt werden und die dieser Betriebsstätte im Sinne des Betriebsstättenvorbehalts funktional zugeordnet werden können, sollte der Betriebsstättenstaat daher gehalten sein, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Für Deutschland als Betriebsstättenstaat wird dem bereits unilateral durch § 50 Abs. 3 EStG Rechnung getragen, aber bei weitem nicht alle Staaten kennen vergleichbare Regelungen.²³ Die zutreffende Lösung sollte daher m.E. auf der Ebene des Abkommensrechts gefun-

den werden, um eine größere Akzeptanz auch gegenüber dem Quellenstaat zu erzielen.

III. Begründungsansätze für die hier vertretene Auffassung

Die erste mögliche Begründung für die Zuerkennung einer abkommensrechtlichen Ansässigkeit für Betriebsstätten ist darin zu sehen, dass – obwohl die Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat regelmäßig²⁴ zu einer beschränkten Steuerpflicht führt – die Besteuerungskonzepte im Ansässigkeits- und im Betriebsstättenstaat, insbesondere im Vergleich mit der Besteuerung im Quellenstaat, ähnlichen Regeln folgen. Betriebsstätten werden nämlich, ähnlich wie unbeschränkt steuerpflichtige Subjekte im Ansässigkeitsstaat, regelmäßig auf Basis einer Nettosteuerung besteuert, während sich die Besteuerung im Quellenstaat in der hier betrachteten Konstellation meist auf Bruttobasis vollzieht. Zudem wird für Betriebsstätten regelmäßig ein Veranlagungsverfahren (inklusive der Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen) durchgeführt, während der Quellenstaat jedenfalls bei Einkünften nach Art. 10–12 OECD-MA 2017 meist auf ein Steuerabzugsverfahren zurückgreifen wird. Hinzu kommt, dass die Betriebsstätte in der hier betrachteten Konstellation letztlich mit ihrem Welteinkommen besteuert wird. Das Einkommen der Betriebsstätte erfasst nämlich sowohl das originäre Betriebsstätteneinkommen aus eigener gewerblicher Tätigkeit als auch die Einkünfte aus dem Quellenstaat. Mit anderen Worten: Die Betriebsstätte wird in Bezug auf das Welteinkommensprinzip wie eine ansässige Person besteuert, ohne dass ihr gleichzeitig der Abkommenschutz zugesprochen würde.

Die zweite mögliche Begründung ist darin zu sehen, dass das OECD-MA 2017 Betriebsstätten in bestimmten Konstellationen mit in einem Vertragsstaat ansässigen Personen wertungsmäßig gleichsetzt. Art. 11 Abs. 5 S. 1 OECD-MA 2017 etwa spricht in einem bilateralen Sachverhalt dem Quellenstaat von Zinsen ein Besteuerungsrecht zu, wenn die Zinsen aus diesem Staat stammen. Das ist immer dann der Fall, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Können die Zinsen aber i.S.d. Betriebsstättenvorbehalts des Art. 7 Abs. 4

20 In diesem Sinne auch *Garcia Prats*, Intertax 1994, 473, 485.

21 Und zwar ungeachtet der Tatsache, dass aus der Sicht des Ansässigkeitsstaats im Verhältnis zum Staat B keine Einkünfte nach Art. 10–12, sondern nach Art. 21 OECD-MA 2017 vorliegen.

22 Insoweit ist in der Literatur versucht worden, den Wortlaut des Art. 23B OECD-MA teleologisch zu reduzieren und für Zwecke der Anrechnung Steuerbefreiungen nach einem DBA außer Betracht zu lassen und insoweit lediglich auf nationales Recht des jeweiligen Anwenderstaates abzustellen (s. dazu etwa *Zhai*, Tax Notes International 12 (2009), 1105 ff.; *van Raad*, 63 Bulletin for International Taxation 5/6, 2009, 187 ff.). Eine solche Einschränkung ist aus den Materialien der Methodenartikel indes nicht erkennbar. Zudem erscheint es nicht unbillig, den Ansässigkeitsstaat in der hier betrachteten Konstellation aus der zweifachen Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu entlassen. Gegen die Art. 26, 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention (Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23.5.1969) wird mit einer solchen Auslegung jedenfalls m.E. nicht verstoßen.

23 Vgl. die (wenn auch ältere) Zusammenstellung in Rz. 30 des Berichts „Triangular Cases“ in „Model Tax Convention: Four Related Studies“ (OECD 1992).

24 Es gibt freilich Ausnahmen. So besteuert die Türkei etwa Betriebsstätten im Ergebnis sehr ähnlich wie Kapitalgesellschaften und damit nach Art. einer unbeschränkten Steuerpflicht.

OECD-MA 2017 einer Betriebsstätte in dem nämlichen Staat funktional zugeordnet werden, ist nur noch der Artikel über Unternehmensgewinne anwendbar, der indes zu einer identischen Besteuerungsfolge führt. Das Vorhandensein einer Betriebsstätte führt mithin zu gleichen Besteuerungsfolgen wie das Vorhandensein einer ansässigen Person.

Die dritte mögliche Begründung ist darin zu sehen, dass es bereits in der Konzeption des OECD-MA 2017 angelegt ist, dass die Betriebsstättenregeln Vorrang vor den Verteilungsnormen jedenfalls der Art. 10–12 haben. Ist eine Betriebsstätte vorhanden und greift die funktionale Zuordnung, werden diese Verteilungsnormen ausgeschaltet und die Besteuerung folgt allein dem Betriebsstättenprinzip. Der durch die Betriebsstätte ausgedrückte Nexus ist folglich ein sehr starker, denn er wirkt sowohl bei zugrunde liegenden (quellensteuerpflichtigen) Einkünften aus dem nämlichen (Betriebsstätten-)Staat als auch bei Einkünften aus einem Drittstaat (dann über Art. 21 Abs. 2 OECD-MA 2017).

Eine vierte mögliche Begründung ist darin zu sehen, dass Betriebsstätten aus der Sicht des Betriebsstättenstaats wertungsmäßig einer Tochtergesellschaft gleichgestellt sein sollten, die eine Muttergesellschaft des Ansässigkeitsstaats im Betriebsstättenstaat alternativ gründen könnte. Dies gilt sowohl für Personen- als auch Kapitalgesellschaften. Die jüngeren Entwicklungen aufgrund des AOA²⁵ und insbesondere aufgrund des BEPS Aktionspunkts 7 und seiner Umsetzung durch das MLI (Stichwort: Vertreterbetriebsstätte) haben bereits gezeigt, dass eine Mutterkapitalgesellschaft neben ihrer Tochterkapitalgesellschaft in einem anderen Staat noch eine eigene Betriebsstätte unterhalten kann, die letztlich auf demselben Sachverhalt basiert.²⁶ Diese Betrachtungsweise ist ohnehin sehr künstlich, aber ebenso künstlich mutet es an, dann in der Folge nur der Tochterkapitalgesellschaft einen eigenen Abkommenschutz im Hinblick auf Einkünfte aus einem anderen Staat zuzusprechen. Wenn die Betriebsstätte nach dem AOA im Hinblick auf die Gewinnabgrenzung wie ein unabhängiges Steuersubjekt behandelt wird, sollte dies auch für die Frage der Abkommensberechtigung gelten.

Bei Personengesellschaften verhält es sich, wie oben bereits angesprochen, ganz ähnlich. Sie sind auch keine ansässigen Personen i.S.d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017, ihnen wird aber doch in bestimmten Konstellationen eine eigene abkommensrechtliche Ansässigkeit zugesprochen²⁷ und sie können z.B. sogar, sofern sie wie Körperschaften besteuert werden, die Vorteile der Mutter-Tochter-Richtlinie für sich beanspruchen.²⁸ Es ist daher nicht fernliegend, ein Gleiches auch für „echte“ Betriebsstätten als unselbstständige Unternehmensteile zu fordern, zumal die Betrachtungsweisen unter Beteiligung mehrerer Staaten durchaus voneinander abweichen können. Einige Staaten behandeln Körperschaften als steuerlich transparent, andere Staaten besteuern Personengesellschaften wie Körperschaften. Gerade im Anwendungsbereich von Vertreterbetriebsstätten mögen manche Staaten eine ausländische Tochtergesellschaft als eigene Betriebsstätte der Mutter ansehen²⁹, andere Staaten besteuern Betriebsstätten wie Kapitalgesellschaften. Gerade in jüngerer Zeit verschwimmen die Dinge, eine trennscharfe und für alle Bereiche des IStR gültige, international akzeptierte Einordnung von Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Betriebsstätten ist kaum noch zu beobachten. Auch diese Entwicklung spricht dafür, einen „Substance-over-Form“-Ansatz

zu wählen und für die Frage der Abkommensberechtigung nicht auf die fehlende (letztlich zivilrechtliche) Steuersubjekteigenschaft zu rekurrieren.

Eine fünfte mögliche Begründung für die Zuerkennung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit für Betriebsstätten ist schließlich für Dreieckssachverhalte innerhalb der EU im Europäischen Gemeinschaftsrecht zu suchen. So hat der EuGH bereits 1999 in der Rs. *Saint-Gobain*³⁰ ausgeführt, dass ein Betriebsstättenstaat die Doppelbesteuerung mit Blickrichtung auf den Quellenstaat zu vermeiden hat, sofern im Betriebsstättenstaat im Gegensatz dazu eine Vermeidung der Doppelbesteuerung bei ansässigen Personen *ceteris paribus* erfolgen würde und sowohl der Ansässigkeitsstaat als auch der Betriebsstättenstaat Mitglieder der EU sind. Weitet man den Blick über die Grenzen der EU hinaus, ließe sich eine vergleichbare Argumentation aus Art. 24 Abs. 3 OECD-MA 2017 ableiten. Dieses spezielle abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot, primär zu entnehmen aus dem, *nota bene*, DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Betriebsstättenstaat, soll sicherstellen, dass die Betriebsstätte steuerlich nicht schlechter („ungünstiger“) gestellt wird als Unternehmen des Betriebsstättenstaats, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Hieraus leitet bereits die OECD selbst eine Verpflichtung des Betriebsstättenstaats zur Erstreckung des vollständigen Abkommenschutzes und der Anwendung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch auf Betriebsstätten ab.³¹

IV. Diskussion

Die vorstehenden, rechtlichen Begründungsansätze zur Gewährung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit auch für Betriebsstätten haben gezeigt, dass jene unselbstständigen Unternehmensteile insbesondere vor dem Hintergrund des Abkommensrechts mehr Gemeinsamkeiten mit Körperschaften haben, als man auf den ersten, flüchtigen Blick meinen könnte. In dieselbe Richtung deuten bestimmte ökonomische Überlegungen. In der Theorie kann nämlich die Besteuerung eines Körperschaftsteuersubjekts *cum grano salis* auch als eine Art Quellen-

25 Unter dem früheren *Separate Entity Approach* der OECD (s. dazu Rz. 17.1 ff. OECD-MK zu Art. 7 OECD-MA 2005) verhielt es sich indes kaum anders. Wenn die Betriebsstätte steuerlich einer Tochterkapitalgesellschaft angeglichen werden soll, sollte sie auch abkommensrechtlich so behandelt werden.

26 Dazu statt vieler *Bendlinger*, IStR 2016, 914 ff.; *Kofler/Schmidt/Simonek*, IStR-Beihefte 1/2017, 1 ff.; *van der Ham/Retzer*, IStR 2016, 749 ff.; *Schopp/Reichel*, BB 2016, 1245 ff.

27 Siehe dazu bereits oben die Ausführungen unter Punkt I.

28 Vgl. nur für Deutschland die Anlage 2 (zu § 43b EStG) Nr. 2. Zudem werden Betriebsstätten auch in Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie genannt. Danach ist die Richtlinie (auch) anwendbar auf (1) Gewinnausschüttungen, die in einem Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätten von Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten von ihren Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats als dem der Betriebsstätte zufließen sowie auf Gewinnausschüttungen von Gesellschaften eines Mitgliedstaats an in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätten von Gesellschaften dieses Mitgliedstaats, deren Tochtergesellschaften sie sind (umgesetzt für Deutschland in § 43b Abs. 1 S. 2 EStG).

29 Dies ungeachtet der – fast unmöglich aufzulösenden – weiteren Problematik der Gewinnzuordnung.

30 EuGH v. 21.9.1999 – C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438.

31 Rz. 67 OECD-MK zu Art. 24 OECD-MA; ebenso *Avery Jones/Bobbett*, 53 Bulletin for International Fiscal Documentation, 1 (1999), 16 ff.; *Avery Jones*, 31 European Taxation, 10 (1991), 310 ff.

besteuerung verstanden werden. Dem liegt im Ausgangspunkt die Vorstellung zugrunde, dass die Besteuerung letztlich immer bei natürlichen Personen stattfindet, weil Körperschaften kein Konsumverhalten zeigen können.³² Solchermaßen verstanden kann die Körperschaftsteuer durchaus als eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer der Anteilseigner angesehen werden, jedenfalls solange diese in demselben Staat wie die Körperschaft ansässig sind.³³ Fallen aber der Ansässigkeitsstaat der Körperschaft und der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners auseinander, so wirkt sich die auf der Ansässigkeit basierende Körperschaftsteuer im Ergebnis wie eine Quellenbesteuerung aus.³⁴ Auch insoweit hat die Besteuerung von Körperschaftsteuersubjekten also durchaus eine Gemeinsamkeit mit dem Betriebsstättenprinzip.

Oben ist für Dreieckssachverhalte aufgezeigt worden, dass die Anerkennung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit auch bei Betriebsstätten zwei Vorteile hätte: Erstens eine fairere Verteilung von Besteuerungsrechten, und zweitens eine effektivere Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Nun ließe sich hiergegen einwenden, dass mit der Anerkennung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit der Betriebsstätte gerade dem klassischen Dilemma des Quellenstaats, welchen abkommensrechtlichen Quellensteuersatz er zugrunde zu legen hat, Vorschub geleistet würde. Das Dilemma besteht darin, dass der Quellenstaat sich nach den Art. 10–12 des DBA mit dem Ansässigkeitsstaat bzw. dem Betriebsstättenstaat möglicherweise unterschiedlichen Quellensteuersätzen für dieselben Einkünfte gegenüberstellt. Zur Vermeidung dieses Konflikts werden in der Literatur unterschiedliche Lösungsmöglichkeiten vorgeschlagen, die von der Gewährung von Wahlrechten über die Anwendung des jeweils günstigsten DBA bis hin zu einer Vorranglösung bzw. Gleichranglösung reichen.³⁵

Dieser Konflikt entzündet sich jedoch m.E. nur bei Dreieckssachverhalten, die auf einer Doppelansässigkeit beruhen, weil hier der Vorrang einer der beiden Ansässigkeitsstaaten auf einem rechtlichen Element (Art. 4 Abs. 2 oder 3 OECD-MA 2017) beruht. In den hier betrachteten Konstellationen aber sollte es aufgrund der funktionalen, d.h. rein faktischen Zuordnung der Einkünfte zu der Betriebsstätte sichergestellt sein, dass das DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Betriebsstättenstaat für die Frage der Höhe des Steuersatzes Vorrang vor dem DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat hat. Wenn dies dann noch durch die Zuerkennung der Ansässigkeit zu der Betriebsstätte abkommensrechtlich untermauert wird, werden Wertungswidersprüche vermieden und eine konsistente Betrachtungsweise in allen drei beteiligten Staaten erreicht. Immerhin erscheint es wenig sachgerecht, im fraglichen Fall entweder dem Betriebsstättenstaat oder dem Quellenstaat sein Besteuerungsrecht zu versagen. Das würde zwar das Problem der konkurrierenden DBA in Bezug auf die quellensteuerpflichtigen Einkünfte lösen, jedoch keine faire Verteilung der Besteuerungsrechte zur Folge haben. Einleuchtender und damit allein sachgerecht wäre hingegen für Dreieckssachverhalte die Erstreckung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit auch auf Betriebsstätten.

Ein weiteres Argument gegen die Anerkennung der Ansässigkeit bezieht sich spezifisch auf die EuGH-Rechtsprechung bzw. das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot als Rechtfertigung für die Erstreckung der Ansässigkeit auf Betriebsstätten: Doppelbesteuerungsabkommen sind strukturell zweiseitig

angelegt und wirken auch nur im Verhältnis der Signatarstaaten. Damit verträgt es sich per se nicht, wenn Abkommensvorteile auf Dritte (bzw. Drittstaaten) erstreckt werden, die nicht Teil des jeweils bilateralen Vertragswerks sind. In der hier betrachteten Konstellation ist die Betriebsstätte nach der traditionellen Lehre zweifelsfrei weder nach dem DBA zwischen Staat A und B noch nach dem DBA zwischen Staat B und C eine ansässige Person. Der EuGH selbst indes hat das damit angesprochene Problem einer möglichen Verletzung des Gleichgewichts und der Gegenseitigkeit von DBA nicht gelten lassen. In der o.g. Rs. *Saint-Gobain*³⁶ hat das Gericht insoweit ausgeführt: „Das Gleichgewicht und die Gegenseitigkeit der Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesen beiden Ländern werden durch eine einseitig von der Bundesrepublik Deutschland beschlossene Ausdehnung des persönlichen Geltungsbereichs der in diesen Abkommen vorgesehenen Steuervergünstigungen in Deutschland, im vorliegenden Fall des internationalen körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs, nicht gefährdet, da eine solche Ausdehnung in keiner Weise die Rechte der an den Abkommen beteiligten Drittstaaten beeinträchtigt und ihnen keine neuen Verpflichtungen auferlegt.“

V. Fazit und Änderungsvorschlag

Der Beitrag hat sich mit abkommensrechtlichen Dreieckssachverhalten in Betriebsstättenfällen auseinandergesetzt. Es wurde aufgezeigt, welche Probleme entstehen können, wenn es – wie nach dem herkömmlichen abkommensrechtlichen Verständnis – an einer eigenen abkommensrechtlichen Ansässigkeit für Betriebsstätten mangelt. Doppelbesteuerungen können, abhängig von den Umständen des Einzelfalls, die Folge sein. Umgekehrt mag der Ansässigkeitsstaat ggf. sogar gehalten sein, eine zweifache Entlastung von der Doppelbesteuerung gewähren, was ebenso wenig sachgerecht erscheint.

Die Zuerkennung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit auch für Betriebsstätten hingegen hätte insgesamt eine fairere Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den drei beteiligten Staaten zur Konsequenz. In Dreieckssachverhalten weist die Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat hinsichtlich ihrer Besteuerung nicht zu leugnende Gemeinsamkeiten mit einer dort ansässigen Kapitalgesellschaft auf, so dass es folgerichtig wäre, der Betriebsstätte ebenso wie dieser die Ansässigkeit zu gewähren. Hierfür streiten sowohl faktische als auch rechtliche als auch ökonomische Argumente.

Eine im DBA zwischen dem Ansässigkeits- und dem Betriebsstättenstaat, dort konkret im Methodenartikel einzuführende

32 Siehe dazu statt vieler *Bird*, 56 Bulletin for International Fiscal Documentation, 5 (2002), 194 ff.

33 Dazu instruktiv *Schön*, 46 Tax Notes International, 10 (2007), 1059, 1069; *Schön*, British Tax Review 6 (2010), 554, 558; ebenso *Bird*, 56 Bulletin for International Fiscal Documentation, 5 (2002), 194 ff.

34 So im Ergebnis auch *Schön*, World Tax Journal 2009, Vol. 1, No. 1, 67 ff.; in die gleiche Richtung argumentiert *Green*, 79 Cornell Law Review 1993, 18, 27.

35 Hierzu jüngst ausführlich *Haase/Nürnberg*, IStR 2019, 500 ff.; ebenso bereits *Haase*, IStR 2014, 237 ff. und *Haase*, BB 2010, 673 ff.; außerdem *Haase/Kluger*, BB 2010, 1823 ff.

36 EuGH v. 21.9.1999 – C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438 Rz. 60.

Abkommensbestimmung, die den oben angestellten Überlegungen Rechnung trägt, könnte etwa wie folgt lauten:

Musterformulierung

Für Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats, die aus einem Drittstaat stammen und die einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte dieses Unternehmens zuzurechnen sind und die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen dem erstgenannten Vertragsstaat und dem Drittstaat in diesem Drittstaat besteuert werden können, vermeidet der andere Vertragsstaat die Doppelbesteuerung im Hinblick auf die Drittstaateneinkünfte durch Anrechnung oder Freistellung, sofern die Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat auch vermieden würde, wenn ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats die Gewinne im Drittstaat erzielt hätte. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den anderen Vertragsstaat richtet sich nach den Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen dem anderen Vertragsstaat und dem Drittstaat oder, falls ein solches Abkommen nicht geschlossen wurde, hilfsweise nach den Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen dem einen Vertragsstaat und dem anderen Vertragsstaat, wobei der Drittstaat fiktiv für Zwecke der Anwendung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung an die Stelle des einen Vertragsstaats tritt. Insoweit gelten die Drittstaateneinkünfte als aus diesem Vertragsstaat stammend.

Im DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat sollte die folgende Formulierung Eingang finden, die sich in einigen US-amerikanischen DBA wiederfindet und die sicherstellt, dass kein Treaty Shopping im Hinblick auf konkurrierende Quellensteuerentlastungen stattfindet:

Musterformulierung

Erzielt ein Unternehmen eines Vertragsstaats Gewinne aus dem anderen Vertragsstaat, die einer Betriebsstätte dieses Unternehmens in einem Drittstaat nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen dem erstgenannten Vertragsstaat und dem Drittstaat zuzurechnen sind, so finden die übrigen Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen dem erstgenannten Vertragsstaat und dem anderen Vertragsstaat keine Anwendung, wenn der aggregierte effektive Steuersatz im erstgenannten Vertragsstaat und im Drittstaat, dem die Gewinne der Betriebsstätte unterliegen, weniger als [x] Prozent des allgemeinen Körperschaftsteuersatzes im erstgenannten Vertragsstaat beträgt.

*Thomas Hoppe, Paderborn / Dr. Martina Rechbauer, Graz / Susann Sturm, München**

Steuerkomplexität im Vergleich zwischen Deutschland und Österreich – Eine Analyse des Status quo

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Methodik
 - 1. Datenbasis
 - 2. Stichprobenbeschreibung
- III. Ergebnisse
 - 1. Rolle von steuerlicher Komplexität
 - 2. Komplexität im Steuergesetz
 - 3. Komplexität in den Rahmenbedingungen
 - a) Gesetzgebungsverfahren
 - b) Steuererklärung und -zahlung
 - c) Betriebsprüfungen
 - d) Orientierungshilfen
 - e) Beschwerdeverfahren
- IV. Zusammenfassung und Ausblick

Die Komplexität von Steuersystemen gewinnt in der Debatte um den internationalen Steuerwettbewerb zunehmend an Bedeutung. Im vorliegenden Beitrag erfolgt, basierend auf den Befragungsdaten, die dem Tax Complexity Index von Hoppe et al. (2019) zugrunde liegen, eine umfassende Gegenüberstellung der Komplexität der Steuersysteme von Deutschland und Österreich unter Berücksichtigung der Mittelwerte aller vom Index abgedeckten Länder. Die Steuergesetze weisen sowohl in Deutschland als auch in Österreich einen verhältnismäßig hohen Grad an Komplexität auf. Bei den steuerlichen Rahmenbedingungen fällt der Grad an Komplexität in beiden Ländern dagegen niedrig aus, wobei Österreich im Durchschnitt weniger komplex ist als Deutschland.

The complexity of tax systems is becoming increasingly important in the debate on international tax competition. Based on the underlying survey data of the Tax Complexity Index of Hoppe et al. (2019), this article provides a comprehensive comparison of the complexity of Germany's and Austria's tax systems while also taking the mean values of all countries covered by the index into account. In both Germany and Austria, the tax code is characterized by a relatively high degree of complexity. In contrast, the tax framework has a low level of complexity in both countries, with Austria being on average less complex than Germany.

I. Einleitung

Die Debatte um den internationalen Steuerwettbewerb hat in den letzten Jahren in Wissenschaft und Politik wieder kräftig an Fahrt gewonnen. Während der Körperschaftsteuersatz lange Zeit als Maßstab für die steuerliche Belastung von Unternehmen in einem Land herangezogen wurde, geraten durch das globale „race to the bottom“ der Steuersätze zunehmend auch andere Steuersystemcharakteristika in den Fokus. Häufig werden hierbei Elemente der Steuerbemessungsgrundlage, wie Abschreibungsregelungen, Verlustverrechnungs- oder Zinsabzugsbeschränkungen, betrachtet (Devereux/Griffith 2003, Bräutigam et al. 2018, Heinemann et al. 2018). Im Rahmen der Einführung umfangreicher Vorschriften zur Vermeidung aggressiver Steuerplanung und zur Erhöhung von Transparenz wurden in jüngerer Vergangenheit vermehrt auch allgemeine Merkmale von Steuersystemen diskutiert und in die Debatte um den internationalen Steuerwettbewerb eingebracht.¹ Eines dieser Merkmale ist die Komplexität von Steuersystemen.² Bis jetzt jedoch fehlten ein einheitliches Verständnis des Terminus „Steuerkomplexität“³ und eine solide Datenbasis für deren

* M.Sc. Thomas Hoppe ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand an der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Paderborn. Dr. Martina Rechbauer ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Unternehmensrechnung und Steuerlehre an der Karl-Franzens-Universität Graz. M.Sc., MBR Susann Sturm ist wissenschaftliche Mitarbeiterin und Doktorandin am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Ludwig-Maximilians-Universität München. Eine frühere Version dieses Beitrags ist im Rahmen der TRR 266 Working Paper Series erschienen (www.accounting-for-transparency.de). **Danksagung:** Wir bedanken uns bei Fabian Failenschmid, Vanessa Gawehn, Carola Gruber, Rainer Niemann, Silke Rünger, Deborah Schanz und Caren Sureth-Sloane für wertvolle Kommentare und Anregungen. Unser Dank gilt außerdem allen Ansprechpartnern und Befragungsteilnehmern von Baker Tilly Roelfs, BDO, Crowe Kleeberg, Deloitte, DFK International, Ecovis, HLB Stückmann, KPMG, Kreston, Moore Stephens, Nexia, PKF, PwC, RSM, Rödl & Partner, Taxand, UHY, Warth & Klein Grant Thornton und WTS, ohne die der vorliegende Vergleich nicht möglich gewesen wäre. Abschließend bedanken wir uns für die Förderung durch die Stiftung Prof. Dr. oec. Westerfelhaus (Bielefeld, Deutschland), das Netzwerk LMU Management Alumni und die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG) – Projektnummer 403041268 – TRR 266 Accounting for Transparency.

1 IMF/OECD (2017) gehen z.B. auf die steigende Unsicherheit bei Steuerangelegenheiten in den letzten Jahren ein. Als Gründe hierfür werden neben der Entstehung von neuen Geschäftsmodellen auch die Änderungen von Regelungen durch das OECD-Projekt zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) angeführt.

2 Vgl. Devereux (2016), Deloitte (2017a), Hoppe et al. (2017a), IMF/OECD (2018). Hinweise zur Relevanz von steuerlicher Komplexität bei Unternehmensentscheidungen liefern z.B. Edmiston et al. (2003) und Lawless (2013).

3 In der bestehenden Literatur findet sich eine Vielzahl von Definitionen des Begriffs „Steuerkomplexität“. Exemplarisch sind die frühen Arbeiten

Messung. Daher war es bislang nicht möglich, verschiedene Länder umfassend hinsichtlich ihrer steuerlichen Komplexität miteinander zu vergleichen oder in Relation zu einem Vergleichsmaßstab zu setzen.⁴

Der vorliegende Beitrag soll diese Lücke für Deutschland und Österreich schließen. Auf Basis der dem Tax Complexity Index von Hoppe et al. (2019)⁵ zugrunde liegenden Befragungsdaten für das Jahr 2016 werden die Steuersysteme der beiden Länder hinsichtlich ihrer Komplexität detailliert gegenübergestellt. Die Daten ermöglichen es zudem, beide Länder mit dem Durchschnitt aller 100 vom Tax Complexity Index abgedeckten Länder zu vergleichen. Steuerkomplexität wird in diesem Kontext als Eigenschaft des Steuersystems verstanden, die aus den Schwierigkeiten beim Lesen, Verstehen und Anwenden des Steuergesetzes sowie aus Problemen verschiedenster Art in den steuerlichen Rahmenbedingungen resultiert.⁶

Deutschland und Österreich wurden für die Untersuchung gezielt ausgewählt, da sie viele Ähnlichkeiten aufweisen. Bei beiden Ländern handelt es sich um hoch entwickelte Länder in Europa mit der gleichen Sprache, einer teilweise gemeinsamen Geschichte und vergleichbaren wirtschaftlichen, politischen und sozialen Strukturen.⁷ Die Analyse als most similar case design ermöglicht es, nachfolgend die Komplexität der beiden Steuersysteme zu untersuchen, ohne gleichzeitig eine Vielzahl an anderen Kontextvariablen berücksichtigen zu müssen. Besonders am gewählten Länderpaar ist zudem, dass die Steuersysteme den gleichen historischen Ursprung aufweisen.⁸ Daher stellt sich die Frage, inwieweit diese hinsichtlich ihrer Komplexität Ähnlichkeiten aufweisen bzw. sich voneinander unterscheiden.

Adressaten des Beitrags sind Unternehmen, welche durch diesen tiefergehende Erkenntnisse über die steuerliche Komplexität in Deutschland und Österreich erhalten, die sie z.B. bei Investitionsentscheidungen nutzen können. Auch für den Gesetzgeber ist der Beitrag von großem Interesse, da ihm dieser potentielle Handlungsfelder für zukünftige Reformmaßnahmen aufzeigt. Vergleiche zwischen Deutschland und Österreich wurden beispielsweise bereits im Hinblick auf das Halbeinkünfteverfahren (Wagner 2001), die Gewerbesteuer (Knirsch/Niemann 2006), die Gruppenbesteuerung (Niemann/Treich 2006, Bauer et al. 2009, Kessler/Jepp 2009), das Maßgeblichkeitsprinzip (Bertl et al. 2009, Sopp et al. 2017) oder den Rechtsschutz in Abgabenverfahren (Loose/Schatzl 2018) vorgenommen. Die Komplexität des Steuersystems wurde hingegen im Ländervergleich bislang noch nicht betrachtet, obwohl dieses Thema in Deutschland wie auch in Österreich präsent ist.⁹

Der vorliegende Beitrag knüpft unmittelbar an die Analyse der Komplexität im deutschen Steuersystem von Hoppe et al. (2017b) an und ist wie folgt aufgebaut:¹⁰ In Abschnitt II wird die Forschungsmethodik beschrieben und die Stichprobe dargestellt. Abschnitt III legt die Ergebnisse differenziert nach unterschiedlichen Regulierungen und Bereichen von steuerlicher Komplexität dar. Abschließend werden die zentralen Erkenntnisse zusammengefasst und potentielle Handlungsfelder aufgezeigt (Abschnitt IV).

II. Methodik

1. Datenbasis

Die Daten für den Steuerkomplexitätsvergleich von Deutschland und Österreich stammen aus der 2016 durchgeführten Online-Befragung von steuerlichen Beratern multinationaler Unternehmen (MNU), welche zugleich die Grundlage für den Tax Complexity Index von Hoppe et al. (2019) bildet.¹¹ Bei diesem handelt es sich um einen Länderindex, der die Komplexität von Ertragsteuersystemen für MNU in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft misst. Der Index basiert auf dem von Hoppe et al. (2018) entwickelten und in Abbildung 1 dargestellten Zwei-Säulen-Konzept zur Erfassung von steuerlicher Komplexität. Das Konzept besagt, dass sich die Komplexität eines Steuersystems aus der Komplexität des Steuergesetzes und der legislativen und administrativen Eigenschaften bzw. Prozesse des Steuersystems, die als steuerliche Rahmenbedingungen bezeichnet werden, zusammensetzt.¹²

von Slemrod (1989), McCaffery (1990) und Cooper (1993) zu nennen. Jüngst haben sich z.B. Diller et al. (2013), Tran-Nam/Evans (2014) und Hoppe et al. (2017a) mit diesem Thema auseinandergesetzt. Einen selektiven Überblick sowie eine systemtheoretisch geprägte Definition liefert Helbig (2018), S. 177 ff. Das Verständnis wird ferner dadurch erschwert, dass die Begriffe „Kompliziertheit“ und „Komplexität“ oftmals vermischt oder synonym verwendet werden. Laut Ulrich/Probst (1995) und Westphal (2001) ist Kompliziertheit jedoch als eine Komponente von Komplexität zu betrachten, die sich in der Beschaffenheit von Elementen hinsichtlich Qualität und Quantität widerspiegelt. Komplexität ist hingegen als Oberbegriff zu verstehen und umfasst neben Kompliziertheit weitere Komponenten, wie die Veränderung der Elemente im Zeitablauf.

- 4 Ländervergleiche von Steuerkomplexität sind aufgrund der genannten Limitationen selten und beschränken sich auf einzelne wenige Länder und Aspekte von Komplexität. Vgl. z.B. Freudenberg et al. (2012) und Budak/James (2016).
- 5 Beim Tax Complexity Index handelt es sich um ein unter Mitwirkung zweier Autoren dieses Beitrags entwickeltes Maß, das die Komplexität von Ertragsteuersystemen für multinationale Unternehmen in verschiedenen Ländern darstellt und auf den Daten aus einer weltweiten Online-Befragung von Beratern beruht. Weitere Informationen zum Tax Complexity Index s. Hoppe et al. (2019).
- 6 Die Kompliziertheit des Steuersystems wird dabei im Sinne von Ulrich/Probst (1995) und Westphal (2001) als eine Komponente von Steuerkomplexität betrachtet.
- 7 Dies spiegelt sich z.B. im Bruttoinlandsprodukt pro Kopf oder in der Lebenserwartung wider (s. stats.oecd.org). Auch andere Ländercharakteristika, wie das Korruptionsniveau (www.transparency.org/cpi2018), der Entwicklungsstand (hdr.undp.org/en/data) oder die Governance-Charakteristika (info.worldbank.org/governance/wgi/#home), liefern Hinweise auf eine hohe Ähnlichkeit.
- 8 Vgl. z.B. Wagschal (2001), S. 292 oder Doralt et al. (2013), Rz. 10 ff.
- 9 Siehe für Deutschland z.B. Wagner (2005), Wagner (2006), Lang (2011), Spengel et al. (2012), Deloitte (2015), Hoppe et al. (2017b) oder Bundesrat (2018). Siehe für Österreich z.B. Ruppe (1998), Deloitte (2017b) oder Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (2018).
- 10 Im Vergleich zu Hoppe et al. (2017b) liefert der vorliegende Beitrag zusätzlich einen umfassenden Überblick über die Komplexität des österreichischen Steuersystems und eine detaillierte Gegenüberstellung der Komplexität des deutschen und österreichischen Steuersystems unter Berücksichtigung der Durchschnittswerte aller vom Tax Complexity Index erfassten Länder.
- 11 Die Befragung erfolgte mittels eines vollständig standardisierten Fragebogens, wodurch sichergestellt werden konnte, dass für jedes Land die gleichen Daten erhoben werden. Auf Grundlage dieser einheitlichen Datenbasis sind, im Gegensatz zu bisherigen Untersuchungen, insbesondere auch Ländervergleiche möglich. Zudem fiel die Wahl bewusst auf eine Befragung der Berater von MNU, um ein umfassendes und vor allem nicht unternehmensspezifisches Bild hinsichtlich der Komplexität für MNU zu erhalten. Der Ansatz, Berater zur Komplexität für Steuerpflichtige zu befragen, ist in der Literatur sehr verbreitet. Vgl. z.B. Long/Swingen (1987), Davies et al. (2001), Ingraham/Karlinsky (2005) oder Karlinsky/Burton (2011).
- 12 Siehe Hoppe et al. (2018) für umfassende Erläuterungen zur Entwicklung des Zwei-Säulen-Konzepts.

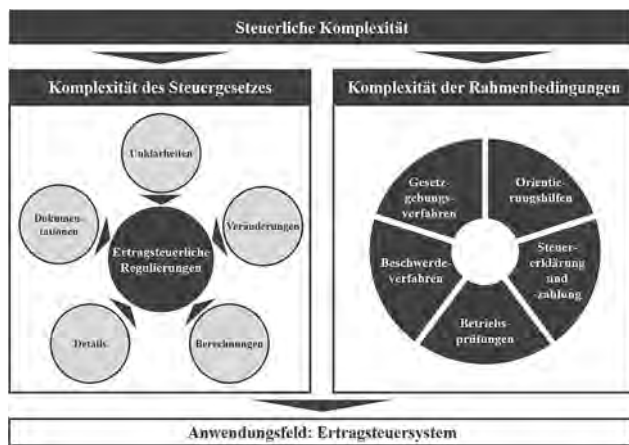


Abbildung 1: Zwei-Säulen-Konzept zur Erfassung von steuerlicher Komplexität (Quelle: Hoppe et al. [2018], S. 668 [Übersetzung durch die Autoren])

Die Komplexität des Steuergesetzes wurde in der Befragung anhand von 15 für MNU relevanten Regulierungen erfasst: Abschreibungen, anzuwendender Steuersatz, Dividenden (inklusive Quellensteuern), generelle Missbrauchsbekämpfung, Gruppenbesteuerung, Hinzurechnungsbesteuerung, Lizenzzahlungen (inklusive Quellensteuern), (alternative) Mindestbesteuerung, steuerliche Investitionsanreize, Umstrukturierungsvorgänge, Veräußerungsgewinne/-verluste, Verlustverrechnungsmöglichkeiten, Verrechnungspreise, Zinsen (inklusive Quellensteuern) und Unterkapitalisierung sowie zusätzliche lokale und branchenspezifische Steuern.¹³ Um den Komplexitätsgrad dieser Regulierungen zu bestimmen, musste jede Regulierung auf einer 5-Punkt-Likert-Skala im Hinblick auf die fünf Komplexitätstreiber Berechnungen (viele oder anspruchsvolle Kalkulationen erforderlich), Details (übermäßige Anzahl an Einzelheiten, wie Ausnahmen oder Verweise), Dokumentationen (viele Aufzeichnungen und Dokumente erforderlich), Unklarheiten (unpräzise oder zweideutige Formulierungen) und Veränderungen (regelmäßige oder umfangreiche Anpassungen) charakterisiert werden.¹⁴ Die Gesamtbewertung für eine Regulierung ergab sich schließlich gewichtet-additiv aus diesen fünf Einzelbewertungen mit einem möglichen Wertebereich von null (niedrigste Komplexität) bis eins (höchste Komplexität).¹⁵

In den steuerlichen Rahmenbedingungen wurde Komplexität durch die fünf Bereiche Gesetzgebungsverfahren, Orientierungshilfen, Steuererklärung und -zahlung, Betriebsprüfungen und Beschwerdeverfahren abgebildet. Zur Ermittlung des Komplexitätsgrads wurde jeder Bereich im Hinblick auf bereichsspezifische Komplexitätstreiber, durch Verwendung von Auswahl- oder Skalenfragen, evaluiert.¹⁶ Die Zahl der Komplexitätstreiber variierte je nach Bereich zwischen sechs (Gesetzgebungsverfahren und Orientierungshilfen) und 14 (Steuererklärung und -zahlung).¹⁷ Die Gesamtbewertung für einen Bereich wurde anschließend als Mittelwert der jeweiligen Komplexitätstreiber ermittelt, welcher einen Wert zwischen null (niedrigste Komplexität) und eins (höchste Komplexität) annehmen konnte.

Neben den inhaltlichen Fragen zur Komplexität des Steuergesetzes und der steuerlichen Rahmenbedingungen beinhaltete der Fragebogen darüber hinaus einige Motivationsfragen zur Rolle von Komplexität sowie Fragen nach den demografischen Eigenschaften der Teilnehmer. Insgesamt waren 52 Fragen zu beantworten. Um ein einheitliches Verständnis der Teilnehmer sicherzustellen sowie Referenzpunkte für die Beurteilungen zu

liefern, wurden an diversen Stellen Definitionen und Hinweise ergänzt. Vor der Durchführung der Befragung wurde der Fragebogen einem umfangreichen Pretest mit Steuerexperten aus Forschung und Praxis unterzogen. Der Link zum Fragebogen wurde schließlich innerhalb von 19 Steuerberatungsgesellschaften und -netzwerken weltweit verteilt. Die Befragung erfolgte anonym und auf freiwilliger Basis. Insgesamt gingen während des Befragungszeitraums von Oktober bis Dezember 2016 1.016 auswertbare Fragebögen aus 147 verschiedenen Ländern ein. Nach einer umfassenden Analyse verblieben hiervon 933 Fragebögen aus 100 Ländern.¹⁸ Von diesen Fragebögen entfielen 25 auf Deutschland und 22 auf Österreich.

Da die Anzahl an Fragebögen pro Land variiert, wird im vorliegenden Beitrag auf die Ländermittelwerte (arithmetische Mittel der Individualantworten der Länder) und auf den weltweiten Mittelwert (arithmetisches Mittel der Ländermittelwerte) als Referenzwert zurückgegriffen. Die Kalkulation der Mittelwerte ist notwendig, um die Länder miteinander zu vergleichen und bei der Ermittlung des weltweiten Referenzwertes jedes Land gleich zu gewichten.¹⁹ Im Sinne des explorativen Charakters dieses Beitrags erfolgt eine deskriptive Auswertung der Ergebnisse. Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich werden mithilfe von Mann-Whitney-U-Tests auf ihre Signifikanz geprüft, wobei ein Signifikanzniveau von 10 % zugrunde gelegt wird.²⁰ In den nachfolgenden Abbildungen werden signifikante Unterschiede mit einem Sternchen (*) hervorgehoben.

- 13 Die vom Tax Complexity Index erfassten 15 Regulierungen sind Teil der Ergebnisse der in Hoppe et al. (2018) dargestellten Online-Befragung. Vgl. Hoppe et al. (2018), S. 658.
- 14 Mit den Treibern werden die verschiedenen Komponenten von Komplexität berücksichtigt. So wird neben der Kompliziertheit von Regulierungen, die vor allem in den ersten drei Treibern (Berechnungen, Details und Dokumentationen) zum Ausdruck kommt, auch die Unsicherheit beim Umgang mit den Regulierungen (Unklarheiten) und die Dynamik von Regulierungen im Zeitablauf (Veränderungen) erfasst.
- 15 Um der möglicherweise unterschiedlichen Relevanz der fünf Komplexitätstreiber im Steuergesetz Rechnung zu tragen, musste jeder Teilnehmer deren Wichtigkeit auf einer 5-Punkt-Likert-Skala bewerten. Diese Bewertungen wurden anschließend als globale Gewichtungsfaktoren herangezogen. Einen ähnlichen Ansatz verfolgt z.B. auch Simmons (2003).
- 16 Auch bei den bereichsspezifischen Komplexitätstreibern in den steuerlichen Rahmenbedingungen werden die verschiedenen Komponenten von Komplexität berücksichtigt. Hier sind exemplarisch Kompliziertheit (z.B. mangelnde Qualität von Gesetzesentwürfen) und Unsicherheit (z.B. mangelnde Planbarkeit von Betriebsprüfungen) zu nennen.
- 17 Die einzelnen Komplexitätstreiber in den steuerlichen Rahmenbedingungen werden im Rahmen der Ergebnisdarstellung weitestgehend adressiert, weshalb sie an dieser Stelle nicht im Detail vorgestellt werden.
- 18 Um ein repräsentatives Länderbild zu erhalten, wurden nur jene Länder, für die zumindest drei Fragebögen eingegangen sind, einbezogen. Sämtliche Fragebögen wurden zudem einer Qualitätskontrolle unterzogen und im Hinblick auf die Konsistenz der Antworten sowie die demografischen Angaben untersucht. Hierbei wurden die Fragebögen aus Jordanien aufgrund mangelnder Erfahrung mit MNU entfernt. Die verbleibenden 100 Länder können Hoppe et al. (2019) oder der Homepage www.taxcomplexity.org entnommen werden.
- 19 Bei Verwendung der Individualantworten anstelle der auf Länderebene aggregierten Antworten würde bei Betrachtung des weltweiten Mittelwerts beispielsweise das Meinungsbild eines Landes mit 20 Antworten doppelt so stark in den weltweiten Mittelwert einfließen wie das eines Landes mit zehn Antworten.
- 20 Die Tests auf signifikante Unterschiede zwischen den beiden Ländern erfolgen auf Grundlage der Individualantworten aus den beiden Ländern, da nur diese einen Vergleich der Verteilungen ermöglichen. Es werden Mann-Whitney-U-Tests verwendet, da die für t-Tests notwendige Normalverteilung regelmäßig nicht gegeben ist.

2. Stichprobenbeschreibung

Ausgewählte demografische Merkmale der Befragungsteilnehmer aus Deutschland und Österreich sowie aus allen erfassten Ländern sind in Tabelle 1 dargestellt. Bei Betrachtung der Gesamtstichprobe fällt zunächst auf, dass die Qualität der gesam-

ten Stichprobe, gemessen an den demografischen Merkmalen zu Bildung und Erfahrung, sehr hoch ist. Dies spiegelt sich, mit teilweise etwas abweichenden Verteilungen, auch in der Teilnehmerstruktur von Deutschland bzw. Österreich wider.

		Deutschland (25)		Österreich (22)		Alle Länder (933)	
		Absolut	Relativ	Absolut	Relativ	Absolut	Relativ
Position	Partner/Direktor/Prinzipal	13	52,00%	13	59,09%	601	64,42%
	Manager	8	32,00%	5	22,73%	212	22,72%
	Senior Assistant	2	8,00%	3	13,63%	75	8,04%
	Junior Assistant	1	4,00%	1	4,55%	27	2,89%
	Andere	1	4,00%	0	0,00%	18	1,93%
Erfahrung mit Steuern	>15 Jahre	12	48,00%	10	45,45%	513	54,98%
	>10 aber ≤15 Jahre	7	28,00%	4	18,18%	168	18,01%
	>5 Jahre aber ≤10 Jahre	4	16,00%	3	13,64%	147	15,76%
	≤5 Jahre	2	8,00%	5	22,73%	105	11,25%
Vertraut mit ... weiteren Steuersystemen	Mehr als drei	2	8,00%	3	13,64%	112	12,00%
	Drei	0	0,00%	2	9,09%	64	6,86%
	Zwei	3	12,00%	5	22,73%	143	15,33%
	Einem	6	24,00%	6	27,27%	178	19,08%
	Keinem	13	52,00%	6	27,27%	435	46,62%
	Keine Angabe	1	4,00%	0	0,00%	1	0,11%
Bildung	Promotion	6	24,00%	3	13,64%	79	8,47%
	Master/Diplom	16	64,00%	18	81,81%	573	61,41%
	Bachelor	2	8,00%	1	4,55%	253	27,12%
	Sekundarbildung	0	0,00%	0	0,00%	6	0,64%
	Andere	1	4,00%	0	0,00%	22	2,36%
Alter	Über 59 Jahre	1	4,00%	1	4,55%	82	8,79%
	50 bis 59 Jahre	2	8,00%	4	18,18%	223	23,90%
	40 bis 49 Jahre	11	44,00%	4	18,18%	274	29,37%
	30 bis 39 Jahre	10	40,00%	9	40,91%	268	28,72%
	Unter 30 Jahre	1	4,00%	4	18,18%	86	9,22%
Geschlecht	Männlich	21	84,00%	15	68,18%	663	71,06%
	Weiblich	4	16,00%	7	31,82%	265	28,40%
	Keine Angabe	0	0,00%	0	0,00%	5	0,54%

Tabelle 1: Ausgewählte demografische Merkmale der Teilnehmer

So haben beispielsweise jeweils über 80 % der Teilnehmer mindestens die Position eines Managers inne (Deutschland 84 %; Österreich 81,82 %; weltweit 87,14 %). Auch die Anzahl der Berufsjahre im Bereich Steuern legt nahe, dass das Teilnehmerfeld sehr erfahren ist. In allen drei Vergleichsgruppen blicken circa 50 % der Teilnehmer auf eine mehr als 15-jährige Berufserfahrung zurück. In Bezug auf die Vertrautheit mit anderen Steuersystemen werden leichte Unterschiede sichtbar. Hier haben in Deutschland und weltweit erneut circa 50 % der Teilnehmer Erfahrung mit mindestens einem weiteren Steuersystem (Deutschland 44 %; weltweit 53,27 %), wohingegen in Österreich 72,73 % der Teilnehmer mit mindestens einem weiteren Steuersystem vertraut sind.²¹ Der durchschnittliche Bildungsgrad der Befragten ist sowohl in Deutschland als auch in Österreich höher als in der Gesamtstichprobe. In beiden Ländern haben jeweils circa 90 % der Teilnehmer mindestens einen Masterabschluss, wohingegen dieser Anteil weltweit nur bei knapp 70 % liegt (Deutschland 88 %; Österreich 95,46 %; weltweit 69,88 %). Im Hinblick auf das Alter sind jeweils alle Altersklassen vertreten. Tendenziell sind jedoch die Teilnehmer in Deutschland und in Österreich etwas jünger als in der Ge-

samtstichprobe. Das Geschlechterverhältnis ist klar männlich dominiert, wobei der Frauenanteil in Österreich im Vergleich zu Deutschland höher ist.

21 Um zu überprüfen, ob die unterschiedliche Verteilung dieses demografischen Merkmals die Komplexitätsbewertung in Deutschland bzw. Österreich beeinflusst, wurden Mann-Whitney-U-Tests auf dem 10 % Signifikanzniveau durchgeführt. Hierzu wurden in einem ersten Schritt die Befragungsteilnehmer aus Deutschland und Österreich jeweils zwei Gruppen zugeordnet. Die erste Gruppe beinhaltete alle Teilnehmer, die ausschließlich Erfahrung mit ihrem eigenen Steuersystem haben (Deutschland 13 Teilnehmer; Österreich 6 Teilnehmer). Die zweite Gruppe beinhaltete alle Teilnehmer, die mit mindestens einem weiteren Steuersystem Erfahrung haben (Deutschland 11 Teilnehmer; Österreich 16 Teilnehmer). In einem zweiten Schritt wurde sowohl für Deutschland als auch für Österreich getestet, ob die Komplexität der 15 Regulierungen des Steuergesetzes sowie der fünf Bereiche der steuerlichen Rahmenbedingungen in den beiden Gruppen unterschiedlich bewertet wird. Die Ergebnisse zeigen lediglich bei vier von 40 durchgeführten Tests signifikante Unterschiede. Dies lässt darauf schließen, dass die unterschiedliche Verteilung des demografischen Merkmals die Komplexitätsbewertung in Deutschland bzw. Österreich nicht wesentlich beeinflusst. Die Verzerrung tritt zudem nicht einheitlich in eine Richtung auf. So bewerten z.B. Teilnehmer aus Österreich, die nur das österreichische Steuersystem kennen, die Komplexität der Gruppenbesteuerung signifikant niedriger, während sie die Komplexität des Gesetzgebungsverfahrens signifikant höher einstufen.

III. Ergebnisse

In Anlehnung an die Struktur des Fragebogens wird zuerst die Rolle von steuerlicher Komplexität in Deutschland bzw. Österreich betrachtet. Daraufhin erfolgt ein umfassender Vergleich von Deutschland und Österreich auf Basis des in Abbildung 1 dargestellten Zwei-Säulen-Konzepts zur Erfassung von steuerlicher Komplexität. Bei sämtlichen Ergebnissen ist zu berücksichtigen, dass sich diese auf das Jahr 2016 beziehen.

1. Rolle von steuerlicher Komplexität

Zum Einstieg in den Fragebogen war von den Teilnehmern anhand von drei Aussagen die Rolle von Komplexität in der Vergangenheit, der Gegenwart und der Zukunft zu beurteilen. Die Auswertung der Beurteilung ist in Abbildung 2 dargestellt.

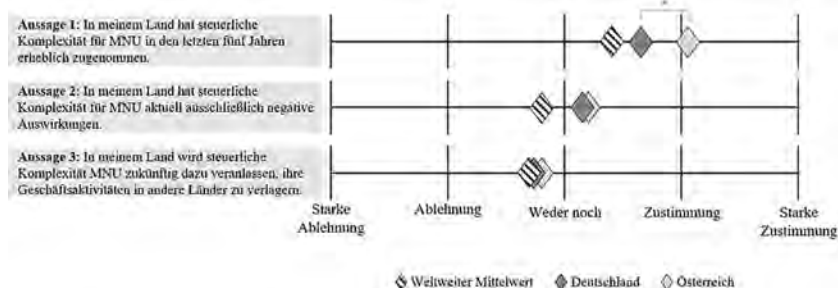


Abbildung 2: Komplexität in Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft

Bei Betrachtung der Abbildung fällt auf, dass die Einschätzungen in Deutschland und Österreich über alle drei Aussagen hinweg über dem weltweiten Durchschnitt liegen. Darüber hinaus wird deutlich, dass die Unterschiede zwischen den beiden Ländern vergleichsweise gering ausfallen. Lediglich das Antwortverhalten bei Aussage 1 ist bei statistischer Betrachtung signifikant voneinander verschieden. Demnach stimmen Teilnehmer aus Österreich der Aussage, dass steuerliche Komplexität für MNU in den letzten fünf Jahren in ihrem Land erheblich zugenommen hat, signifikant stärker zu. Hinsichtlich Aussage 2 und Aussage 3 bewegt sich das Antwortverhalten aller drei Vergleichsgruppen eng um den mittleren Skalenpunkt herum. Folglich lässt sich weder darüber, dass Komplexität für MNU ausschließlich negative Konsequenzen hat, noch darüber, dass Komplexität MNU zukünftig dazu veranlassen wird, ihre Geschäftsaktivitäten in andere Länder zu verlegen, eine eindeutige Meinung erkennen.

2. Komplexität im Steuergesetz

Einen Überblick über die Komplexität der im Rahmen der Befragung abgedeckten Regulierungen im Gesetz liefert Abbildung 3. Beim Vergleich der Komplexitätsgrade erweisen sich weltweit Regulierungen zu Verrechnungspreisen und genereller Missbrauchsbekämpfung als am komplexesten, während solche zu zusätzlichen lokalen und branchenspezifischen Steuern sowie zur (alternativen) Mindestbesteuerung als am wenigsten komplex eingestuft werden. Zu den komplexesten Regulierungen in Deutschland und Österreich zählen solche zu Verrechnungspreisen und Umstrukturierungsvorgängen. Ergänzt wird diese Liste in Deutschland durch Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung und in Österreich durch Regulierungen zur Gruppenbesteuerung. Bezogen auf die weltweiten Mit-

telwerte ist Deutschland in zehn Regulierungen und Österreich in elf Regulierungen überdurchschnittlich komplex. Die höchste Abweichung zum weltweiten Durchschnitt tritt in Deutschland bei den Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung und in Österreich bei den Regulierungen zur Gruppenbesteuerung auf. Der Komplexitätsgrad der verbleibenden fünf Regulierungen in Deutschland und der verbleibenden vier Regulierungen in Österreich liegt unter dem weltweiten Durchschnitt. Als weniger komplex werden in Deutschland und Österreich vor allem Regulierungen zur Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes angesehen. Gleiches gilt für Deutschland auch für Regulierungen zu Investitionsanreizen.

Der Vergleich zwischen Deutschland und Österreich offenbart zunächst ein sehr ausgeglichenes Bild. In acht Regulierungen wird Deutschland als das komplexere Land eingestuft, während Österreich in sieben Regulierungen als komplexer gilt. Zudem wird deutlich, dass ein Großteil der Regulierungen der beiden Länder sehr ähnlich eingestuft wird. So finden sich bei zwölf Regulierungen keine statistisch signifikanten Unterschiede hinsichtlich des Gesamtkomplexitätsgrads. Lediglich bei den Regulierungen zu steuerlichen Investitionsanreizen, der Hinzurechnungsbesteuerung sowie zusätzlichen lokalen und branchenspezifischen Steuern werden signifikante Unterschiede sichtbar.

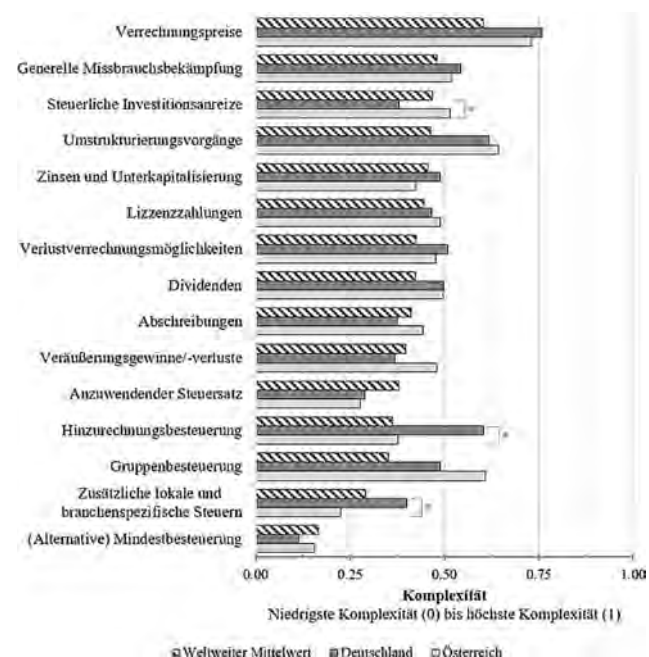


Abbildung 3: Komplexität steuerlicher Regulierungen (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

Abbildung 4 liefert einen Überblick über die Komplexitätstreiber dieser drei Regulierungen. Die Abbildung zeigt auf, welche Bedeutung die einzelnen Komplexitätstreiber für die jeweiligen Regulierungen haben bzw. inwieweit sie die Regulierungen charakterisieren. Bei den Regulierungen zu steuerlichen Investitionsanreizen in Spalte (1) hebt sich Österreich deutlich als das komplexere Land ab. Im Vergleich zu Deutschland haben alle Treiber eine weitaus höhere Bedeutung, was sich in der höheren Gesamtkomplexität der Regulierung in Abbildung 3 widerspiegelt. Die festgestellten Unterschiede sind, mit Ausnahme

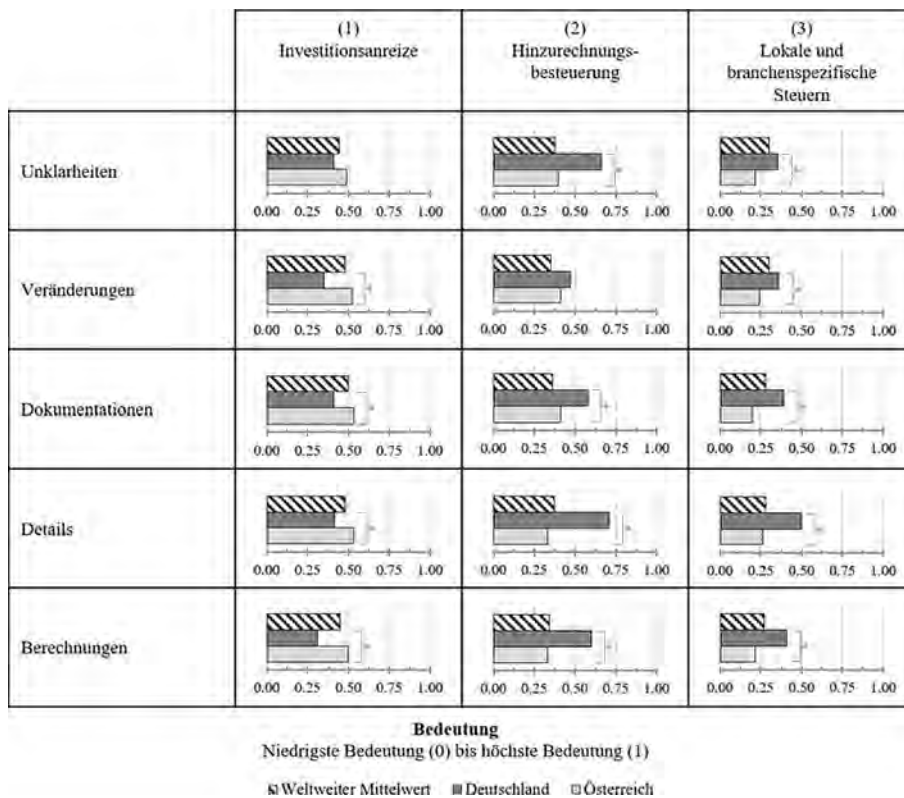


Abbildung 4: Steuerliche Regulierungen und deren Komplexitätstreiber 1

des Komplexitätstreibers Unklarheiten, auch statistisch signifikant. Besonders groß ist die Differenz zwischen beiden Ländern bei dem Treiber Berechnungen. Die deutlichen Unterschiede bei den verschiedenen Komplexitätstreibern könnten dadurch entstehen, dass Österreich, im Gegensatz zu Deutschland, über spezielle steuerliche Anreize zur Förderung von Forschung und Entwicklung verfügt.²² Die hohe Bedeutung von Berechnungen in Österreich könnte darauf zurückzuführen sein, dass nur bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang mit Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten als förderungswürdig gelten. Zur Inanspruchnahme der Begünstigung sind diese gesondert zu bestimmen.²³ Es ist anzumerken, dass steuerliche Investitionsanreize aus Unternehmenssicht tendenziell mit positiven Effekten einhergehen, weshalb eine hohe Komplexität der Regulierungen nicht zwangsläufig negativ zu werten ist. Im Vergleich mit den weltweiten Mittelwerten zeigt sich abschließend, dass bei den österreichischen Regulierungen zu steuerlichen Investitionsanreizen kein Komplexitätstreiber übermäßig stark ausgeprägt ist. Die österreichischen Werte liegen nur leicht über den weltweiten Durchschnittswerten. Anders verhält sich dies bei den Treibern der deutschen Regulierungen. Hier liegen die Werte unter den weltweiten Durchschnittswerten.

Ein nahezu gegensätzliches Bild ergibt sich bei der Hinzurechnungsbesteuerung in Spalte (2). Alle Komplexitätstreiber haben in Deutschland im Gegensatz zu Österreich und zum weltweiten Durchschnitt eine sehr hohe Bedeutung. In Österreich dürfte dies vor allem darauf zurückzuführen sein, dass im Vergleich zu Deutschland im Jahr 2016 noch keine explizite Hinzurechnungsbesteuerung existierte.²⁴ Hinsichtlich der Komplexitätstreiber sind signifikante Unterschiede bei den Komplexitätstreibern Details, Unklarheiten, Berechnungen und Dokumentationen feststellbar. Der ähnliche Wert des Komplexitätstreibers Veränderungen in Deutschland und Österreich spricht

hingegen für eine vergleichbare Reformdynamik in diesem Bereich. Mit Blick auf die Zukunft lässt die im Jahr 2016 erlassene Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU, welche einen EU-weiten Mindeststandard für die Umsetzung einer Hinzurechnungsbesteuerung vorsieht, schon jetzt zukünftige Reformen, insbesondere in Deutschland, erahnen.²⁵ Inwieweit sich dies auf die Gesamtkomplexität der Regulierungen auswirken wird, bleibt abzuwarten.

Ähnlichkeiten zur Hinzurechnungsbesteuerung zeigen sich bei den Regulierungen für zusätzliche lokale und branchenspezifische Steuern in Spalte (3). Auch hier wird Deutschland im Vergleich zu Österreich als erheblich komplexer eingestuft. Bezogen auf die Gesamtkomplexität dürfte dieses Ergebnis primär auf die Existenz der Gewerbesteuer in Deutschland

zurückzuführen sein, welche in Österreich bereits im Jahr 1993 abgeschafft und durch eine einfacher gestaltete Kommunalsteuer ersetzt wurde.²⁶ Dementsprechend deutlich fallen auch die Unterschiede in den Komplexitätstreibern aus. Häufig nehmen diese in Deutschland circa doppelt so hohe Werte an wie in Österreich. Besonders stark ist der absolute Unterschied zwischen den beiden Ländern für den Komplexitätstreiber Details, was beispielsweise auf die vielfältigen Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften der deutschen Gewerbesteuer zurückzuführen sein könnte. Ähnliche Ergebnisse zeigen sich auch bei dem Vergleich mit den weltweiten Durchschnittswerten, die

22 Siehe für Österreich § 108c EStG sowie Schneider (2014). Für eine kritische Würdigung von § 108c EStG s. z.B. Bräumann (2018). In Deutschland wurde am 17.4.2019 nach langer Diskussion um die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Landes ein Referentenentwurf eines Gesetzes zur Förderung von Forschung und Entwicklung veröffentlicht. Dieses Gesetz soll voraussichtlich im Jahr 2020 in Kraft treten. Zu einer ersten Würdigung des Entwurfs s. Meyering (2019), S. M4 f.

23 Vgl. Schneider (2014), S. 17 ff.

24 Die Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 10a KStG wurde in Österreich erst im Zuge der Umsetzung der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU (Richtlinie (EU) 2016/1164, ABl. L193/1 vom 19.7.2016) im Jahr 2019 eingeführt. Bis dahin existierten Einschränkungen im Zusammenhang mit Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerrändern lediglich dahingehend, dass deren Gewinnausschüttungen in Österreich nicht steuerfrei vereinbart werden konnten (vgl. z.B. Schrottmeyer 2018). Ein rechtlicher Vergleich der Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland (§§ 7 ff. AStG) bzw. Österreich wird z.B. von Raab (2018) vorgenommen.

25 Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164, ABl. L193/1 vom 19.7.2016, S. 4. Zur Diskussion über den Anpassungsbedarf der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland durch die Richtlinie s. z.B. Linn (2016), Schnitger et al. (2016), Schönfeld (2017) und Haase (2019).

26 Siehe für einen Überblick über die Änderungen z.B. Knirsch/Niemann (2006), S. 285 f.

deutlich unter den Werten von Deutschland und nur leicht über den Werten von Österreich liegen.²⁷

Abbildung 5 stellt die Komplexitätstreiber jener drei Regulierungen gegenüber, deren Komplexitätsgrad in Deutschland und Österreich am höchsten eingestuft wird. Da die Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung bereits bei der Untersuchung der signifikanten Unterschiede erfasst werden, beschränkt sich diese Analyse auf die Regulierungen zu Verrechnungspreisen, Umstrukturierungsvorgängen und zur Gruppenbesteuerung. Die Detailbetrachtung zu Verrechnungspreisen und Umstrukturierungsvorgängen in den Spalten (1) und (2) zeigt einige Unterschiede in der Bedeutung der Komplexitätstreiber auf. So haben beispielsweise bei den Regulierungen zu Verrechnungspreisen Unklarheiten in Deutschland eine größere Bedeutung.²⁸ Bei den Regulierungen zu Umstrukturierungsvorgängen tragen in Österreich Details stärker zur Komplexität bei als in Deutschland. Die beobachtbaren Unterschiede zwischen beiden Ländern sind jedoch statistisch nicht signifikant und im Vergleich zu den weltweiten Werten vergleichsweise gering.

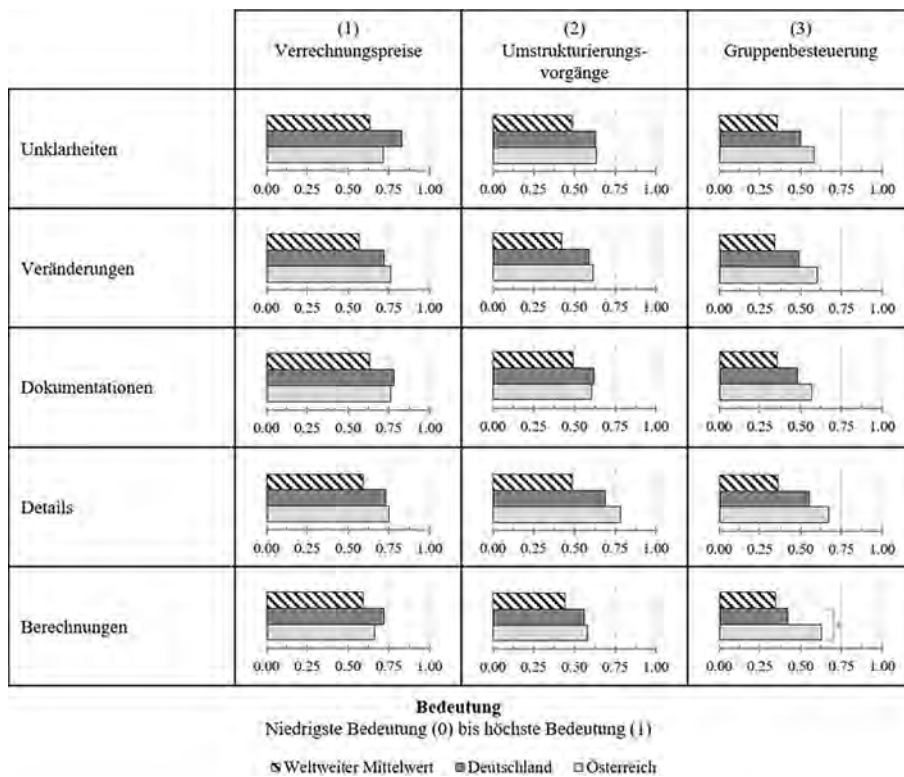


Abbildung 5: Steuerliche Regulierungen und deren Komplexitätstreiber 2

Etwas anders sieht es bei den Regulierungen zur Gruppenbesteuerung aus. Die absolute Differenz zwischen Deutschland und Österreich ist, bezogen auf die Gesamtkomplexität, vergleichbar zu den steuerlichen Investitionsanreizen, wenngleich nicht statistisch signifikant. Bis zum Jahr 2005 folgte die österreichische Gruppenbesteuerung dem Vorbild der deutschen Organschaft. Anschließend wurde sie jedoch grundlegend durch Einführung einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung reformiert.²⁹ Es ist daher davon auszugehen, dass vor der Reform die Komplexitätsbeurteilung im Ländervergleich noch etwas ähnlicher ausgefallen wäre. Die Komplexitätstreiber weisen nun in Österreich im Vergleich zu Deutschland allesamt höhere Werte auf, statistisch signifikant ist der Unterschied jedoch nur für Berechnungen. Die hohe Bedeutung von Berechnungen in

Österreich könnte darauf zurückzuführen sein, dass zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung eine Umrechnung der Verluste nach österreichischem Steuerrecht zu erfolgen hat.³⁰ Die übermäßig hohe Komplexität der österreichischen Gruppenbesteuerung zeigt sich auch im weltweiten Vergleich.

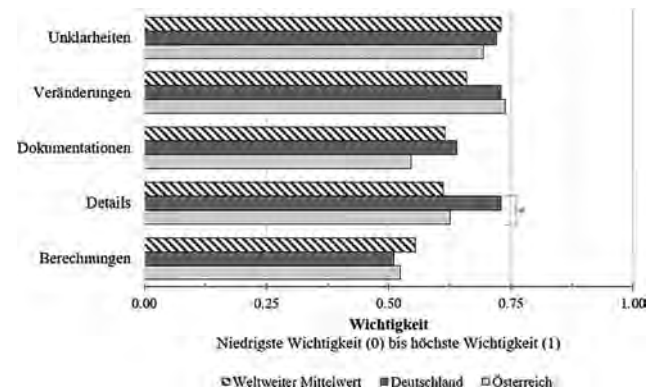


Abbildung 6: Wichtigkeit der Komplexitätstreiber im Steuergesetz (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

Abschließend bleibt bei der Analyse des Steuergesetzes noch der Blick auf die generelle Relevanz der einzelnen Komplexitätstreiber. Die Auswertung der Frage nach deren Wichtigkeit für MNU ist in Abbildung 6 dargestellt.

Weltweit nehmen die Befragungsteilnehmer den Komplexitätstreiber Unklarheiten als am wichtigsten wahr. Am wenigsten relevant hingegen erscheinen Berechnungen. Die Rangfolge nach dem weltweiten Mittelwert ist jedoch nicht identisch mit jener für Deutschland und Österreich. In Deutschland sind sowohl Details als auch Veränderungen von geringfügig größerer Bedeutung als Unklarheiten. In Österreich werden ebenfalls Veränderungen als am wichtigsten eingestuft, jedoch gefolgt von Unklarheiten und Details. Beiden Ländern gemein ist der vierte bzw. fünfte Rang für Dokumentationen bzw. Berechnungen. Eine Erklärung

dieser Rangfolge durch Referenzen auf andere Untersuchungen gestaltet sich in diesem Zusammenhang als schwierig. So weisen bereits Hoppe et al. (2018) darauf hin, dass die Rangfolge stark vom Länderkontext, vom zeitlichen Kontext

²⁷ Um die Position von Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb zu stärken, wird von Wollmershäuser et al. (2017) sogar die Abschaffung der Gewerbesteuer vorgeschlagen. Vgl. Wollmershäuser et al. (2017), S. 71.

²⁸ Zu offenen Fragen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen s. z.B. Kroppen/Rasch (2013) und Schoppe/Stumpf (2014).

²⁹ Vgl. Gassner (2004), S. 348 f.

³⁰ Vgl. § 9 Abs. 6 KStG sowie Mitterlehner (2008), S. 590 ff.

und vom jeweils betrachteten Steuersubjekt abhängig ist.³¹ Allerdings sprechen existierende Studien für eine allgemein hohe Relevanz von Veränderungen.³² Auch der große Stellenwert von Unklarheiten, weltweit aber auch in Österreich und Deutschland, erscheint, beispielsweise vor dem Hintergrund der Studien von IMF und OECD zur steuerlichen (Un-)Sicherheit, plausibel.³³

Der konkrete Vergleich zwischen Deutschland und Österreich weist erneut keine eindeutige Tendenz auf. Wie bereits bei den Regulierungen in Abbildung 3 ist das Bild auch in Bezug auf die Wichtigkeit der Komplexitätstreiber sehr ausgeglichen. Veränderungen und Berechnungen sind in Österreich (geringfügig) relevanter, während Unklarheiten, Dokumentationen und Details in Deutschland wichtiger erscheinen. Statistisch signifikant ist hierbei lediglich der Unterschied beim Komplexitätstreiber Details, was vor dem Hintergrund der Kritik am Umfang der deutschen Steuergesetzgebung plausibel erscheint.³⁴

3. Komplexität in den Rahmenbedingungen

Abbildung 7 gibt einen Überblick über die Komplexität der im Rahmen der Befragung abgedeckten Bereiche der Rahmenbedingungen.

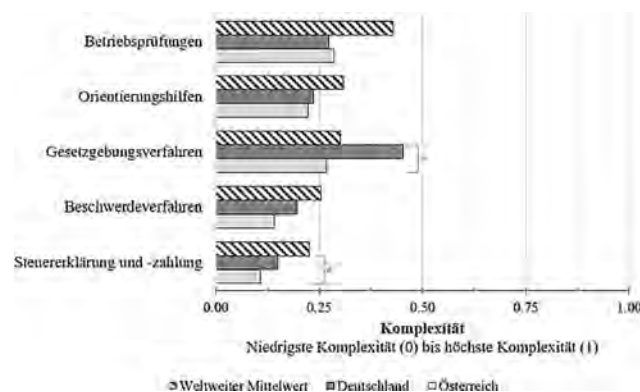


Abbildung 7: Komplexität der steuerlichen Rahmenbedingungen (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

Weltweit und in Österreich gelten Betriebsprüfungen als der komplexeste Bereich. In Deutschland hingegen wird deren Komplexität deutlich von der des Gesetzgebungsverfahrens überschattet. Die Steuererklärung und -zahlung stellt in allen drei Vergleichsgruppen den am wenigsten komplexen Bereich dar. Im Gegensatz zum Steuergesetz liegen Deutschland und Österreich in den steuerlichen Rahmenbedingungen zudem, mit Ausnahme des Gesetzgebungsverfahrens in Deutschland, durchgängig unter dem jeweiligen weltweiten Mittelwert. Vergleicht man Deutschland und Österreich miteinander, erweisen sich in Österreich vier der fünf Bereiche als weniger komplex, wobei statistisch signifikante Unterschiede in den Bereichen Gesetzgebungsverfahren sowie Steuererklärung und -zahlung auftreten. Da die steuerlichen Rahmenbedingungen nur durch fünf verschiedene Bereiche charakterisiert sind, werden nachfolgend alle von ihnen im Hinblick auf ausgewählte Komplexitätstreiber näher betrachtet. Analog zum Steuergesetz werden zunächst die zwei Bereiche analysiert, bei denen sich der Komplexitätsgrad zwischen Deutschland und Österreich signifikant unterscheidet.

a) Gesetzgebungsverfahren

Das Gesetzgebungsverfahren ist im Rahmen dieser Untersuchung als der Prozess von einem Gesetzesvorschlag bis hin zum Inkrafttreten eines neuen Gesetzes definiert. Sowohl in Deutschland als auch in Österreich ist dieser Prozess durch das Grundgesetz bzw. die Verfassung festgelegt, so dass eine gewisse Prozesssicherheit gewährleistet ist.³⁵ Nichtsdestotrotz existieren in beiden Ländern verschiedene Probleme. Abbildung 8 stellt einen Ausschnitt der von der Befragung erfassten Aspekte im Gesetzgebungsverfahren dar, wobei an der Ordinate der Anteil an Befragten abgetragen ist, der im jeweiligen Land die entsprechende Antwortmöglichkeit als regelmäßiges Problem ausgewählt hat.

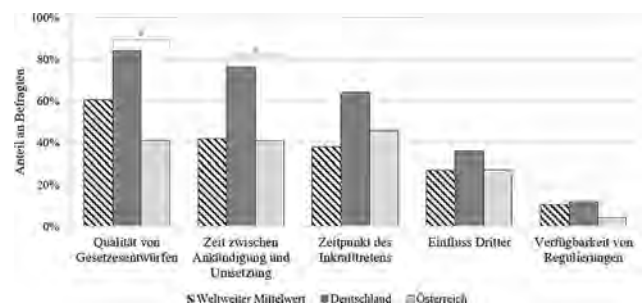


Abbildung 8: Probleme im Gesetzgebungsverfahren (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

Bereits auf den ersten Blick fällt auf, dass das Teilnehmerfeld aus Deutschland die zur Auswahl stehenden Aspekte (deutlich) häufiger als regelmäßiges Problem genannt hat als dies in Österreich und im weltweiten Vergleich der Fall ist. Besonders groß, und auch im statistischen Sinne signifikant, ist der Unterschied zwischen Deutschland und Österreich bei der Qualität von Gesetzesentwürfen und der Zeit zwischen Ankündigung einer Gesetzesanpassung und deren Umsetzung. Der Anteil derjenigen, die diese beiden Aspekte als regelmäßig problematisch ansieht, ist in Deutschland jeweils circa doppelt so hoch wie in Österreich. Hinsichtlich der Qualität von Gesetzesentwürfen findet sich in beiden Ländern Evidenz für das Ergebnis. So wird in Deutschland häufig die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe oder das Fehlen bzw. verspätete Erfassen we-

31 Vgl. Hoppe et al. (2018), S. 661 f.

32 Vgl. Long/Swigen (1987), S. 30; Slemrod/Blumenthal (1996), S. 429; Ingham/Karlinsky (2005), S. 86; McKerchar (2005), S. 543; Tran-Nam/Karlinsky (2008), S. 333; Tran-Nam/Karlinsky (2010), S. 164; Gupta (2011), S. 187; Borrego et al. (2016), S. 24.

33 Vgl. IMF/OECD (2017), IMF/OECD (2018), IMF/OECD (2019). Im deutschen Kontext stellt auch der Themenkomplex der Funktionsverlagerung ein gutes Beispiel für die Bedeutung von Unklarheiten dar. Während die Ausführungen im Gesetz auf ein Minimum beschränkt sind (§ 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG), existiert inzwischen sowohl die Funktionsverlagerungsverordnung als auch die entsprechenden Verwaltungsgrundsätze zur Funktionsverlagerungsverordnung. Beiden Dokumenten kommt ein klarstellender bzw. konkretisierender Charakter zu.

34 Anhand eines Vergleichs der Seitenzahl der für Unternehmen relevanten Gesetzgebung zeigt Wagner (2014), dass Deutschland mit 1.700 Seiten sehr umfangreiche Gesetze hat. Jedoch betont er auch, dass es Länder mit noch umfangreicheren Gesetzen, wie die USA mit 5.100 Seiten, gibt. Vgl. Wagner (2014), S. 1134.

35 Siehe Art. 70 ff. GG sowie Art. 105 GG für Deutschland bzw. Art. 41 ff. B-VG für Österreich. Für weitere Erläuterungen zum Ablauf des Gesetzgebungsprozesses in Deutschland bzw. Österreich s. Tipke (2012), S. 1335 f. bzw. Berka (2016), Rz. 598 ff.

sentlicher Regelungsaspekte kritisiert.³⁶ Auch in Österreich wird die Qualität von Gesetzesentwürfen bemängelt, wobei jedoch hauptsächlich allgemeine Qualitätsmängel infolge unverhältnismäßig kurzer Fristen bei der Begutachtung von Gesetzesentwürfen im Mittelpunkt der Kritik stehen.³⁷ Das einheitlich negative Meinungsbild der deutschen Befragungsteilnehmer lässt jedoch vermuten, dass die Probleme in Deutschland erheblich präsenter sind. Bezogen auf die Zeiträume zwischen Ankündigung und Umsetzung eines Gesetzes ist festzuhalten, dass diese in Österreich im Durchschnitt deutlich kürzer ausfallen als in Deutschland. So vergingen beispielsweise zwischen dem Versenden eines Gesetzesentwurfs zur Begutachtung und dessen Beschluss in Österreich in den letzten Jahren im Durchschnitt 68 Tage.³⁸ In Deutschland hingegen verstreichen zwischen der erstmaligen Veröffentlichung des Gesetzesentwurfs und dessen Beschluss regelmäßig viele Monate, was zu länger andauernder Rechtsunsicherheit und damit zu mehr Komplexität führen kann. Für die letzten fünf Jahressteuergesetze liegt dieser Zeitraum im Durchschnitt bei 167 Tagen.³⁹

Den ersten beiden Komplexitätstreibern gegenüber stehen der Zeitpunkt des Inkrafttretens, der Einfluss Dritter und die Verfügbarkeit von Regulierungen, bei denen sich Deutschland nicht statistisch signifikant von Österreich abhebt.

b) Steuererklärung und -zahlung

Beim Bereich Steuererklärung und -zahlung handelt es sich um einen Bereich, der zwei zentrale Aspekte zusammenfasst. Obwohl dieser Bereich, wie Abbildung 7 zeigt, von vergleichsweise geringer Bedeutung ist, offenbaren sich bei näherer Betrachtung interessante Einblicke. Abbildung 9 adressiert zunächst ausgewählte Komplexitätstreiber bei der Steuererklärung.⁴⁰

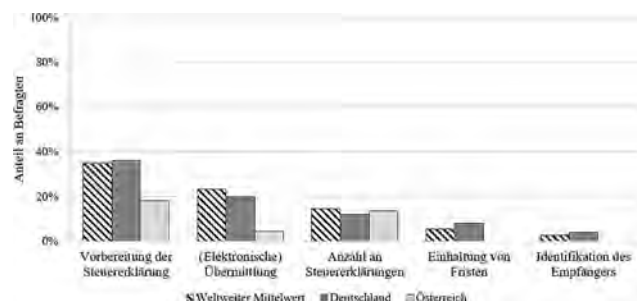


Abbildung 9: Probleme bei der Steuererklärung (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

Auffällig ist, dass Deutschland sich bei allen Komplexitätstreibern sehr nah am weltweiten Mittelwert befindet. Österreich hingegen liegt in den meisten Aspekten deutlich darunter. Die beobachteten Differenzen zwischen Deutschland und Österreich sind bei den fünf dargestellten Komplexitätstreibern allerdings allesamt nicht signifikant. In beiden Ländern sowie im weltweiten Durchschnitt stellt die Vorbereitung bzw. die Erstellung der Steuererklärung das größte Problem dar, wobei deutlich mehr Teilnehmer aus Deutschland als aus Österreich diesen Aspekt als regelmäßiges Problem einstufen. Einen möglichen Anhaltspunkt für diesen Unterschied liefert eine weitere Frage, in Rahmen derer die Teilnehmer beurteilen sollten, inwieweit zur Verfügung stehende Instruktionen zum Ausfüllen der Steuererklärung vorhanden und hilfreich sind. Hier klassifizieren 90,91 % des österreichischen und nur 64 % des deutschen Teilnehmerfelds die im Land verfügbaren Instruktionen

als hilfreich. Dieser Unterschied ist auch statistisch signifikant. Weiterhin wird die (elektronische) Übermittlung der Steuererklärung in Österreich wesentlich weniger häufig als problematisch wahrgenommen, während die beiden Länder in Bezug auf die Anzahl der Steuerklärungen nahezu gleichauf sind. Die Einhaltung von Fristen und die Identifikation des Empfängers werden in Österreich einstimmig als nicht problematisch klassifiziert. Relativierend ist jedoch anzumerken, dass diese Komplexitätstreiber auch weltweit sowie in Deutschland nur einen sehr untergeordneten Stellenwert haben.

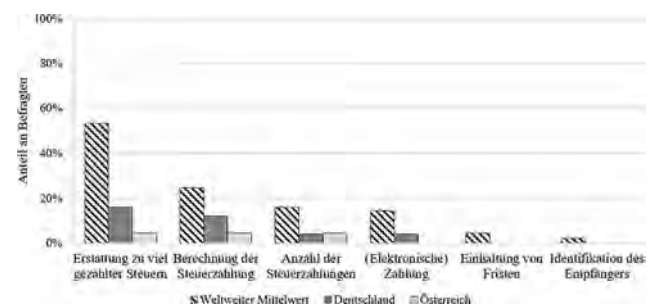


Abbildung 10: Probleme bei der Steuerzahlung (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

Abbildung 10 deckt ausgewählte Komplexitätstreiber bei der Steuerzahlung ab.⁴¹ Hierbei positionieren sich sowohl Deutschland als auch Österreich deutlich unter den jeweiligen weltweiten Mittelwerten. Generell scheint die Steuerzahlung somit in beiden Ländern als wenig problembehaftet zu gelten. Weitestgehend schneidet erneut Österreich etwas besser ab als Deutschland, wenngleich die Unterschiede nicht statistisch sig-

36 Siehe beispielhaft die Kritik an dem am 19.12.2016 veröffentlichten und am 25.1.2017 mit kleinen Änderungen beschlossenen Entwurf für ein Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen von Jochimsen et al. (2017), S. 595 und Schneider/Junior (2017), S. 420. Zu möglichen Ursachen und Verbesserungsmöglichkeiten der Gesetzgebung s. Hey (2019) sowie Bültmann-Hinz (2018), S. 50.

37 Vgl. Hübner (2015), S. 3; Schlager (2015), S. 310. Als Beispiel wird von der österreichischen Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (bis 2017: Kammer der Wirtschaftstreuhänder) u.a. das Steuerreformgesetz 2015/16 mit einer Begutachtungsfrist von nur 16 Tagen bzw. 12 Arbeitstagen angeführt. Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2016), S. 14.

38 Bei der Berechnung wurden das Steuerreformgesetz 2015/16 (64 Tage), das Abgabenänderungsgesetz 2015 (62 Tage), das EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 (65 Tage), das Abgabenänderungsgesetz 2016 (54 Tage) und das Jahressteuergesetz 2018 (93 Tage) berücksichtigt. Die Zeiträume für Österreich sind unter www.ris.bka.gv.at/bzw. www.parlament.gv.at/recherche verfügbar.

39 Bei der Berechnung wurden das Jahressteuergesetz 2014 (113 Tage), das Jahressteuergesetz 2015 (115 Tage), das Steueränderungsgesetz 2015 (238 Tage), das Jahressteuergesetz 2017 (199 Tage) und das Jahressteuergesetz 2018 (172 Tage) betrachtet. Die Zeiträume für Deutschland sind unter www.jahressteuergesetz.de/recherche verfügbar. Die Gesetzgebungsprozesse für die Jahressteuergesetze stellen in ihrer Länge keine Einzelfälle dar. Es lassen sich weiterhin exemplarisch das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz (213 Tage) oder das Investmentsteuerreformgesetz (203 Tage) anführen. Eine der wenigen Ausnahmen stellt das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (§ 8d KStG) dar, dessen Gesetzgebungsverfahren mit einer Länge von 105 Tagen verhältnismäßig kurz ausfiel.

40 Zu den gesetzlichen Regelungen zu Steuererklärungen (Fristen, Inhalte usw.) s. §§ 149 ff. AO für Deutschland bzw. §§ 133 ff. BAO für Österreich.

41 Zu den gesetzlichen Regelungen zu Steuerzahlungen (Fälligkeit, Sicherheitsleistungen usw.) s. §§ 218 ff. AO für Deutschland bzw. §§ 210 ff. BAO für Österreich.

nifikant sind. Bei Betrachtung der weltweiten Werte ist der Komplexitätstreiber Erstattung zu viel gezahlter Steuern am auffälligsten. In Deutschland stellt dieser Aspekt wiederum kaum ein Problem und in Österreich nahezu gar kein Problem dar, was auf weniger strikte Anforderungen und vergleichsweise geringe Wartezeiten bis zur Steuerrückzahlung zurückzuführen sein könnte. Im unmittelbaren Vergleich zur Steuererstattung ist die Berechnung der Steuerzahlung weltweit erheblich weniger problembehaftet. Auch hier sehen die Teilnehmer in Deutschland kaum ein Problem und die Teilnehmer in Österreich nahezu kein Problem. Die Ausprägungen zur Anzahl der Steuerzahlungen sowie zu den drei verbleibenden Komplexitätstreibern bewegen sich in beiden Ländern in einem vernachlässigbaren Bereich. Wie aus Abbildung 10 hervorgeht, nimmt auch weltweit deren Relevanz entlang der Treiber, insbesondere bei der Einhaltung von Fristen und der Identifikation des Empfängers, deutlich ab.⁴²

c) Betriebsprüfungen

Bei Betriebsprüfungen handelt es sich um einen Bereich, der Unternehmen regelmäßig vor große Herausforderungen stellt und der sich aufgrund aktueller Entwicklungen zunehmend im Wandel befindet.⁴³ Auch die internationale wissenschaftliche Literatur beschäftigt sich intensiv mit diesem Thema.⁴⁴ Sowohl in Deutschland als auch in Österreich sind Betriebsprüfungen gesetzlich geregelt.⁴⁵ Als von der Prüfung üblicherweise erfassten Zeitraum geben die meisten Befragungsteilnehmer zwei bis vier Jahre an (Deutschland 92 %; Österreich 86,36 %), was durch die deutsche Betriebsprüfungsordnung (BpO) bzw. das österreichische Organisationshandbuch der Finanzverwaltung (OHB) entsprechend gestützt wird.⁴⁶ Die von der Befragung erfassten potentiellen Problemfelder adressieren die Antizipation von Betriebsprüfungen sowie den Prüfungsprozess selbst. In Abbildung 11 wird zunächst dargestellt, welche Aspekte bei der Antizipation von Betriebsprüfungen Probleme darstellen.

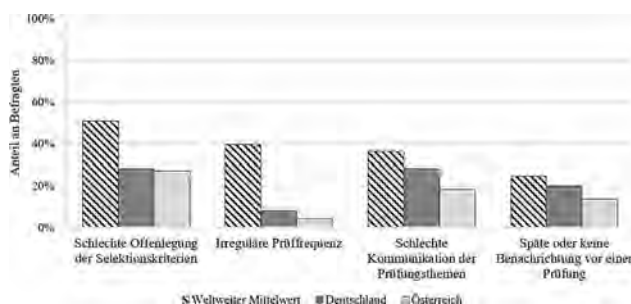


Abbildung 11: Probleme bei der Antizipation von Betriebsprüfungen (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

Ähnlich wie bei der Steuererklärung und -zahlung liegen Deutschland und Österreich, hier durchgängig, unter dem weltweiten Mittelwert. Im Vergleich der beiden Länder werden keine signifikanten Unterschiede sichtbar, da die Ausprägungen bezogen auf alle vier Komplexitätstreiber recht ähnlich ausfallen. Eine Ergründung möglicher Ursachen für diese ähnlichen Einschätzungen ist dennoch interessant, da der Betriebsprüfungsprozess in Deutschland und Österreich in einigen Aspekten unterschiedlich ausgestaltet ist. So werden in Deutschland beispielsweise keine konkreten Selektionskriterien für eine Betriebsprüfung offengelegt. Eine Betriebsprüfung erfolgt vielmehr unter Risikogesichtspunkten aus Sicht der Finanzverwal-

tung. Erst ex post kann den Monatsberichten des deutschen Bundesministeriums für Finanzen (BMF) entnommen werden, welcher Anteil an Unternehmen aus aggregierten Größenklassen im entsprechenden Berichtszeitraum geprüft wurde.⁴⁷ In Österreich hingegen finden die Grundsätze der Zeitauswahl (letztes geprüftes Wirtschaftsjahr), der Gruppenauswahl (Zufall) sowie der Einzelauswahl (anlassbezogen) Anwendung.⁴⁸ Die Tatsache, dass die Gruppenauswahl und die Einzelauswahl ähnlich intransparent sind wie das Konzept in Deutschland, könnte das einheitliche Meinungsbild der deutschen bzw. österreichischen Befragungsteilnehmer in Bezug auf die Auswahl der zu prüfenden Unternehmen erklären. Da eine irreguläre Prüffrequenz in beiden Ländern weitestgehend kein Problem darzustellen scheint, dürften Steuerpflichtige den Prüfungszyklus dennoch gut abschätzen können. Ebenso gut vorhersehbar scheinen in der Praxis der Prüfungsbeginn und die Prüfungsthemen zu sein. Sowohl in Deutschland als auch in Österreich müssen Steuerpflichtige grundsätzlich vor Beginn einer Prüfung darüber benachrichtigt werden, damit sie sich auf die Prüfung vorbereiten können. Obwohl der als angemessen geltende Benachrichtigungszeitraum gemäß der Verwaltungsangaben in beiden Ländern sehr kurz erscheint (zwei bzw. vier Wochen in Deutschland und eine Woche in Österreich), scheint die Bekanntgabe in der Praxis, vermutlich aufgrund der Regelmäßigkeit von Prüfungen, bei MNU kaum Probleme zu verursachen.⁴⁹ Ähnlich sieht es bei der Kommunikation der Prüfungsthemen aus. In beiden Ländern werden zwar nur die zur prüfenden Steuer- bzw. Abgabenarten mitgeteilt, die konkreten Themen scheinen aber dennoch in der Praxis gut abschätzbar zu sein.⁵⁰ So fallen die Antworten der Befragungsteilnehmer zu den drei Prüfungsschwerpunkten bei MNU – ausgehend von den 15 Regulierungen im Gesetz – relativ eindeutig aus. In beiden Ländern liegen Sachverhalte zu Verrechnungspreisen weit vorne auf Platz eins der prüfungsrelevanten Themen. Während in Deutschland auf den Plätzen zwei und drei Sachverhalte zu Umstrukturierungsvorgängen und allgemeiner Missbrauchsbekämpfung folgen, werden in Österreich diese Plätze von Sachverhalten zu Umstrukturierungsvorgängen und zur Gruppenbesteuerung dominiert.

42 Um das Besteuerungsverfahren in Deutschland dennoch weiter zu automatisieren und zu vereinfachen, wurde im Jahr 2016 ein Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens verabschiedet, das am 1.1.2017 in Kraft trat. Zu den wesentlichen Neuerungen s. Gläser/Schöllhorn (2016) und Zaumseil (2016). Für einen Überblick über die Entwicklung des Besteuerungsverfahrens in Österreich, insbesondere zur Möglichkeit der elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen und Steuerzahlungen, s. z.B. Weninger (2018), S. 11 ff. oder Müller (2018), S. 191 ff.

43 Zu den aktuellen Entwicklungen und Herausforderungen s. z.B. Röper (2018).

44 Siehe für internationale Beiträge aus der jüngeren Vergangenheit z.B. Beck/Lisowsky (2014), Brushwood et al. (2018) oder Ayers et al. (2019).

45 Vgl. §§ 193 ff. AO für Deutschland bzw. §§ 147 ff. BAO für Österreich.

46 Vgl. § 4 Abs. 2 und 3 BpO bzw. Abschnitt 8.6 OHB.

47 Siehe für 2016 z.B. BMF (2017b), S. 49.

48 Vgl. Blazina (2011), S. 22 ff.; Wakounig et al. (2015), S. 220 f.

49 Die Zeiträume basieren in Deutschland auf den Angaben in der BpO. Hier wird gem. § 5 Abs. 4 BpO nach Großbetrieben (vier Wochen) und allen anderen Betrieben (zwei Wochen) unterschieden. Für Österreich erfolgt ein Rückgriff auf die BAO, die den Zeitraum von einer Woche in § 148 Abs. 5 BAO vorgibt. Im Gegensatz zur BpO findet hier keine Unterscheidung nach der Größe des Betriebs statt.

50 Siehe § 5 Abs. 2 BpO für Deutschland und § 148 Abs. 2 BAO für Österreich.

Abweichend von der Antizipation von Betriebsprüfungen werden hinsichtlich des Betriebsprüfungsprozesses zum Teil sehr deutliche Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich sichtbar, wenngleich die Ausprägungen wiederholt regelmäßig unter den weltweiten Mittelwerten liegen. Abbildung 12 liefert den entsprechenden Überblick über die erfassten Komplexitätstreiber.

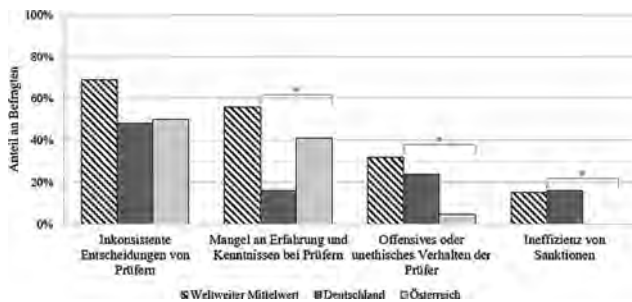


Abbildung 12: Probleme im Betriebsprüfungsprozess (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

Die mangelnde Konsistenz von Betriebsprüfungsentscheidungen wird sowohl weltweit als auch in Deutschland und Österreich als verhältnismäßig großes Problem wahrgenommen. Dieser Aspekt ist dabei der einzige, der im Vergleich der beiden Länder nicht signifikant unterschiedlich beurteilt wird. Ein gänzlich anderes Bild ergibt sich bei der Einschätzung von Erfahrung und Kenntnissen der Betriebsprüfer. Dieser ist einer der wenigen Komplexitätstreiber in den steuerlichen Rahmenbedingungen, der von den Befragungsteilnehmern in Österreich deutlich problematischer eingestuft wird. Ein Blick in die Geschäftsberichte des österreichischen BMF zeigt eine dem Befragungszeitraum vorgelagerte Personalpolitik, die für diese Einschätzung verantwortlich sein könnte. So wurde nach einem mehrjährigen Aufnahmestopp im Geschäftsbericht 2015 die Einstellung von mehr als 1.500 neuen Mitarbeitern bis 2019 bekannt gegeben.⁵¹ Im Jahr 2016 konnten bereits mehr als 300 dieser Stellen erfolgreich besetzt werden, wobei einer der Schwerpunkte im Bereich Betriebsprüfungen lag.⁵² Auch wenn sich die Personalpolitik des österreichischen BMF nicht in einen kausalen Zusammenhang mit dem Ergebnis der Befragung bringen lässt, liefert sie dennoch einen möglichen Anhaltspunkt, da neu ausgebildetes Personal noch über keine langjährige Berufserfahrung verfügt. Eine Reduzierung der Ausprägung des Komplexitätstreibers für Österreich in den kommenden Jahren würde diese Vermutung bekräftigen. Der Aspekt offensives oder unethisches Verhalten der Prüfer wird von den Befragten in Deutschland stärker als Problem angesehen, was insbesondere vor dem Hintergrund der Befragungsstudie von PwC (2015) zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland interessant ist. Hier wurde das Klima während einer Betriebsprüfung ganz überwiegend als sachlich-neutral, kommunikationsorientiert oder sogar freundlich-entspannt herausgestellt.⁵³ Der Anteil der dortigen Teilnehmer, der das Klima als angespannt bis aggressiv-feindselig beschreibt, liegt mit 14 % nah an dem Anteil der Teilnehmer der vorliegenden Befragung, der das Verhalten der Prüfer als offensiv oder unethisch einstufte (24 %). In Österreich wird dieser Komplexitätstreiber nahezu einstimmig als nicht problematisch eingestuft. Sogar gänzlich einstimmig fällt das Urteil in Österreich zum Komplexitätstreiber Ineffizienz von Sanktionen aus. Demnach scheint dieser Aspekt in Österreich überhaupt kein Problem darzustellen.

Auch in Deutschland sehen nur 16 % der Teilnehmer diesen Aspekt als problembehaftet an.

Des Weiteren ist hervorzuheben, dass Österreich im Jahr 2019 die Möglichkeit einer begleitenden Kontrolle (Horizontal Monitoring) als Alternative zur regulären Betriebsprüfung geschaffen hat.⁵⁴ Durch diese Maßnahme soll die Zusammenarbeit zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen verbessert und somit die Rechts- und Planungssicherheit für Unternehmen erhöht werden.⁵⁵ Im Hinblick auf Komplexität bleibt spannend, inwieweit die bestehenden Probleme, wie inkonsistente Entscheidungen im Betriebsprüfungsprozess, durch die Möglichkeit zur Inanspruchnahme einer begleitenden Kontrolle in Zukunft reduziert werden können ohne gleichzeitig neue Probleme hervorzurufen.

d) Orientierungshilfen

Der Bereich Orientierungshilfen ist in den steuerlichen Rahmenbedingungen im Hinblick auf den Ländervergleich der unauffälligste von allen fünf Bereichen. Nachdem bereits bei Gesamtbetrachtung kein signifikanter Unterschied zwischen Deutschland und Österreich sichtbar wurde, schlägt sich dies auch in den einzelnen Komplexitätstreibern nieder. Sowohl Deutschland als auch Österreich bieten diverse Möglichkeiten der Hilfestellung im Umgang mit steuerlichen Sachverhalten. So existieren beispielsweise öffentlich verfügbare Steuerrichtlinien und -erlasse, welche, aus Sicht der Finanzverwaltung formuliert, klarstellenden und ergänzenden Charakter haben.⁵⁶ Auch können Steuerpflichtige in beiden Ländern allgemeine unverbindliche Auskünfte, z.B. telefonisch oder per E-Mail, erhalten.⁵⁷ Um ein höheres Maß an Rechtssicherheit zu erlangen, ist zudem die Einholung von verbindlichen Vorabauskünften (Advance Tax Rulings und Advance Pricing Agreements) bei den Finanzbehörden möglich.⁵⁸

51 Vgl. BMF (2016a), S. 53.

52 Vgl. BMF (2017a), S. 40.

53 Vgl. PwC (2015), S. 16.

54 Vgl. §§ 153a ff. BAO.

55 Für eine Einschätzung der begleitenden Kontrolle s. z.B. BMF (2016b) und Enachescu et al. (2019). Erste Überlegungen zur Umsetzung eines Horizontal Monitoring in Deutschland werden von Wenzel (2018) angestellt.

56 In Deutschland veröffentlicht das BMF in regelmäßigen Abständen in digitaler Form Handbücher, die u.a. die jeweiligen Richtlinien enthalten. Siehe z.B. für Amtliches Körperschaftsteuer-Handbuch www.bmf-ksth.de/ksth/2015/home.html. Erlasse (BMF-Schreiben) werden im Bundessteuerblatt veröffentlicht und stehen bis zur Veröffentlichung auf der Internetseite des BMF zur Verfügung. Gleichwohl besteht die Möglichkeit, über juristische Datenbanken, wie Beck-Online oder Juris, auf diese zuzugreifen. Vgl. www.bundesfinanzministerium.de. Das österreichische BMF stellt Steuerrichtlinien und -erlasse auf der Internetseite findok.bmf.gv.at/ zur Verfügung.

57 Als unverbindliche Rechtsauskunft ist in Österreich auch das sog. Express-Antwort-Service (EAS) zu sehen, in dessen Rahmen das BMF in Form eines standardisierten Verfahrens Rechtsauskünfte zu Fragen des internationalen Steuerrechts erteilt, die in anonymisierter Form auch im Internet unter findok.bmf.gv.at/ veröffentlicht werden. Für einen Überblick über das EAS des österreichischen BMF s. z.B. Loukota (1997) oder Lang (1998).

58 Die Rechtsgrundlage für verbindliche Vorabauskünfte liefert § 89 AO in Deutschland bzw. § 118 BAO in Österreich. Für einen Überblick über § 89 AO s. z.B. Bruschke (2012) und über § 118 BAO s. z.B. Ritz/Koran (2019). European Commission (2018), S. 2 f. gibt einen Überblick über den Gebrauch von APAs als Auskunftsinstrument. Für einen Überblick

Neben diesen steuerlichen Informationsinstrumenten bieten auch die nationalen Rechnungslegungsvorschriften oder internationales Soft Law mögliche Anknüpfungspunkte für den Umgang mit steuerlichen Sachverhalten.⁵⁹ Auf einer Skala von null (kein Unterschied) bis eins (sehr großer Unterschied) schätzen die Teilnehmer den Unterschied zwischen Rechnungslegungsvorschriften und steuerlichen Vorschriften in Deutschland mit einem Durchschnittswert von 0,59 und in Österreich mit einem Durchschnittswert von 0,55 ähnlich groß ein. Aus Komplexitätssicht bedeutet dies, dass Rechnungslegungsvorschriften nur eingeschränkt als Anknüpfungspunkt für den Umgang mit steuerlichen Sachverhalten verwendet werden können. Ein weiterer Punkt, der gerade für MNU zunehmend an Bedeutung gewinnt, ist internationales Soft Law. Auf einer Skala von null (sehr hilfreich) bis eins (nicht hilfreich) beurteilen die Teilnehmer aus Österreich dieses mit einem Durchschnittswert von 0,38 als etwas hilfreicher für den Umgang mit nationalen Steuervorschriften als die Teilnehmer aus Deutschland mit einem Durchschnittswert von 0,48.⁶⁰ Ein Vergleich mit dem weltweiten Mittelwert zeigt, dass die Abweichung zwischen Rechnungslegungsvorschriften und steuerlichen Vorschriften in Deutschland und Österreich etwas höher und die Rolle nationaler Vorschriften als Orientierungshilfe etwas schlechter eingestuft werden (weltweiter Mittelwert 0,49), während die Hilfestellung durch internationales Soft Law etwas besser bewertet wird (weltweiter Mittelwert 0,51).

Abschließend kann auch fehlende Regulierung im Hinblick auf die Komplexität des Steuersystems ein Problem darstellen. So vertreten 44 % der deutschen und 36,36 % der österreichischen Teilnehmer die Meinung, dass die steuerliche Behandlung verschiedener wichtiger Geschäftsvorfälle oder Transaktionen nicht hinreichend gut im Steuergesetz abgebildet wird. Relativierend ist hinzuzufügen, dass alle Teilnehmer, die diese Einschätzung vornehmen, der Meinung sind, dass die Handhabung dieser Aspekte jedoch durch die zur Verfügung stehenden Orientierungshilfen adäquat adressiert wird.

e) Beschwerdeverfahren

Abschließend erfolgt der Blick auf den letzten Bereich der steuerlichen Rahmenbedingungen, die Beschwerdeverfahren. Grundsätzlich besteht sowohl in Deutschland als auch in Österreich die Möglichkeit, einen Rechtsbehelf gegen einen Steuerbescheid einzulegen. Dies kann zunächst auf administrativer (außergerichtlicher) Ebene und anschließend auch auf gerichtlicher Ebene erfolgen.⁶¹ Abbildung 13 zeigt ausgewählte Komplexitätstreiber auf administrativer Ebene auf, während Abbildung 14 jene auf gerichtlicher Ebene darstellt. Im Ländervergleich zeigen sich Gemeinsamkeiten und Unterschiede, wobei lediglich der Unterschied bei inkonsistenten Entscheidungen auf gerichtlicher Ebene signifikant ist.

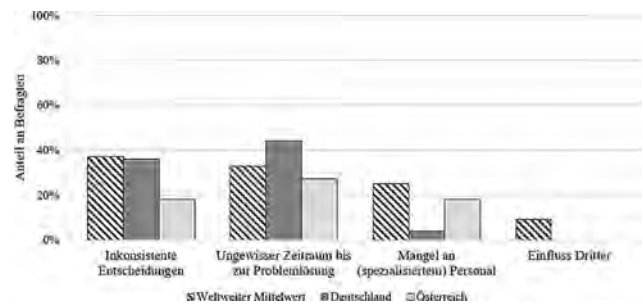


Abbildung 13: Probleme bei administrativen Beschwerdeverfahren (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

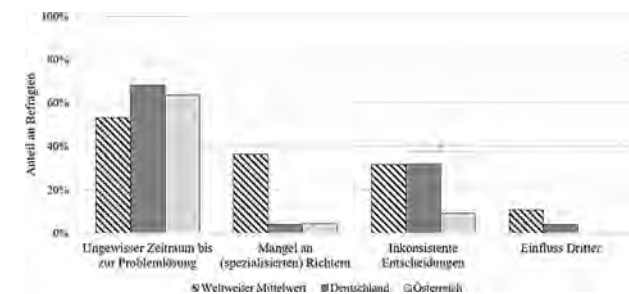


Abbildung 14: Probleme bei gerichtlichen Beschwerdeverfahren (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

Am stärksten ausgeprägt ist in Deutschland und Österreich der Komplexitätstreiber des ungewissen Zeitraums bis zur Problemlösung. Auf gerichtlicher Ebene sind die Probleme hierbei sehr viel deutlicher sichtbar als auf administrativer Ebene. Lange und damit auch in einem gewissen Maß unvorhersehbare Verhandlungszeiträume sind sowohl in Deutschland als auch in Österreich nicht unüblich, Monate oder gar Jahre andauernde Verfahren keine Seltenheit.⁶² Gefolgt wird der ungewisse Zeitraum von inkonsistenten Entscheidungen. Im Vergleich zu

über Advance Pricing Agreements in Deutschland s. z.B. Vollert et al. (2013), S. 371 f.

59 Als internationales Soft Law werden auf internationaler Ebene generierte Regelungen verstanden, die keiner Rechtsquelle zuzuordnen und rechtlich nicht bindend sind. Ein Beispiel hierfür sind die Empfehlungen der OECD. Vgl. Hey (2016), S. 558.

60 Ein möglicher Grund hierfür könnte im Hinblick auf OECD-Anforderungen im Rahmen der BEPS-Initiative z.B. sein, dass in Deutschland verschiedene Elemente bereits im Steuerrecht verankert sind und bei näherer Betrachtung Widersprüche und Unklarheiten auftreten, die wiederum zu Unsicherheit und Anpassungsbedarf führen. Jochimsen et al. (2017) weisen z.B. darauf hin, dass im OECD-Abschlussbericht mehrere Begriffe enthalten sind, die das deutsche Steuerrecht nicht kennt. Vgl. Jochimsen et al. (2017), S. 598.

61 Der Rechtsbehelf gibt dem Finanzamt die Möglichkeit, den Bescheid noch einmal zu prüfen und ggf. zu korrigieren. Siehe §§ 437 ff. AO für Deutschland und §§ 243 ff. BAO für Österreich. Weist das Finanzamt den Rechtsbehelf zurück, kann ein Verfahren vor Gericht (gerichtliche Ebene) angestrebt werden. In Deutschland bilden FG in den einzelnen Bundesländern die erste Instanz und im Falle einer Revision auf Bundesebene der BFH mit Sitz in München die zweite Instanz. Siehe die Finanzgerichtsordnung sowie Offerhaus (2009), S. 16 und S. 22 ff. In Österreich ist für Abgabenangelegenheiten das Bundesfinanzgericht mit Sitz in Wien und weiteren sechs Standorten als erste Instanz und im Falle einer Revision der Verwaltungsgerichtshof mit Sitz in Wien als zweite Instanz tätig. Vgl. §§ 243 ff. BAO, §§ 21 ff. VwGG sowie Wakounig et al. (2015), S. 229 ff. und Doralt et al. (2014), Rz. 1338 ff. Für einen Vergleich der finanzgerichtlichen Verfahren in Deutschland und Österreich s. z.B. Loose/Schatzl (2018).

62 Siehe zu Klagen vor dem deutschen FG Statistisches Bundesamt (2017), S. 26 f., für Verfahren vor dem BFH Statistisches Bundesamt (2017), S. 34. Entsprechende Belege für Österreich finden sich z.B. in Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2016), S. 16 oder Weinhandl (2017), S. 598.

inkonsistenten Entscheidungen bei Betriebsprüfungen in Abbildung 12 sind diese bei Beschwerdeverfahren in Abbildung 13 und 14 jedoch sowohl in Deutschland als auch in Österreich weniger häufig als ernstzunehmendes Problem klassifiziert. Zudem treten bei den Beschwerdeverfahren leichte Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich hervor. So werden inkonsistente Entscheidungen auf gerichtlicher Ebene in Österreich weniger häufig als Problem wahrgenommen als in Deutschland.⁶³ Die nah am weltweiten Mittelwert gelegenen Werte von Deutschland in Abbildung 13 und 14 machen jedoch deutlich, dass inkonsistente Entscheidungen nicht nur bei isolierter Betrachtung, sondern auch im weltweiten Vergleich weder auf administrativer noch auf gerichtlicher Ebene ein übermäßig großes Problem darstellen. Der Mangel an (spezialisiertem) Personal bzw. Richtern und der Einfluss Dritter in Beschwerdeverfahren ist im Hinblick auf beide Länder weitestgehend unbedeutend. Lediglich der Personalmangel auf administrativer Ebene in Österreich sticht heraus, was erneut auf die Personalpolitik des österreichischen BMF zurückzuführen sein könnte.⁶⁴

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Der vorliegende Beitrag zeigt basierend auf den Befragungsdaten, die dem Tax Complexity Index von Hoppe et al. (2019) zugrunde liegen, dass Deutschland und Österreich hinsichtlich ihrer Steuerkomplexität in vielen Aspekten ähnlich abschneiden, sich aber auch in einigen Aspekten unterscheiden. Die deskriptive Betrachtung der Antworten der Befragten offenbart, dass im Hinblick auf das Steuergesetz Deutschland und Österreich im Vergleich zum weltweiten Mittelwert als überdurchschnittlich komplex wahrgenommen werden. Am komplexesten werden in beiden Ländern Regulierungen zu Verrechnungspreisen und Umstrukturierungsvorgängen eingestuft. Hinzu kommen in Deutschland Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung und in Österreich Regulierungen zur Gruppenbesteuerung. Signifikante Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich zeigen sich bei den Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung und zusätzlichen lokalen und branchenspezifischen Steuern, die in Deutschland komplexer ausfallen, sowie bei Regulierungen zu steuerlichen Investitionsanreizen, die in Österreich komplexer ausfallen. In allen drei Fällen ist die höhere Komplexität von Österreich bzw. Deutschland darauf zurückzuführen, dass die betroffenen Regulierungen im jeweils anderen Land nur eingeschränkt oder gar nicht vorhanden sind. Als wichtige Komplexitätstreiber werden in Deutschland Veränderungen, Details und Unklarheiten angesehen. In Österreich werden vor allem Veränderungen und Unklarheiten als wichtig eingestuft. Signifikante Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich zeigen sich beim Komplexitätstreiber Details, der in Deutschland von weitaus höherer Bedeutung ist.

Hinsichtlich der steuerlichen Rahmenbedingungen werden Deutschland und Österreich im Vergleich zum weltweiten Mittelwert unterdurchschnittlich komplex bewertet. Eine Ausnahme hiervon bildet lediglich der Bereich des Gesetzgebungsverfahrens in Deutschland. Dieser Bereich wird in Deutschland am komplexesten eingestuft, gefolgt von den Bereichen Betriebsprüfungen und Orientierungshilfen. Ähnlich verhält es sich in Österreich. Hier ist der Bereich Betriebsprüfungen am komplexesten, gefolgt von den Bereichen Gesetzgebungsverfah-

ren und Orientierungshilfen. Signifikante Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich zeigen sich in den Bereichen Gesetzgebungsverfahren und Steuererklärung und -zahlung. In beiden Fällen erweist sich Deutschland als komplexer. Die höhere Komplexität im Bereich Gesetzgebungsverfahren resultiert in Deutschland u.a. aus Problemen im Zusammenhang mit der Qualität von Gesetzesentwürfen und der Zeit zwischen der Ankündigung und der Umsetzung eines Gesetzes. Im Bereich der Steuererklärung und -zahlung lässt sich die höhere Komplexität Deutschlands nicht zuletzt dadurch erklären, dass verfügbare Instruktionen zum Ausfüllen der Steuererklärung in Österreich als hilfreicher empfunden werden. Relativierend ist hierbei jedoch anzumerken, dass der Bereich Steuererklärung und -zahlung im Vergleich zum weltweiten Mittelwert auch in Deutschland als unterdurchschnittlich komplex eingestuft wird.

Die eingangs formulierte Frage, ob die Steuersysteme von Deutschland und Österreich durch ihren gemeinsamen historischen Ursprung auch einen ähnlichen Komplexitätsgrad aufweisen, ist an dieser Stelle differenziert zu beantworten. Einerseits unterscheiden sich die Komplexitätseinstufungen in vielerlei Hinsicht in Deutschland und Österreich nicht signifikant voneinander, was die Vermutung nahelegt, dass die Steuersysteme beider Länder nicht grundlegend verschieden sind. Andererseits zeigen sich aber auch einige statistisch signifikante Unterschiede. Diese können von Unternehmen sowohl in aggregierter Form als auch bezogen auf einzelne Aspekte in ihrem Entscheidungskalkül berücksichtigt werden. Bevorzugt beispielsweise ein Unternehmen bei einer Investition ein insgesamt wenig komplexes Steuersystem, so sollte es, insbesondere aufgrund der weniger komplexen steuerlichen Rahmenbedingungen, potentiell Österreich den Vorzug gewähren. Legt es hingegen, z.B. aufgrund einer sehr komplexen Unternehmensstruktur, Wert auf ein hohes Maß an Erfahrung bei Betriebsprüfern, so könnte dies ein Aspekt sein, der für Deutschland spricht. Die aufgezeigten Unterschiede liefern gleichzeitig auch interessante politische Implikationen, z.B. für zukünftige Reformmaßnahmen. So könnte der deutsche Gesetzgeber die Komplexität der geplanten steuerlichen Anreize zur Förderung von Forschung und Entwicklung anhand der bestehenden Regulierungen in Österreich bewerten und gegebenenfalls anpassen. Der österreichische Gesetzgeber könnte die im Jahr 2019 eingeführte Hinzurechnungsbesteuerung anhand der deutschen Rechtslage im Hinblick auf ihre Komplexität beurteilen und daraus einen etwaigen Reformbedarf ableiten. Zudem könnten die Ergebnisse zu zusätzlichen Steuern vom deutschen Gesetzgeber für eine Reform der Gewerbesteuer genutzt werden. Um das Gesetzgebungsverfahren weniger komplex zu gestalten, könnte es sich für den deutschen Gesetzgeber anbieten, den Prozess des österreichischen Gesetzgebungsverfahrens als möglichen Orientierungspunkt heranzuziehen und hieraus Verbesserungspotential abzuleiten.

Abschließend bleibt die Frage nach dem „richtigen“ Grad an Steuerkomplexität bzw. danach, ob mehr oder weniger Komplexität wünschenswert wäre. Diese Frage lässt sich auf Grund-

63 Eine mögliche Ursache hierfür könnte in der unterschiedlichen Ausgestaltung der Finanzgerichtsbarkeit in Deutschland und Österreich liegen. Zu den Unterschieden s. Loose/Schatzl (2018).

64 Siehe Abschnitt III 3. c) des vorliegenden Beitrags.

lage der durchgeführten Analyse allerdings nur eingeschränkt beantworten, da lediglich die Ursachen von Komplexität untersucht wurden. Um Aussagen zum „richtigen“ Grad an Komplexität treffen zu können, wäre es notwendig, die Folgen der jeweiligen Komplexitätstreiber weiterführend zu analysieren. Erschwert werden solche Analysen jedoch dadurch, dass die Folgen für Unternehmen in Abhängigkeit von diversen Eigenschaften, wie der Größe, der Unternehmensstruktur oder der Rolle der Steuerabteilung, variieren können. So kann die häufige Änderung einer Regulierung für ein Unternehmen negativ sein, während sich für ein anderes Unternehmen keine Folgen ergeben. Hinzu kommen die teils divergierenden Interessen von Unternehmen und Gesetzgeber sowie weitere Ziele des Steuersystems (z.B. Steuergerechtigkeit), die entsprechend zu berücksichtigen wären. Einen Beitrag dazu, inwieweit mehr oder weniger Komplexität wünschenswert wäre, leistet der Vergleich der Werte für Deutschland und Österreich mit dem weltweiten Mittelwert. Zwar stellt der weltweite Mittelwert nicht zwingend den erstrebenswerten Grad an Komplexität dar, er liefert aber dennoch einen wertvollen Orientierungspunkt. So zeigt sich ein Übermaß an Komplexität in Deutschland im Hinblick auf den Zeitraum zwischen der Ankündigung einer Gesetzesanpassung und deren Umsetzung nicht nur im Vergleich zwischen Deutschland und Österreich, sondern auch bei Betrachtung des weltweiten Mittelwerts. Dieses und weitere Ergebnisse lassen darauf schließen, dass in beiden Ländern noch Raum zur Reduktion von Steuerkomplexität besteht. Angesichts der Kritik an der aktuellen Komplexität beider Systeme sollte dies nicht vernachlässigt werden.

Literaturverzeichnis

- Ayers, B. C./Seidman, J. K./Towery, E. M. (2019): Tax Reporting Behavior Under Audit Certainty in Contemporary Accounting Research, Vol. 36, Nr. 1, S. 326–358.
- Bauer, A./Niemann, R./Schanz, D./Schanz, S. (2009): Auswirkungen der deutschen Unternehmenssteuerreform 2008 und der österreichischen Gruppenbesteuerung auf den grenzüberschreitenden Unternehmenserwerb in Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Vol. 79, Nr. 12, S. 1387–1411.
- Beck, P. J./Lisowsky, P. (2014): Tax Uncertainty and Voluntary Real-Time Tax Audits in The Accounting Review, Vol. 89, Nr. 3, S. 867–901.
- Berka, W. (2016): Verfassungsrecht: Grundzüge des österreichischen Verfassungsrechts für das juristische Studium, 6. Aufl., Verlag Österreich, Wien.
- Bertl, R./Eberhartinger, E./Hirschler, K. (2009): Maßgeblichkeit in Deutschland und Österreich: Historische Entwicklung – Aktuelle Entwicklung – Zukünftige Entwicklung in Brähler, G./Lösel, C. (Hrsg.): Deutsches und internationales Steuerrecht: Gegenwart und Zukunft, Gabler, Wiesbaden, S. 739–764.
- BMF (2016a): Die österreichische Steuer- und Zollverwaltung: Geschäftsbericht 2015, verfügbar unter: www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR_Geschaeftsbericht_Steuer_u_Zollverwaltung_2015.pdf?63xfqa (Stand: 14.10.2019). BMF (2016b): Horizontal Monitoring: Evaluationsbericht, verfügbar unter: www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF_Evaluationsbericht_Horizontal_Monitoring.pdf?63xfqc (Stand: 14.10.2019).
- BMF (2017a): Die österreichische Steuer- und Zollverwaltung: Geschäftsbericht 2016, verfügbar unter: www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR_Geschaeftsbericht_Steuer_u_Zollverwaltung_2016.pdf?65ibp6 (Stand: 14.10.2019).
- BMF (2017b): Monatsbericht des BMF: November 2017, verfügbar unter: www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/11/Downloads/monatsbericht-2017-11-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (Stand: 14.10.2019).
- Blazina, F. (2011): SWK-Spezial: So prüft die Finanz, 2. Aufl., Linde Verlag, Wien.
- Borrego, A. C./Lopes, C. M. M./Ferreira, C. M. S. (2016): Tax Complexity Indices and Their Relation with Tax Noncompliance: Empirical Evidence from the Portuguese Tax Professionals in Tékhné, Vol. 14, Nr. 1, S. 20–30.
- Bräumann, P. (2018): Forschungsprämie: Rechtsunsicherheiten und empirische Wirksamkeit – Was bringt die steuerliche Forschungsförderung? in Steuer- und Wirtschaftskartei, Vol. 93, Nr. 34/35, S. 1513–1520.
- Bräutigam, R./Spengel, C./Stutzenberger, K. (2018): Steuerstrukturen in der Europäischen Union – eine Analyse der Entwicklungen bei der Unternehmensbesteuerung von 1998 bis 2015 in Steuer und Wirtschaft, Vol. 95, Nr. 1, S. 60–74.
- Bruschke, G. (2012): Verbindliche Auskunft des Finanzamts nach § 89 Abs. 2 AO in Steuerrecht kurzgefaßt, Vol. 4, Nr. 9, S. 179–182.
- Brushwood, J. D./Johnston, D. M./Lusch, S. J. (2018): The Effect of Tax Audit Outcomes on the Reporting and Valuation of Unrecognized Tax Benefits in Advances in Accounting, Vol. 42, Nr. 1, S. 1–11.
- Budak, T./James, S. (2016): The Applicability of the OTS Complexity Index to Comparative Analysis between Countries: Australia, New Zealand, Turkey, and the UK in eJournal of Tax Research, Vol. 14, Nr. 2, S. 426–454.
- Bundesrat (2018): Gesetzesantrag der Länder Hessen, Bremen: Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Vereinfachung des Steuerrechts 2013 (StVereinfachG 2013), Drucksache 68/18 vom 08.03.2018, verfügbar unter: www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2018/0001-0100/68-18.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (Stand: 14.10.2019).
- Bültmann-Hinz, B. (2018): Staatscompliance als Standortvorteil in Deutsches Steuerrecht, Vol. 56, Nr. 2, S. 49–55.
- Cooper, G. S. (1993): Themes and Issues in Tax Simplification in Australian Tax Forum, Vol. 10, Nr. 4, S. 417–460.
- Davies, T./Carpenter, J./Iverson, G. (2001): Issues in Federal Income Tax Complexity in South Dakota Business Review, Vol. 59, Nr. 3, S. 1–11.
- Deloitte (2015): European Tax Survey 2015: Steuerstrategie in einem herausfordernden Umfeld – Deutsche Ergebnisse im Überblick, verfügbar unter: www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/tax/EU_Tax_Survey_2015_Deutsch.pdf (Stand: 14.10.2019).
- Deloitte (2017a): Shifting Sands: Risk and Reform in Uncertain Times – 2017 Asia Pacific Tax Complexity Survey, verfügbar unter: www2.deloitte.com/cn/en/pages/tax/articles/2017-asia-pacific-tax-complexity-survey.html (Stand: 14.10.2019).
- Deloitte (2017b): Deloitte Austrian Tax Survey 2017: Auszug, verfügbar unter: www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/at/Documents/Tax/deloitte-austrian-tax-survey.pdf (Stand: 14.10.2019).
- Devereux, M. P./Griffith, R. (2003): Evaluating Tax Policy for Location Decisions in International Tax and Public Finance, Vol. 10, Nr. 2, S. 107–126.
- Devereux, M. P. (2016): Measuring Corporation Tax Uncertainty across Countries: Evidence from a Cross-country Survey, verfügbar unter: eureka.sbs.ox.ac.uk/6292/1/WP1613.pdf (Stand: 14.10.2019).
- Diller, M./Grottko, M./Schneider, G. (2013): Komplexität steuerrechtlicher Normen – Ein spieltheoretischer Erklärungsansatz in Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 65, Nr. 2, S. 110–135.
- Doralt, W./Ruppe, H. G./Ehrke-Rabel, T. (2014): Grundriss des Österreichischen Steuerrechts: Band II, 7. Aufl., Manz Verlag, Wien.
- Doralt, W./Ruppe, H. G./Mayr, G. (2013): Grundriss des Österreichischen Steuerrechts: Band I, 11. Aufl., Manz Verlag, Wien.
- Edmiston, K./Mudd, S./Vale, N. (2003): Tax Structures and FDI: The Deterrent Effects of Complexity and Uncertainty in Fiscal Studies, Vol. 24, Nr. 3, S. 341–359.
- Enachescu, J./Zieser, M./Hofmann, E./Kirchler, E. (2019): Horizontal Monitoring in Austria: Subjective Representations by Tax Officials and Company Employees in Business Research, Vol. 12, Nr. 1, S. 75–94.
- European Commission (2018): EU Joint Transfer Pricing Forum: Statistics on APAs in the EU and the End of 2017, verfügbar unter: ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/statistics_on_advance_pricing_agreements_2017_en.pdf (Stand: 14.10.2019).
- Freudenberg, B./Tran-Nam, B./Karlinsky, S./Gupta, R. (2012): A Comparative Analysis of Tax Advisers' Perception of Small Business Tax Law Complexity: United States, Australia and New Zealand in Australian Tax Forum, Vol. 27, Nr. 4, S. 677–718.
- Gassner, W. (2004): Die neue Gruppenbesteuerung: Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfes in Steuer- und Wirtschaftskartei, Vol. 79, Nr. 9, S. 347–353.

Gläser, S. C./Schöllhorn, C. (2016): Die wesentlichen Neuerungen in der AO nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in Deutsches Steuerrecht, Vol. 54, Nr. 28, S. 1577–1583.

Gupta, R. (2011): Simplify Tax Maze to Grow Small Business: New Zealand Study in Australian Tax Forum, Vol. 26, Nr. 2, S. 173–212.

Haase, F. (2019): Die neue Hinzurechnungsbesteuerung in Deutsches Steuerrecht, Vol. 28, Nr. 16/17, S. 827–835.

Heinemann, F./Schwab, T./Spengel, C./Stutzenberger, K. (2018): Neue Entwicklungen im internationalen Steuerwettbewerb: Eine Analyse der Trends und steuerpolitischen Gegenmaßnahmen in Zeitschrift für Familienunternehmen und Strategie, Vol. 8, Nr. 5, S. 165–169.

Helbig, R. (2018): Steuerkomplexität: Ein systemtheoretischer Ansatz, 1. Aufl., Gabler, Wiesbaden.

Hey, J. (2016): Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS in FinanzRundschau, Vol. 98, Nr. 12, S. 554–561.

Hey, J. (2019): Steuergesetzgebungslehre in Steuer und Wirtschaft, Vol. 96, Nr. 1, S. 3–21.

Hoppe, T./Schanz, D./Sturm, S./Sureth-Sloane, C. (2017a): 2016 Global MNC Tax Complexity Survey: Executive Summary, verfügbar unter: www.taxcomplexity.org (Stand: 14.10.2019).

Hoppe, T./Schanz, D./Sturm, S./Sureth-Sloane, C. (2017b): Warum ist unser Steuersystem so komplex? Eine befragungsbasierte Analyse in Die Wirtschaftsprüfung, Vol. 70, Nr. 17, S. 1026–1033.

Hoppe, T./Schanz, D./Sturm, S./Sureth-Sloane, C. (2018): What are the Drivers of Tax Complexity for MNCs? Global Evidence in Intertax, Vol. 46, Nr. 8/9, S. 654–675.

Hoppe, T./Schanz, D./Sturm, S./Sureth-Sloane, C. (2019): Measuring Tax Complexity Across Countries: A Survey Study on MNCs, verfügbar unter: ssrn.com/abstract=3469663 (Stand: 14.10.2019).

Hübner, K. (2015): Gesetzesänderungen am Fließband in ÖGWThema, Vol. 2, Nr. 4, S. 3–4.

IMF/OECD (2017): Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, verfügbar unter: www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf (Stand: 14.10.2019).

IMF/OECD (2018): Update on Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, verfügbar unter: www.oecd.org/tax/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf (Stand: 14.10.2019).

IMF/OECD (2019): 2019 Progress Report on Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, verfügbar unter: www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf (Stand: 14.10.2019).

Ingraham, L. R./Karlinsky, S. (2005): Tax Professionals' Perception of Small-Business Tax Law Complexity in Tax Notes, Vol. 107, Nr. 1, S. 79–89.

Jochimsen, C./Zinowsky, T./Schraud, A. (2017): Die Lizenzschranke nach § 4j EStG – Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers in Internationales Steuerrecht, Vol. 26, Nr. 15, S. 593–601.

Karlinsky, S./Burton, H. A. (2011): Tax Professionals' Perception of Large and Mid-Size Business Tax Law Complexity, verfügbar unter: ssrn.com/abstract=1759567 (Stand: 14.10.2019).

Kessler, W./Jepp, S. (2009): Tu felix Austria? – Lehren aus der österreichischen Gruppenbesteuerung in Der Betrieb, Vol. 62, Nr. 51/52, S. 2737–2741.

Knirsch, D./Niemann, R. (2006): Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland? in Steuer und Wirtschaft, Vol. 83, Nr. 3, S. 278–287.

Kroppen, H.-K./Rasch, S. (2013): Zehn Jahre Aufzeichnungspflichten für Verrechnungspreise – Eine Bestandsaufnahme in NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht, Vol. 60, Nr. 23, S. 830–845.

Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (2018): Vereinfachung der österreichischen Steuergesetzgebung: Empfehlungen und konkrete Vorschläge, verfügbar unter: www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/pressepositionkwt/Vers_KSW_Positionspapier_Steuervereinfachung_2017_final.pdf (Stand: 14.10.2019).

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2016): Wahrnehmungsbericht zu Steuergesetzgebung und Steueradministration in Österreich 2014–2016, verfügbar unter:

www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/pressepresseaussendungen/Wahrnehmungsbericht_2014_2016FINAL.pdf (Stand: 14.10.2019).

Lang, J. (2011): Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb in Steuer und Wirtschaft, Vol. 88, Nr. 2, S. 144–158.

Lang, M. (1998): Die Bedeutung von EAS-Rechtsauskünften des BMF in Steuer und Wirtschaft International, Vol. 8, Nr. 10, S. 460–462.

Lawless, M. (2013): Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment? in Economica, Vol. 80, Nr. 317, S. 1–22.

Linn, A. (2016): Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Anpassungsbedarf in der Hinzurechnungsbesteuerung? in Internationales Steuerrecht, Vol. 25, Nr. 25, S. 645–652.

Long, S. B./Swingen, J. A. (1987): An Approach to the Measurement of Tax Law Complexity in Journal of the American Taxation Association, Vol. 8, Nr. 2, S. 22–36.

Loose, M./Schatzl, R. (2018): Finanzgerichtliches Verfahren in Österreich und Deutschland: Gemeinsamkeiten – Unterschiede in AO-Steuerberater, Vol. 18, Nr. 8, S. 240–246.

Loukota, H. (1997): EAS-Anfragebeantwortungen: EAS-Nr. 1000 wurde erreicht in Steuer und Wirtschaft International, Vol. 7, Nr. 3, S. 94–100.

McCaffery, E. J. (1990): The Holy Grail of Tax Simplification in Wisconsin Law Review, Vol. 71, Nr. 5, S. 1267–1322.

McKerchar, M. (2005): The Impact of Income Tax Complexity on Practitioners in Australia in Australian Tax Forum, Vol. 20, Nr. 4, S. 529–554.

Meyering, S. (2019): Der Regierungsentwurf des Forschungszulagengesetzes liegt endlich vor in Der Betrieb, Vol. 72, Nr. 22, S. M4–M5.

Mitterlehner, K. (2008): Gewinn- bzw. Verlustermittlung ausländischer Gruppenmitglieder in Renner, B./Schlager, J./Schwarz, R. (Hrsg.): Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung: Gedenkschrift für Walter Kögelberger, Linde Verlag, Wien, S. 587–606.

Müller, E. (2018): Finanz 4.0 – Digitale Serviceleistungen der Zukunft in Müller, E./Moser, S. (Hrsg.): SWK-Spezial: Praxisleitfaden FinanzOnline, Linde Verlag, Wien, S. 191–197.

Niemann, R./Treisch, C. (2006): Investitionswirkungen der Gruppenbesteuerung – Die österreichische Steuerreform als Vorbild für die deutsche Organschaft? in Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 58, Nr. 8, S. 1014–1033.

Offerhaus, K. (2009): Der Bundesfinanzhof, 7. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart.

PwC (2015): Betriebsprüfung 2015: Studie zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland, verfügbar unter: www.pwc-wissen.de/pwc/de/shop/publikationen/Betriebspruefung+2015/?card=15923 (Stand: 14.10.2019).

Raab, S. (2018): Neue Hinzurechnungsbesteuerung in Österreich in Internationales Steuerrecht, Vol. 27, Nr. 20, S. 789–793.

Ritz, C./Koran, B. (2019): SWK-Spezial: Advance Ruling, 2. Aufl., Linde Verlag, Wien.

Röper, C. (2018): Moderne Betriebsprüfung – das Spiegelbild der Veränderungen im Steuerbereich in Der Betrieb, Vol. 71, Nr. 41, Beilage, S. 1.

Ruppe, H. G. (1998): Steuervereinfachung – Erste Ergebnisse der Fragebogenaktion der Steuerreformkommission in Österreichische Steuerzeitung, Vol. 51, Nr. 7, S. 138–142.

Schlager, C. (2015): Interview „Für mich liegt der Schwerpunkt klar auf einem neuen Einkommensteuergesetz“ in BFGjournal, Vol. 8, Nr. 9, S. 310–311.

Schneider, H. (2014): Steuerliche Begünstigung von Forschung und Entwicklung, 4. Aufl., Linde Verlag, Wien.

Schneider, N./Junior, B. (2017): Die Lizenzschranke – Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4j EStG in Deutsches Steuerrecht, Vol. 55, Nr. 8, S. 417–425.

Schnitger, A./Nitzschke, D./Gebhardt, R. (2016): Anmerkungen zu den Vorgaben der Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog. „Anti-BEPS-Richtlinie“: Systematische Würdigung der Implikationen für den deutschen Rechtskreis in Internationales Steuerrecht, Vol. 25, Nr. 23, S. 960–975.

Schoppe, C./Stumpf, B. (2014): Was sind „im Wesentlichen unverwertbare“ Aufzeichnungen? in BetriebsBerater, Vol. 69, Nr. 19, S. 1116–1121.

Schönfeld, J. (2017): Hinzurechnungsbesteuerung und Anti-Tax-Avoidance-Directive in Internationales Steuerrecht, Vol. 26, Nr. 17, S. 721–729.

- Schrottmeyer, N. (2018): Beurteilungskriterien für den Methodenwechsel nach alter und neuer Rechtslage in *Steuer und Wirtschaft International*, Vol. 28, Nr. 9, S. 421–429.
- Simmons, R. S. (2003): An Empirical Study of the Impact of Corporate Taxation on the Global Allocation of Foreign Direct Investment: A Broad Tax Attractiveness Index Approach in *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 12, Nr. 2, S. 105–120.
- Slemrod, J. (1989): Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion in Roth, J. A./Scholz, J. T. (Hrsg.): *Taxpayer Compliance*, University of Pennsylvania Press, Philadelphia, S. 156–181.
- Slemrod, J./Blumenthal, M. (1996): The Income Tax Compliance Cost of Big Business in *Public Finance Quarterly*, Vol. 24, Nr. 4, S. 411–438.
- Sopp, K./Richter, L./Meyering, S. (2017): Felix Austria und seine Maßgeblichkeit – Was Deutschland hinsichtlich der Zukunft der Maßgeblichkeit von Österreich lernen kann in *Steuer und Wirtschaft*, Vol. 94, Nr. 3, S. 234–247.
- Spengel, C./Evers, L./Halter, M./Zinn, B. (2012): Unternehmensbesteuerung in Deutschland: Eine kritische Bewertung und Handlungsempfehlungen für die aktuelle Steuerpolitik, verfügbar unter: www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Studie_Stiftung_Familienunternehmen_Steuerpolitik.pdf (Stand: 14.10.2019).
- Statistisches Bundesamt (2017): Rechtspflege, Finanzgerichte, verfügbar unter: www.destatis.de/GPStatistik/servlets/MCRFileNodeServlet/DEHeft_derivate_00032403/2100250167004.pdf (Stand: 14.10.2019).
- Tipke, K. (2012): Die Steuerrechtsordnung: Band III, 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.
- Tran-Nam, B./Evans, C. (2014): Towards the Development of a Tax System Complexity Index in *Fiscal Studies*, Vol. 35, Nr. 3, S. 341–370.
- Tran-Nam, B./Karlinsky, S. (2008): Small Business Tax Law Complexity in Australia in Walpole, M./Evans, E. (Hrsg.): *Tax Administration: Safe Harbours and New Horizons*, Fiscal Publications, Birmingham, S. 321–348.
- Tran-Nam, B./Karlinsky, S. (2010): Small Business Tax Law Complexity in Australia: A Further Study in *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, Vol. 16, Nr. 2, S. 153–176.
- Ulrich, H./Probst, G. (1995): Anleitung zum ganzheitlichen Denken und Handeln: Ein Brevier für Führungskräfte, 4. Aufl., Verlag Paul Haupt, Bern/Stuttgart.
- Vollert, P./Eikel, C./Sureth, C. (2013): Advance Pricing Agreements (APAs) als Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten – eine kritische Betrachtung in *Steuer und Wirtschaft*, Vol. 90, Nr. 4, S. 367–374.
- Wagner, F. W. (2001): Deutschland bei Österreich in der Steuerlehre: Die falsche Lektion gelernt in Wagner, U. (Hrsg.): *Zum Erkenntnisstand der Betriebswirtschaftslehre am Beginn des 21. Jahrhunderts: Festschrift für Erich Loitsberger zum 80. Geburtstag*, Duncker & Humblot, Berlin, S. 431–449.
- Wagner, F. W. (2005): Kann die Besteuerung vereinfacht werden, wenn die Rechnungslegung komplexer wird? in *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Vol. 57, Nr. 6, S. 528–545.
- Wagner, F. W. (2006): Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich? in *Perspektive der Wirtschaftspolitik*, Vol. 7, Nr. 1, S. 19–33.
- Wagner, F. W. (2014): Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts in *Deutsches Steuerrecht*, Vol. 52, Nr. 24, S. 1133–1143.
- Wagschal, U. (2001): Zwei Nachbarn – ein Weg? Politisch-institutionelle Bedingungen der Steuerpolitik in Deutschland und Österreich in *Österreichische Zeitschrift für Politikwissenschaft*, Vol. 30, Nr. 3, S. 291–311.
- Wakounig, M./Koran, B./Trauner, A. (2015): Finanzverwaltung und Abgabenverfahren in Kofler, H./Urnik, S. (Hrsg.): *Handbuch der österreichischen Steuerlehre: Band I Teil 2 – Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren*, LexisNexis, Wien, S. 201–258.
- Weinhandl, S. (2017): Die finanz- und höchstgerichtliche Rechtsprechung zur KÖSt in der Praxis: Eine empirische Analyse (Teil 1) in *Österreichische Steuerzeitung*, Vol. 70, Nr. 22, S. 597–603.
- Weninger, R. (2018): Rechtliche Aspekte von FinanzOnline in Müller, E./Moser, S. (Hrsg.): *SWK-Spezial: Praxisleitfaden FinanzOnline*, Linde Verlag, Wien, S. 11–17.
- Wenzel, B. (2018): Horizontal Monitoring in Österreich – ein Wegweiser für die Zukunft der deutschen Großbetriebsprüfung? in *Internationale SteuerRundschau*, Vol. 7, Nr. 10, S. 378–380.
- Westphal, J. R. (2001): Komplexitätsmanagement in der Produktionslogistik: Ein Ansatz zur flussorientierten Gestaltung und Lenkung heterogener Produktionssysteme, 1. Aufl., Gabler, Wiesbaden.
- Wollmershäuser, T./Delrio, S./Fuest, C./Götttert, M./Grimme, C./Krolage, C./Lautenbacher, S./Lehmann, R./Nierhaus, W./Peichl, A./Reif, M./Sauer, R./Schröter, F./Schuler, T./Stöckli, M./Wohlrabe, K./Wolf, A./Zeiner, C. (2017): ifo Konjunkturprognose 2017–2019: Deutsche Wirtschaft auf dem Weg in die Hochkonjunktur in *ifo Schnelldienst*, Vol. 70, Nr. 12, S. 30–83.
- Zaumseil, P. (2016): Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in *Neue Juristische Wochenzeitschrift*, Vol. 69, Nr. 38, S. 2769–2774.

Tagungsberichte

DigiCampus 2019

Im folgenden Beitrag berichten die Verfasser über den DigiCampus 2019 in Leipzig.*

I. Konzept der Veranstaltung

Wie beeinflusst die Digitalisierung das Machtgefüge zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung? Erleichtert Digitalisierung Tax Compliance Bemühungen? Profitiert die Finanzverwaltung bei steuerlichen Außenprüfungen von neuen technologischen Möglichkeiten? Welches Know-How kann der Berater einbringen? Diese Fragen standen im Mittelpunkt des am 19. März an der Universität Leipzig vom Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ausgerichteten DigiCampus 2019. Das Konzept der Veranstaltung bestand aus einem wissenschaftlich-theoretischen Rahmen, in dem das Handeln der einzelnen Beteiligten im Besteuerungsprozess in einen Wirkungszusammenhang gestellt wurde, um diese dann – verkörpert durch die Referenten aus Industrie, Beratung und Finanzverwaltung – unmittelbar zu Wort kommen zu lassen. Am Nachmittag traten die Vortragenden und das Plenum im Rahmen einer Podiums- und einer onlinebasierten Thesendiskussion in Austausch. Ganz in der Tradition der bisherigen Schwerpunktsetzung des Lehrstuhls wurden Themen an der Schnittstelle von Steuern und Technologie verknüpft, um daraus Implikationen der Digitalisierung für den Steuerbereich abzuleiten. Insgesamt nahmen ca. 70 Personen an der Veranstaltung teil. Anwesend waren u.a. Tax Manager großer börsennotierter Unternehmen, Vertreter großer sowie mittelständischer Beratungsunternehmen und zahlreiche Mitarbeiter der Finanzverwaltung.

In ihrem Grußwort zeigten die Gastgeber den unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Digitalisierungsgrad einer Volkswirtschaft bzw. Region und der Effizienz des Steuerverfahrens auf. Anhand einer Weltkarte wurde deutlich gemacht, dass mit steigender Internetdurchdringung die benötigte Zeit für die Erfüllung steuerlicher Pflichten und die Anzahl der Steuertransaktionen abnimmt.

II. Tax Compliance Regelung und Digitalisierung aus verschiedenen Perspektiven

Den konstitutiven Auftakt bildete Prof. Dr. Carmen Bachmann mit einer kurzen Analyse des Einflusses neuer Technologien auf die strategischen Interdependenzen der verschiedenen Akteure im „Steuerspiel“: Wie wirken unterschiedliche Tax-Compliance-Regelungen auf die Beteiligten aus spieltheoretischer Sicht und wie wird dieses Zusammenspiel durch Digitalisierung beeinflusst?

Das steuerpflichtige Unternehmen – vertreten durch den Tax Manager – habe einen Zielkonflikt zwischen der Einhaltung steuerlicher Pflichten einerseits und der Steuergestaltung sowie einer optimalen Kosten-Nutzen-Relation im Rahmen der Compliance-Bemühungen andererseits. Diesem gegenüber stehe die

Finanzverwaltung – vertreten durch den Betriebsprüfer, der mit einer bestimmten Ressourcen-Ausstattung Steuervergehen effizient aufdecken möchte. Der Steuerberater als dritter Beteiligter möchte das Unternehmen zu erfolgreichen Steueroptimierungsmodellen beraten, dabei aber auch Haftungsfälle durch fehlerhafte Compliance vermeiden. Als zentrales Element beeinflusse ein Tax Compliance Management System (TCMS) die Ziele aller Akteure. In einem Modell wurde zunächst von einem progressiven Kostenverlauf für die Errichtung eines TCMS ausgegangen, dem eine sinkende Wahrscheinlichkeit von Strafzahlungen aufgrund von Compliance-Verstößen gegenüberstehe. In der Gesamtbetrachtung könne es für das Unternehmen aufgrund niedriger Gesamtkosten sinnvoller sein, ein Compliance-Niveau unterhalb der Exkulpationsgrenze anzustreben. Durch die Digitalisierung ändere die Kostenkurve jedoch ihren Verlauf: Anfänglich seien höhere Investition in die IT-Infrastruktur und die Prozessoptimierung erforderlich, im weiteren Verlauf – wenn neue Technologien erfolgreich implementiert wurden – könnten mit nur geringen Zusatzkosten sehr hohe Steigerungen des Compliance-Niveaus erreicht werden. Der Anreiz für das Unternehmen, ein Compliance-Niveau unterhalb der Exkulpationsgrenze zu wählen, sinke. Nach einer spieltheoretischen Einordnung der Erkenntnisse wurde mit der These geschlossen, dass Digitalisierung zur Erhöhung des Compliance-Niveaus führe.

III. ...aus unternehmerischer Sicht

In seinem Beitrag zu den Chancen und Herausforderungen der Digitalisierung betonte Prof. Dr. Robert Risse zunächst, dass der Begriff der Tax Compliance in einem Spannungsfeld zwischen betriebswirtschaftlicher und rechtswissenschaftlicher Auslegung stehe. Dem juristischen Sinnverständnis entsprechend umfasse er lediglich die Erfüllung von Buchhaltungspflichten sowie die rechtzeitige Abgabe von Steuererklärungen. Bei ökonomischer Auslegung umspanne der Compliance-Begriff hingegen auch die Ausnutzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Legalität.

Der Einstieg in die neue digitale Welt, in der Prozesse maschinell unterstützt oder sogar automatisiert sind, erscheine nicht einfach. Trotz des technischen Anwendungsdrucks bei der Digitalisierung von Steuerprozessen wirke die These „Jeder, der sich nicht mit Digitalisierung befasst, wird untergehen“ zunächst unglaublich. Die Zeichen der Veränderung seien jedoch im Hinblick auf die Automatisierung von Tax Compliance bereits sichtbar. So rücke die Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Initiative und deren Umsetzung die Digitalisierung in ein neues Licht: Die Maßnahme zur Erfassung von Wertschöpfungsbeiträgen in der digitalen Wirtschaft übe einen

* Prof. Dr. Carmen Bachmann ist Inhaberin des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Leipzig. Johannes Gebhardt ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl. Prof. Dr. Robert Risse ist Head of Finance Tax & Trade Group der Henkel AG & Co. KGaA und Honorarprofessor an der Universität Leipzig.

enormen Veränderungsdruck auf die materielle Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme aus.

Risse betonte, dass nicht nur immer mehr Daten genutzt, sondern diese auch in neuem Beziehungsgeflecht ausgewertet würden: Es sei wahrscheinlich, dass Algorithmen die „Berechnung“ der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Zukunft übernehmen würden – allerdings werde die diesen zugrundeliegende Logik für den Menschen nicht zwangsläufig nachvollziehbar sein. Sowohl die Digitalisierung steuerlicher Prozesse als auch die digitale Transformation von Dokumentationen bzw. Deklarationen sei aufgrund dieser Entwicklung eine logische Konsequenz.

Die Einführung und Prüfung eines TCMS im Sinne des IDW Prüfungsstandards 980 biete hierbei Unterstützung, da sich dessen Grundelemente überwiegend auf digitalisierbare Prozesse beziehen. So sei der Einsatz künstlicher Intelligenz (KI) auf verschiedenen Stufen möglich: Zum einen könnten Routine-tätigkeiten – wie z. B. die Erfassung von Informationen aus einem Rechnungswesen-System (z.B. ERP-System) oder die Weiterverarbeitung für eine monatliche Umsatzsteuermeldung – weitgehend maschinell erfolgen. Die Erweiterung klassischer, regelbasierter Ansätze hin zu selbstlernenden Methoden bilde menschliches Verhalten nach. Zum anderen könnten mit Hilfe weiterer analytischer Techniken – wie z.B. Deep Learning, Advanced Analytics und Robotik Process Automation (RPA) – Muster aus historischen Daten zur Identifizierung von Risiken und Möglichkeiten (Predictive Analytics) generiert werden. Die Ausführungen wurden veranschaulicht anhand eines umsatzsteuerlichen Anwendungsbeispiels zur Identifikation steuerpflichtiger Sachverhalte im Rahmen eines automatisierten Stammdatenmanagements.

IV. ...aus Perspektive der Finanzverwaltung

Einblick in die aktuellen Herausforderungen und Einflüsse der zunehmenden Digitalisierung auf die Betriebsprüfung innerhalb der Finanzverwaltung gaben *Markus Hülshoff* (Finanzministerium Nordrhein-Westfalen) und *Thomas Waza* (Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen). Es wurde herausgestellt, dass das Kriterium der Zeitnähe als neue Zielsetzung von Betriebsprüfungen in der jüngsten Vergangenheit verstärkt in den Fokus gerückt sei: Zum einen durch die wiederholt und flächendeckend geäußerte Forderung der Unternehmen nach einer gegenwartsnahen Betriebsprüfung bedingt, zum anderen wegen des (inter-)nationalen Steuerwettbewerbs. Die Bestrebungen Österreichs zur Implementierung eines Horizontal Monitorings im Rahmen einer digitalen Betriebsprüfung würden hierzulande sowohl von Unternehmen, als auch von der Finanzverwaltung mit großem Interesse verfolgt. Das Nachbarland hätte die „Begleitende Kontrolle“ als neuen Prüfansatz implementiert. Voraussetzung dafür sei das Vorhandensein eines funktionierenden Steuerkontrollsystems. Allerdings sei fraglich, ob dieses „Modell Österreich“ in Deutschland umsetzbar wäre. So würden hierzulande bereits jetzt verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich des Horizontal Monitoring geäußert. Erforderlich wäre eine konsequente Abkehr deutscher Unternehmen von aggressiver Steuergestaltung, die mittelfristig die Ressourcen der Finanzverwaltung umfangreich binde und die auch nicht durch ein noch so effizientes TCMS „in den Griff“ zu bekommen sei. Es wurde betont, dass auch im Rahmen des aktuellen Rechts zur Betriebsprüfung Aspekte der „cooperative

compliance“ umgesetzt werden könnten, etwa bei der möglichen Absicherung digitalisierter Prozesse in der Rechnungslegung. Entwicklungen hin zu einer digitalen Prüfung in Deutschland bedürften einer verstärkten Standardisierung – beispielsweise der in Großbetrieben eingesetzten ERP-Systeme. Das Vorliegen verschiedenster IT-Lösungen sowie die Nutzung nicht strukturierter digitaler Daten innerhalb der zu prüfenden Unternehmen sorgte für Verzögerungen. Die Referenten appellierten an die anwesenden Vertreter der Wirtschaft, ihren – beispielhaft angeführten – Widerstand gegen die Anzeigepflicht von Steuergestaltungen aufzugeben. Nur bei gegenseitigen Zugeständnissen könne eine kooperative Weiterentwicklung der Betriebsprüfung im Sinne eines Horizontal Monitoring im Angesicht der Digitalisierung auf integrem Wege erreicht werden.

Es folgte ein Ausblick auf die digitalisierte Betriebsprüfung der Zukunft: Die benötigten Kompetenzen würden sich stärker in Richtung IT-gestützte Datenanalyse verschieben, Fragen der Datenzugriffsarten müssten neu gestellt werden. Dabei habe der Schutz sensibler Steuerdaten Priorität.

V. ...aus dem Blickwinkel des Beraters

Lothar Härteis (wts Steuerberatungsgesellschaft mbH) referierte über die Etablierung eines effektiven innerbetrieblichen steuerlichen Risikomanagements mit Hilfe der voranschreitenden Digitalisierung. Steuerrecht betreffe immer den Umgang mit Ungewissheiten, deshalb sei es zunächst von zentraler Bedeutung, im Unternehmen vorhandene Prozesse, Risiken und potenzielle zum Einsatz kommende TCMS zu analysieren. Im Anschluss könne eine digitale Lösung unter Einsatz von beispielsweise Prozessmodellierungssoftware oder der Blockchain-Technologie gefunden werden. Hierdurch ließen sich Prüfungsanfragen – auch in kleineren und mittleren Unternehmen (KMU) – erheblich reduzieren. Technologische Innovationen wie etwa Chatbots könnten Kontrollen und Entscheidungen zusätzlich unterstützen.

VI. Diskussion: Welche Veränderungen ergeben sich durch Digitalisierung im Steuerbereich?

Um auch die Ansicht der Teilnehmer zu den Auswirkungen der Digitalisierung im Steuerbereich erfassen zu können, wurden einschlägige Zitate aus der Fachliteratur präsentiert und zur Diskussion gestellt. Ein interaktives Abstimmungstool ermöglichte ein gesamtheitliches Meinungsbild.¹ Es bestand Einigkeit, dass im Bereich der Steuertechnologie noch Weiterentwicklungspotenzial besteht und Gesetzesänderungen auch mit Bedacht auf die Interessen der Steuerpflichtigen umgesetzt werden müssen. Die Unternehmen als auch die Beraterschaft würden technologische Möglichkeiten noch nicht in vollem Umfang ausschöpfen, seien jedoch bereit, proaktiv an der Entwicklung mitzuwirken. Es sei wünschenswert, eine zeitgemäße Ausgestaltung der Steuererhebung mit einer Vereinfachung des materiellen Steuerrechts zu verknüpfen, der zugrundeliegende Normenkanon dürfe sich nicht weiter verkomplizieren. Kon-

¹ Zu den einzelnen Zitaten und Abstimmungsergebnissen vgl. *Bachmann/Gebhardt/Richter/Risse*, Wie beeinflusst die Digitalisierung das Machtgefüge zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung?, DStR 2019, 1879.

trovers wurde diskutiert, ob von den bisherigen Digitalisierungsentwicklungen eher die Finanzverwaltung oder der Steuerpflichtige profitiere.

Den Einfluss neuer Technologien auf Beruf und Ausbildung im Steuerbereich in den kommenden Jahren diskutierten die Referenten mit *Christian Führer* (Microsoft), auf dem Podium unter der Moderation von Prof. Dr. *Robert Risse*. *Führer* machte deutlich, dass die Nutzung von Hard- und Software mittlerweile keine Frage des „ob“, sondern vielmehr eine Frage des „wie“ sei. Während man früher hätte beobachten können, dass Unternehmen im Hinblick auf die Umsetzung digitaler Agenden externe Berater herangezogen hätten, so müssten sich die Unternehmen mittlerweile autark mit technischen Neuerungen beschäftigen. In der weiteren Diskussion wurde deutlich, dass nicht nur steuerrechtliche Inhalte im Curriculum verankert werden dürfen, sondern zwingend auch IT-Kompetenzen in die Lehre eingewoben werden müssen. Absolventen und Auszubildende müssten in die Lage versetzt werden, digitale Geschäftsbereiche – wie Cloud Server und digitale Betriebsstätten

– verstehen und beurteilen zu können. Erforderlich seien Kenntnisse an der Schnittstelle von Informatik, Recht und Wirtschaftswissenschaften. *Waza* betonte, dass dies auch für die Finanzverwaltung gelte und Absolventen mit dem notwendigen steuerrechtlichen und technischen Wissen ausgestattet sein müssten. Gerade in der Verwaltung könnten jedoch Fachkräfte aufgrund der großen Nachfrage aus der freien Wirtschaft und des hohen Gehaltswettbewerbs häufig nicht gehalten werden. Es herrschte Konsens, dass das Wissen um neue Technologien demokratisiert werden müsse, um Einstiegshürden in der Datenanalyse herabzusetzen. Befürchtungen, der Beruf des Steuerberaters könne durch die Digitalisierung obsolet werden, wurde entgegengehalten, dass sich lediglich das Berufsbild ändere und der Anteil technischer Aufgaben zunehmen würde. Von unternehmerischer Seite wurde angemerkt, dass die Vergangenheit gezeigt habe, dass Steuerabteilungen trotz steigendem Automatisierungsgrad gewachsen seien und sich nun neue Aufgabenfelder im Bereich Compliance eröffnet hätten.

Carmen Bachmann / Johannes Gebhardt / Robert Risse

Aus der internationalen Diskussion

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

Alex Evans, The Design Elements of Flow-Through Taxation (Australian Tax Review, Vol. 48 (2019), S. 42-75).

Alex Evans, Lecturer an der UNSW Business School, Sydney, nimmt die in Australien anhaltenden Diskussionen um die Besteuerung von Unternehmen nach dem Transparenz- („*flow-through taxation*“) oder Trennungsprinzip („*entity taxation*“) zum Anlass, um in ihrem Beitrag die wesentlichen Gestaltungsmöglichkeiten für ein transparentes Besteuerungssystem aufzuzeigen und deren Vor- und Nachteile aus steuerpolitischer Sicht abzuwägen. Hierzu wählt die Autorin einen praxisorientierten Ansatz und nimmt neben Gestaltungen der australischen Steuerrechtsordnung auch in der US-amerikanischen Steuerrechtspraxis und -lehre diskutierte Lösungsmodelle in den Blick.

Transparente Besteuerungsmodelle basieren nach Ansicht der Autorin häufig auf der Zielvorstellung, das gleiche steuerliche Ergebnis herbeizuführen, das existierte, wenn die einzelnen Gesellschafter ihren wirtschaftlichen Erfolg nicht mittels einer Gesellschaft, sondern unmittelbar in ihrer Person erzielt hätten. Allerdings fände sich in den Rechtsordnungen der meisten Industrieländer keine reine Form der transparenten Besteuerung, die eine Einheit der Anteilseigner völlig außer Acht ließe. Dies hält die Autorin durchaus für praxisgeboten, denn nur mit Blick auf die Gesellschaft könnten etwa die mit der steuerlichen Erfassung regelmäßig einhergehenden Fragen nach der Charakterisierung von Einnahmen oder der Veranlassung von Ausgaben beantwortet werden. Als systemgerecht für das Modell einer transparenten Besteuerung sieht Evans daher das aus dem deutschen Steuerrecht bekannte Nebeneinander von Elementen der Einheit und Vielheit an. Zur Illustration richtet die Autorin ihren Blick im Folgenden insbesondere auf die Ausgestaltung eines Verteilungsmaßstabs, die Ermittlung des Verteilungsgegenstands, die Behandlung von Verlusten, die Ausübung von Wahlrechten und die Frage nach einer eigenständigen steuerlichen Bewertbarkeit der Beteiligung des einzelnen Gesellschafters.

Im Hinblick auf die Ausgestaltung eines steuerlichen Verteilungsmaßstabes hält es Evans grundsätzlich für administrativ leicht handhabbar, den Anteil des einzelnen Gesellschafters an den steuerrechtlichen Einkünften entsprechend seiner zivilrechtlich ausgestalteten Beteiligung an der Gesellschaft zu bestimmen. Sie sieht diesen Ansatz jedoch nicht gänzlich ohne Schwachstellen. Mit Blick auf das US-amerikanische Personengesellschaftssteuerrecht weist sie in diesem Zusammenhang auf die Problematik von „*specific allocations*“ hin, die es den Gesellschaftern grundsätzlich erlaubt, aus dem einheitlichen Gesellschaftsergebnis einzelne Ergebnisbestandteile auszusondern und diese bestimmten Gesellschaftern zuzuordnen. Evans sieht hierin die Gefahr steuermisbräuchlicher Gestaltungen und verweist beispielhaft auf Fälle, in denen sämtliche Veräuße-

rungsgewinne („*capital gains*“) demjenigen Gesellschafter zugewiesen werden, der aus einer anderen Tätigkeit einen Veräußerungsverlust („*capital loss*“) erlitten hat, den er steuerlich nur mit einem entsprechenden Veräußerungsgewinn ausgleichen kann. Entsprechende Gestaltungen gelte es ähnlich dem US-amerikanischen Recht zu verhindern.

Hinsichtlich der Ermittlung des Verteilungsgegenstands hält Evans zwei Regelungsansätze für möglich. So könnten einzelne Ergebnisbestandteile, wie etwa Einkünfte unterschiedlicher Art oder auch Einnahmen und Ausgaben, die zu laufenden Gewinnen („*ordinary income*“) führen, getrennt voneinander ermittelt und danach den Gesellschaftern in unterschiedlicher Weise zugewiesen werden. Die Alternative hierzu bestünde in der Zuweisung einer einheitlichen Nettogröße, die auf Ebene der Gesellschaft durch Abzug aller Ausgaben von der Summe der Einnahmen bestimmt werde. Im Ergebnis hält Evans nach dem Vorbild der US-amerikanischen Rechtsordnung eine Kombination beider Ansätze für vorzugswürdig. Ergebnisbestandteile mit besonderen steuerlichen Charakteristika sollten gesondert zugewiesen werden können, damit sie als solche in der Person des einzelnen Gesellschafters steuerliche Berücksichtigung fänden, während die übrigen Ergebnisbestandteile aus Gründen der administrativen Vereinfachung zu einer einheitlichen Nettogröße zusammengefasst werden könnten.

Mit Blick auf die Zuweisung von Verlusten an die Gesellschafter, sieht Evans insbesondere die Gefahr einer möglichen Inkongruenz zwischen der damit verbundenen steuerlichen Entlastung und der tatsächlichen Auswirkung auf die finanzielle Leistungsfähigkeit eines Beteiligten, wenn dieser nicht zugleich die mit dem Verlust korrespondierende wirtschaftliche Belastung trägt. Zur Lösung dieser Problematik favorisiert die Autorin eine Gestaltung, die den Gesellschaftern die Verluste zwar direkt zurechnet, jedoch nach dem Vorbild des US-amerikanischen Rechts in der Person des einzelnen Gesellschafters eine Abzugsbeschränkung vorsieht, die an die Höhe der Investition des jeweiligen Gesellschafters geknüpft ist. Denn nur bis zur Höhe des Betrages, den ein Gesellschafter in das Unternehmen investiert hat, würde er auch aus wirtschaftlicher Sicht einen Verlust tragen.

Hierzu müsse der Beteiligung des einzelnen Gesellschafters eine eigene Bemessungsgrundlage („*cost base*“) zugeordnet werden, die auch die Höhe der Verbindlichkeiten widerspiegle, für die der Gesellschafter persönlich hafte. Ein Verlustanteil eines Gesellschafters, der den Wert seiner Beteiligung übersteigt, dürfe nur mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung des Gesellschafters zur Verrechnung zugelassen werden, um die Gründung von Verlustzuweisungsgesellschaften nicht zu befördern.

Eine weitere Herausforderung bei der Ausgestaltung eines transparenten Besteuerungssystems sieht die Autorin in der Ausübung von steuerlichen Wahlrechten. Den einzelnen Gesellschaftern müsse an sich die Möglichkeit eingeräumt werden,

Wahlrechte unabhängig voneinander auszuüben. Insbesondere bei einer Vielzahl an Gesellschaftern wäre dies aber mit erheblichen administrativen Schwierigkeiten verbunden. Beziehe sich das Wahlrecht zudem auf eine Steuervergünstigung, die an bestimmte Schwellenwerte anknüpfe, sei zu klären, ob diesbezüglich auf die Verhältnisse der Gesellschaft oder auf die Verhältnisse des einzelnen Gesellschafters abzustellen sei. Die Autorin nimmt hier eine pragmatische Sichtweise ein und sieht es als eine praktisch sinnvolle Weiterführung der Einkünfteermittlung an, dass ausschließlich auf Ebene der Gesellschaft diese steuerlichen Wahlrechte ausgeübt und Schwellenwerte mit Blick auf ihre Verhältnisse überprüft werden.

Schließlich problematisiert *Evans* die Frage des Erwerbsgegenstandes, wenn sich ein Steuerpflichtiger an einer bestehenden Gesellschaft beteiligt. Dem Grundgedanken transparenter Besteuerung entspräche es, als Erwerbsgegenstand jeweils einen Anteil an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern anzusehen. Dies führt allerdings aus Sicht der Autorin zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Folgebewertung der im Zeitpunkt des Eintritts bereits vorhandenen Wirtschaftsgüter. Zur Vermeidung dieser Problematik zeigt sie als Alternative eine Gestaltung auf, die den Gesellschaftsanteil als eigenständiges Wirtschaftsgut auffasst und ihm eine eigene steuerliche Bemessungsgrundlage zuordnet. Diese Bemessungsgrundlage bestehe zunächst in dem Betrag, den der Gesellschafter für den Erwerb des Anteils als Kaufpreis bezahlt oder als Einlage in die Gesellschaft geleistet hat, und müsse im Anschluss über die Dauer der Beteiligung hinweg fortentwickelt werden. Insbesondere müsse im Hinblick auf eine künftige Veräußerung des Gesellschaftsanteils die Bemessungsgrundlage um die im Laufe der Beteiligung an der Gesellschaft zugewiesenen Gewinn- und Verlustanteile fortgeführt werden, um im Veräußerungszeitpunkt eine erneute steuerliche Berücksichtigung auszuschließen.

Stellt *Evans* mit ihrem Beitrag zur Ausgestaltung eines transparenten Besteuerungsmodells aus Sicht der australischen Steuerrechtsordnung das Erfordernis eines Nebeneinander von Elementen der Einheit und Vielheit der Gesellschafter in den Vordergrund einer ausgewogenen Lösung, wird ebenso deutlich, dass die Problematik der transparenten Besteuerung im Kontext der jeweiligen Rechtsordnung zu sehen ist. Mit Blick auf das deutsche Steuerrecht stellen sich etwa die Ermittlung des Verteilungsgegenstands und die möglicherweise damit verbundene Verteilung einzelner Bestandteile unsaldierter Ermittlungsgrundlagen nicht als gleichermaßen problematisch dar. Die Anknüpfung an eine einheitliche Nettogröße als Verteilungsgegenstand (§§ 4, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG) schließt eine Zuweisung einzelner Ergebnisbestandteile von vornherein aus. In anderen Fällen, wie bei der Frage der Anerkennung von Verlustzuweisungen und der Bewertung einer Beteiligung bei Neueintretenden, ergibt sich durchaus eine gleichgelagerte Ausgangslage der Problemstellung. Die von *Evans* geforderten Abzugsbeschränkungen bei Verlustzuweisungen durch Bildung einer *cost base*, mit dem Ziel, Verlustzuweisungen nur in Höhe der tatsächlich eintretenden wirtschaftlichen Belastung zuzulassen, entsprechen in ihren Regelungszielen den Rechtsfolgen des § 15a EStG. Den zu befürchtenden Schwierigkeiten der Folgebewertung von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens im Zusammenhang mit dem Neueintritt eines weiteren Gesellschafters begegnet *Evans*

mit dem Lösungsansatz eines eigenständig zu bewertenden Gesellschaftsanteils, während die deutsche Steuerpraxis von anteilig erworbenen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens ausgeht und diese in der Technik der Ergänzungsbilanz einer sachgerechten Folgebewertung zuführt.

Juliane Abel

Adam Kern, Taxing Pain and Suffering (New York University Law Review, Vol. 94 (2018), No. 3, S. 507-543).

Schadensersatzzahlungen ersetzen entweder materielle oder immaterielle Schäden. Bei den Letzteren wird der Schadensersatz als „Schmerzengeld“ bezeichnet. Mit der steuerlichen Behandlung von Schmerzensgeldzahlungen in den U.S.A. setzt sich *Adam Kern*, J.D. Kandidat an der New York University und Doktorand an der Princeton University, in seinem Beitrag „Taxing Pain and Suffering“ auseinander. Diese lassen sich für die Zwecke des U.S.-amerikanischen Steuerrechts in zwei Kategorien unterteilen: 1) Schmerzensgeldzahlungen aufgrund einer Verletzung des Körpers oder der physischen Gesundheit (z.B. als Ersatz für körperliche Schmerzen infolge eines Behandlungsfehlers), 2) Schmerzensgeldzahlungen, die aus anderen Gründen entstehen (z.B. als Ersatz für eine psychische Beeinträchtigung infolge einer Altersdiskriminierung). Nach IRC § 104(a)(2) sind nur die Ersteren steuerbefreit, während die Letzteren mit dem regulären Einkommensteuertarif belastet sind.

Die Dichotomie zwischen steuerpflichtigen und steuerfreien Schmerzensgeldzahlungen greift *Kern* auf und bemüht sich um einen neuen Ansatz. Im ersten Abschnitt wird erklärt, warum eine Steuerbefreiung bei sämtlichen Schmerzensgeldzahlungen auszuschließen ist. Im zweiten Abschnitt wird die oberste Prämisse identifiziert, die der Besteuerung von Schmerzensgeldzahlungen zugrunde zu legen ist. Vor diesem Hintergrund wird in einem nächsten Schritt die optimale Besteuerung von Schmerzensgeldzahlungen vorgestellt. Im dritten Abschnitt wird die präsentierte Lösung anhand von Effizienz- und Steuervermeidungsbekämpfungüberlegungen angepasst.

Im ersten Abschnitt werden die zwei Theorien vorgestellt, die in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Schmerzensgeldzahlungen in der U.S.-amerikanischen Literatur überwiegend vorgebracht werden. Beide Theorien sprechen für die Steuerbefreiung von sämtlichen Schmerzensgeldzahlungen. Die erste Theorie (*losses and gains*) argumentiert zugunsten einer Steuerbefreiung wie folgt: Schmerzensgeldzahlungen gleichen den der verletzten Person zugefügten Schaden aus. Sie setzen somit verletzte und unverletzte Personen, die keinen Schaden erlitten haben, gleich. Werde aber das Schmerzensgeld besteuert, entfalle ein Teil dieses Ausgleichs. Somit werden die verletzten Personen gegenüber den unverletzten Personen schlechter gestellt. Dies beeinträchtigt die Steuergleichheit zwischen verletzten und unverletzten Personen. Insofern seien alle Schmerzensgeldzahlungen zur Bewahrung der Steuergleichheit zwischen verletzten und unverletzten Personen von der Einkommensteuer zu befreien.

Kern sieht ebenfalls die Steuergleichheit zwischen verletzten und unverletzten Personen als die maßgebliche Prämisse, unter der die steuerliche Behandlung von Schmerzensgeldzahlungen

zu betrachten sei. Er stellt jedoch auf eine sozialstaatlich gerechte Besteuerung ab. Danach sollen Steuern allgemein den verlorenen sozialen Wohlstand einer Bevölkerungsgruppe zu Lasten einer anderen Bevölkerungsgruppe ausgleichen. Über eine gerechte Umverteilung werden die beiden Bevölkerungsgruppen sozialstaatlich möglichst gleichgesetzt (im Folgenden: „Umverteilungsgerechtigkeit“). Vor diesem Hintergrund wird die Vereinbarkeit einer Steuerbefreiung von Schmerzensgeldzahlungen mit der Umverteilungsgerechtigkeit mithilfe mathematischer Berechnungen überprüft. Kern kommt zum Ergebnis, dass die Steuerbefreiung von Schmerzensgeldzahlungen die soziale Ungleichheit zwischen verletzten und unverletzten Personen zu Lasten der Letzteren zur Folge hätte. Die *losses and gains* Theorie rechtfertigt demnach eine Steuerbefreiung von Schmerzensgeldzahlungen nicht.

Die zweite Theorie (*in lieu of*) könne aber ebenso wenig eine Steuerbefreiung von Schmerzensgeldzahlungen legitimieren. Diese Theorie besagt, dass Schadensersatzzahlungen allgemein nicht zu besteuern seien, wenn sie die Verletzung eines Rechts ausgleichen, das sonst steuerfrei hätte genossen werden können. Insofern müssen Schmerzensgeldzahlungen im Besonderen ebenfalls steuerfrei sein, weil die Ausübung der Rechte, deren Verletzung durch die Schmerzensgeldzahlungen ersetzt werde, keiner Steuer unterliege (beispielsweise ist die Ausübung des Rechts auf Selbstbestimmung keinerlei Art von Besteuerung unterworfen). Nach den Verfechtern dieser Theorie sei diese mit dem Primat der horizontalen Steuergleichheit zwischen verletzten und unverletzten Personen gerechtfertigt, wonach wirtschaftlich gleiche Sachverhalte gleich zu besteuern seien. Kern stellt jedoch fest, dass verletzte und unverletzte Personen nicht in einer wirtschaftlich gleichen Situation stehen: Den verletzten Personen stehe nämlich einerseits aufgrund der – in den U.S.A. des Öfteren übermäßigen – Schmerzensgeldzahlung mehr Einkommen zur Verfügung als den unverletzten Personen; sie sind aber andererseits eventuell mit höheren Ausgaben belastet als die unverletzten Personen. Mangels wirtschaftlicher Vergleichbarkeit finde die horizontale Steuergleichheit auf dieses Vergleichspaar keine Anwendung. Sie könne also die *in lieu of* Theorie nicht fundieren. Mangels eines normativen Fundaments rechtfertige die *in lieu of* Theorie wiederum die Steuerbefreiung von Schmerzensgeldzahlungen nicht. Festzuhalten sei nach all dem daran, dass die Umverteilungsgerechtigkeit der richtige Zweck im Hinblick auf die steuerliche Behandlung von Schmerzensgeldzahlungen sei. Die Steuerbefreiung dieser sei dennoch das falsche Mittel zur Erreichung dieses Zweckes.

Im zweiten Abschnitt wird zunächst erklärt, warum die steuerliche Behandlung von Schmerzensgeldzahlungen die Erreichung der Umverteilungsgerechtigkeit zwischen verletzten und unverletzten Personen bezwecken soll. Konkret komme die Umverteilung nach *Kaplow und Shavell* in zwei Formen vor: einerseits in der Form einer allgemeinen Umverteilung zwischen Arm und Reich und andererseits in der Form einer gruppenspezifischen Umverteilung. Die allgemeine Umverteilung zwischen Arm und Reich sei eine Aufgabe der Besteuerung auf Lohneinkünfte, wobei die Ertragskraft der reicheren Personen zugunsten der ärmeren Personen umverteilt wird. Diese Besteuerung korrigiere aber die gruppenspezifische Ungleichheit zwischen verletzten und unverletzten Personen nicht. Diese müsse also zusätzlich korrigiert werden (Zweck). Diese Auf-

gabe habe eine besondere Besteuerungsregel zu übernehmen, die auf alle Schmerzensgeldzahlungen anwendbar sei (Mittel; im Folgenden: „das optimale Steuersystem“).

Wie das optimale Steuersystem ausgestaltet werden soll, zeigt Kern im weiteren Verlauf des zweiten Abschnitts. Das geeignete Werkzeug dafür bieten ihm die sog. Wohlfahrtsfunktionen. Dabei geht es um mathematische Funktionen, die die Umverteilung der gesamten Wohlfahrt unter den Bürgern eines Staats abbilden. Den Zwecken seiner Untersuchung wird am besten das sog. Atkinson-Maß gerecht, weil es den Schwerpunkt eher auf eine gruppenspezifische als auf die allgemeine Umverteilung setzt. Auf Basis des Atkinson-Maßes hat Kern eine Funktion entwickelt, aus der sich das optimale Steuersystem ergeben muss. Aus der Anwendung der Funktion lassen sich folgende Elemente des optimalen Steuersystems herleiten: 1) In Bezug auf den Steuersatz müsse das optimale Steuersystem folgende Regelungen enthalten: a) einen höheren Steuersatz auf Schmerzensgeldzahlungen als den regulären Einkommensteuertarif, b) einen progressiven Steuersatz, d.h., dass je höher die Schmerzensgeldzahlung sei, desto höher müsse der darauf anzuwendende Steuersatz sein. 2) Im Übrigen enthalte das optimale Steuersystem folgende Regelungen: a) eine Steuerbefreiung von Schmerzensgeldzahlungen bis zu einem bestimmten Schwellenwert, b) eine Übergangsfrist zur Anwendung des neuen Steuersystems, c) einen Spitzensteuersatz.

Im dritten Abschnitt werden zwei Anliegen zur Gestaltung eines jeden optimalen Steuersystems mitberücksichtigt, um das oben präsentierte Steuersystem an reale Bedingungen anzupassen: Effizienz und Bekämpfung der Steuervermeidung. Erstens deuten Effizienzgesichtspunkte auf ein zusätzliches Element bei der Gestaltung des optimalen Steuersystems hin, nämlich auf die Abziehbarkeit der Schmerzensgeldzahlung von der Bemessungsgrundlage beim Beklagten: Wäre es dem Beklagten im Falle einer Stattgabe der Klage verwehrt, die zu gewährende Schmerzensgeldzahlung von der Bemessungsgrundlage zum Abzug bringen, wären diese darauf angewiesen den Rechtsstreit zu gewinnen, um den nachteiligen Steuereffekt zu vermeiden. Dies hätte zur Folge, dass die Beklagten viel mehr als die Kläger in Anwaltskosten usw. investieren würden. Dadurch würden sich wiederum ihre Gewinnchancen erhöhen; umgekehrt würde sich die Anzahl der stattgegebenen Schmerzensgeldklagen verringern. Um dieses Effizienzdefizit, nämlich den Einfluss auf die Justizgewährung, zu vermeiden, schlägt Kern vor, die Abziehbarkeit der Schmerzensgeldzahlung von der Bemessungsgrundlage beim Beklagten vorzusehen.

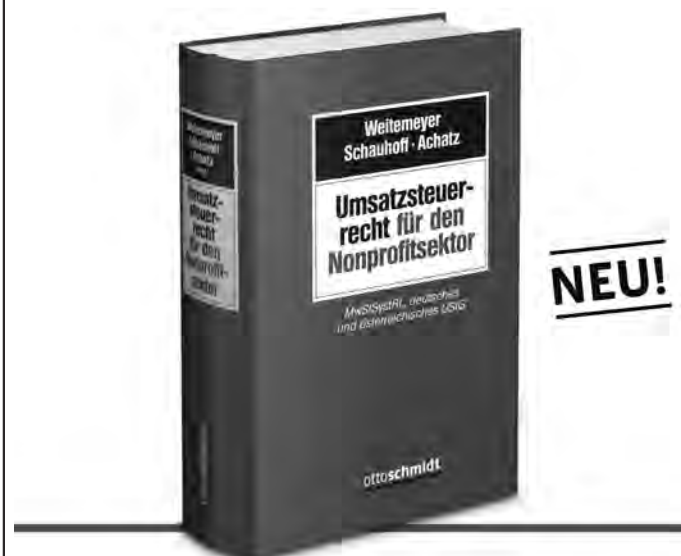
Diese Maßnahme wäre auch im Hinblick auf die Bekämpfung der Steuervermeidung gerechtfertigt. Zunächst wird in dieser Hinsicht Folgendes klargestellt: Würden Schmerzensgeldzahlungen mit einem höheren Steuersatz besteuert werden, wären die Kläger bemüht, den Schadensersatzanspruch manipulativ zu gestalten. Sie würden nämlich einen höheren Betrag für den Ersatz von materiellen Schäden geltend machen, die mit dem niedrigeren regulären Einkommensteuertarif besteuert werden, und nur einen sehr geringen Betrag als Schmerzensgeld verlangen. Damit würde sich die auf die gesamte Schadensersatzzahlung entfallende Steuerlast reduzieren. Dafür wäre der Kläger im Rahmen eines Vergleichs – der ja in den U.S.A. sogar die Regel für die Beendigung solcher Rechtsstreite darstelle – bereit, dem Beklagten anzubieten, sich auf einen insgesamt niedrigeren Schadensersatz zu einigen. Dieser würde überwiegend

den materiellen Schaden ersetzen; nur ein sehr kleiner Teil davon würde die Schmerzensgeldzahlung darstellen. Das Ergebnis wäre geringerer finanzieller Aufwand für den Beklagten, mehr (Netto)Einnahmen für den Kläger und weniger Einnahmen für den Fiskus. Immerhin würde die Zulassung der Abziehbarkeit der Schmerzensgeldzahlung von der Bemessungsgrundlage den Beklagten einen Anreiz geben, sich auf eine solche Vereinbarung nicht einzulassen. Damit wäre der Bekämpfung der Steuervermeidung gedient.

Schließlich kann der Beitrag *Kerns* für den deutschen Gesetzgeber von Interesse sein. Konkret gehen sowohl das BMF als auch der BFH von einer pauschalen Steuerbefreiung von Schmerzensgeldzahlungen aus. Diese These wird damit begründet, dass der Geschädigte durch das Schmerzensgeld in die Lage versetzt werden solle, sich Erleichterungen und Annehmlichkeiten an Stelle derer zu verschaffen, deren Genuss ihm durch die Verletzung unmöglich gemacht wurde (Ausgleichsfunktion). Die vom BMF und vom BFH vorgebrachte Argumentation nähert sich offenbar der von *Kern* verworfenen *losses and gains* Theorie. Die Berücksichtigung der von *Kern* entgegen dieser Theorie vorgebrachten Argumente sowie seiner Vorstellungen über die Ausgestaltung des optimalen Steuersystems könnte insofern den deutschen Gesetzgeber dazu veranlassen, eine alternative steuerliche Behandlung von Schmerzensgeldzahlungen in Erwägung zu ziehen bzw. das jetzige Regime zu überdenken.

Savvas Kostikidis

Endlich Klarheit.



Weitemeyer/Schauhoff/Achatz **Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor** MwStSystRL, deutsches und österreichisches UStG. Herausgegeben von Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Prof. Dr. Stephan Schauhoff und Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz. Bearbeitet von mehr als 20 Experten aus Wissenschaft, Rechtsprechung, Verwaltung und Praxis. 2019, 1.161 Seiten Lexikonformat, gbd. 169,- €. ISBN 978-3-504-24008-0.

Karitative Einrichtungen und Institutionen sind ein Beratungsgebiet mit großem Wachstums- und wirtschaftlichem Potenzial.

Dieses neue Handbuch bietet eine umfassende Analyse des geltenden Mehrwertsteuerrechts für die Organisationen im Nonprofitsektor sowie die sie beratenden Fachleute und schafft Rechtssicherheit für die Praxis. Es berücksichtigt das deutsche und österreichische Umsatzsteuergesetz sowie die nationale und europäische Rechtsprechung.

Das Projekt wurde von der Robert Bosch Stiftung gefördert.

Bestellung und Leseprobe www.otto-schmidt.de/wug

ottoschmidt

In eigener Sache

Danksagung

Die Herausgeberschaft von *Steuer und Wirtschaft* möchte sich bei den folgenden Personen bedanken, die im Jahr 2019 als anonyme Gutachter die Begutachtung eingereicherter Manuskripte übernommen haben:

Prof. Dr. Philipp Dörrenberg
Universität Mannheim

Prof. Dr. Frank Hechtner
Technische Universität Kaiserslautern

Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer
Freie Universität Berlin

Prof. Dr. Silke Hüsing
Technische Universität Chemnitz

Prof. Dr. Heinz Kußmaul
Universität des Saarlandes

Prof. Dr. Matthias Petutschnig
Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Wolfram Scheffler
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Europa kann auch einfach sein.



Neuaufgabe

Schaumburg/Englisch Europäisches Steuerrecht Herausgegeben von RA/FAStR Prof. Dr. Harald Schaumburg und Prof. Dr. Joachim Englisch. Bearbeitet von RD Dr. Lars Dobratz, Prof. Dr. Joachim Englisch, RD Dr. Daniel Fehling, LL.M., RD Karsten Flächter, Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M., RfG Dr. Ingo Oellerich, Prof. Dr. Ekkehart Reimer, RA/FAStR Prof. Dr. Harald Schaumburg. 2. Auflage 2020, 1.194 Seiten Lexikonformat, gbd. 199,- €, ISBN 978-3-504-26018-7

Das Europäische Steuerrecht hat sich längst als eigenständiges Rechtsgebiet emanzipiert und gewinnt ständig an Umfang und Komplexität. Eine rechtssichere Beratung ohne exakte Kenntnis dieses Rechtsgebiets und dessen Auswirkungen auf nationale Normen wird somit immer schwieriger.

Mit der erweiterten Neuaufgabe des bewährten Handbuchs werden Bestand und Dogmatik des Europäischen Steuerrechts umfassend und praxisnah dargestellt. Die Implikationen für das deutsche Steuerrecht werden eingehend erläutert, beispielsweise im Beihilferecht, für den Brexit und neu im Mehrwert- und Verbrauchsteuerrecht.

Das renommierte Autorenteam sorgt für Ausgewogenheit und den entscheidenden Praxisbezug.

Leseprobe und Bestellung unter www.otto-schmidt.de/seu2

ottoschmidt

Im Andenken an Albert Hensel (*1895, †1933),
einem bedeutenden Wegbereiter der modernen
deutschen Steuerrechtswissenschaft,

schreibt die

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V., Köln,
unter der Schirmherrschaft
des Präsidenten des Bundesfinanzhofs, Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff,

den

ALBERT-HENSEL-PREIS 2020

aus.

Die Auszeichnung wird auf
der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
am 14. September 2020 in Augsburg zuerkannt
und besteht in einem Geldpreis von 5.000,– €.

Mit diesem Preis soll die hervorragende Arbeit
eines jüngeren Verfassers ausgezeichnet werden,
die einen weiterführenden Beitrag zur rechtswissenschaftlichen
Erforschung des Steuerrechts leistet.

Bewerbungen und Vorschläge können an den Vorsitzenden der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,
Herrn Universitätsprofessor Dr. Klaus-Dieter Drüen, Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht
und Öffentliches Recht, Ludwig-Maximilians-Universität München, Professor-Huber-Platz 2, 80539 München,
bis **30. April 2020** gesandt werden.

Es wird gebeten, der Bewerbung drei Exemplare der Arbeit beizufügen sowie die Arbeit als PDF-Datei
an steuerrecht@jura.uni-muenchen.de zu senden.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

Professor Dr. Klaus-Dieter Drüen
Der Vorsitzende des Vorstandes

Kompaktes Erfolgsmodell.



Neuaufgabe



Lutter/Hommelhoff **GmbH-Gesetz** Kommentar

Der *Lutter/Hommelhoff* setzt für das GmbH-Recht Maßstäbe. Kompakt gestaltet, aber hochmodern und randvoll angefüllt mit komplexem Inhalt. Effizient und leistungsfähig. Stärker als manch ein „Großer“.

Ausgezeichnet auch in der 20. Auflage: Vollständige und zuverlässige Erörterung des gesamten Rechts der GmbH auf einem höchst aktuellen Stand. Mit einer grundlegenden Neukommentierung des § 40 GmbHG zur Gesellschafterliste. Und mit kritisch erläuternder Darstellung umfangreicher neuer Rechtsprechung.

Das besondere Plus: Der Kommentar wird von den Autoren kontinuierlich online aktualisiert.

Leseprobe und Bestellung unter www.otto-schmidt.de/gk20

Lutter/Hommelhoff
GmbH-Gesetz Kommentar
Bearbeitet von Prof. Dr. Walter Bayer,
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff,
Prof. Dr. Detlef Kleindiek. 20. Auflage 2020,
2.144 Seiten Lexikonformat, gbd. 139,- €. ISBN 978-3-504-32503-9

Das Werk online
www.otto-schmidt.de/akgr
www.juris.de/pmgrp

otto schmidt