

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. Dr. h.c. 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**Redaktion:** StB Dr. Gary Rüsçh**steuer-und-wirtschaft.de**

Zwei, die zusammengehören:

ZEITSCHRIFTProfitieren Sie von Ihrer
ONLINE-DATENBANK

- Debatte** > **Joachim Englisch** – Chancen und Herausforderungen der internationalen effektiven Mindeststeuer – GloBE 185
- Christoph Spengel** – Probleme einer globalen Mindeststeuer und Alternativen 189
- Sebastian Eichfelder** – Geforderte Steuerpflicht bei privaten Immobilienveräußerungen: Ein Wegfall steuerlicher Privilegien ist keine „Doppelbesteuerung“ 192
- Abhandlungen** > **Heribert M. Anzinger** – Zur subjektiven Zurechnung von Aktien bei echten Pensions- und wechselseitigen Wertpapierleihgeschäften im Handels- und Steuerbilanzrecht und im System des Kapitalertragsteuerabzugs 194
- Amadeus Bach / Jannes Drechsler / Julian Funck** – Die Einordnung von verbrieften derivativen Geschäften unter den steuerlichen Termingeschäftsbegriff am Beispiel von Optionsscheinen 212
- Sebastian Eichfelder / Mike Kluska / Jonas David Knaisch / Juliane Selle** – Steuersatzsenkungen versus Sonderabschreibungen: Was ist die bessere Strategie zur Förderung der Standortattraktivität Deutschlands? 226
- Kay Blaufus / Thomas Keß** – Rechtssicherheit im Unternehmenssteuerrecht – Ergebnisse einer Befragung 241
- Stephan Kudert / Dino Höppner / Thu Thao Porebski** – Eine ökonomische Betrachtung zur Übermaßbesteuerung von veranlagten Einkünften beschränkt Einkommensteuerpflichtiger 258

Abhandlungen

Prof. Dr. Heribert M. Anzinger, Ulm*

Zur subjektiven Zurechnung von Aktien bei echten Pensions- und wechselseitigen Wertpapierleihgeschäften im Handels- und Steuerbilanzrecht und im System des Kapitalertragsteuerabzugs

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Echte Wertpapierpensions- und wechselseitige Wertpapierleihgeschäfte
 1. Wertpapierpensions- und Repo-Geschäfte
 2. Wertpapierleih- und Wertpapierdarlehensgeschäfte
 3. Ausgestaltung in der Praxis
 - a) Verteilung des Wertrisikos
 - b) Verteilung der Früchte
 - c) Verteilung der Stimmrechte und der Verfügungsbefugnis
 - d) Bonitätsrisiko und Sicherungsgeschäfte
 4. Wirtschaftliche Bedeutung
- III. Zurechnung im Handels- und Steuerbilanzrecht
 1. Echte Pensionsgeschäfte
 - a) Handelsbilanzrecht
 - b) Kapitalmarktbilanzrecht
 - c) Steuerbilanzrecht
 2. Wechselseitige Wertpapierdarlehensgeschäfte
 - a) Handelsbilanzrecht
 - b) Kapitalmarktbilanzrecht
 - c) Steuerbilanzrecht
 3. Würdigung
- IV. Zurechnung im System des Kapitalertragsteuerrechts
 1. Bedeutung der Zuordnung des Wirtschaftlichen Eigentums
 2. Zurechnung von Einkünften
 - a) Handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung
 - b) Ertragsteuerliche Einkünftezurechnung
 - c) Schuldner der Kapitalertragsteuer und subjektive Berechtigung zur Kapitalertragsteueranrechnung
 3. Folgefragen der Zurechnung von Einkünften und Betriebsausgaben
 4. Entrichtungspflichtiger und Adressat und Inhalt der Steuerbescheinigung
 - a) Entrichtungspflichtiger
 - b) Adressat und Inhalt der Steuerbescheinigung
 - c) Schuldner des Anspruchs auf Erteilung der Steuerbescheinigung
- V. Zusammenfassung

rechnung bei Aktiengeschäften neu gestellt worden. Der BFH hat diese Zurechnungsfragen zuletzt in der Entscheidung vom 2.2.2022 vor die Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO gerückt und die Bedeutung von Gesamtertragskonzepten für die Zurechnung betont (BFH v. 2.2.2022 – I R 22/20). Der folgende Beitrag geht der Frage der subjektiven Zurechnung von Aktien in einem anderen Kontext bei echten Pensions- und wechselseitigen Wertpapierleihgeschäften nach. Er nimmt die Einordnung im Handels- und Steuerbilanzrecht zum Ausgangspunkt für weiterführende Überlegungen im System des Kapitalertragsteuerabzugs.

In the context of the legal review of cum/ex and cum/cum schemes, fundamental questions of substance have been raised with regard to the attribution for share transactions. In its decision of February 2, 2022 the Federal Fiscal Court (Bundesfinanzhof, BFH) has placed these questions of attribution before the application of the general anti-avoidance provision of Section 42 of the German Fiscal Code (Abgabenordnung, AO) and emphasized the importance of overall contractual concepts for attribution (BFH v. 2.2.2022 – I R 22/20). The following study deals with the question of the subjective attribution of shares in a different context in genuine repurchase agreements and reciprocal securities lending and borrowing transactions. It takes the classification in commercial and tax accounting law as the starting point for further considerations in the system of withholding tax on share income.

I. Einleitung

Die subjektive Zurechnung von Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern, in Abgrenzung zur zivilrechtlichen Zuordnung des Eigentums an Sachen, oft umschrieben mit dem Arbeitsbegriff des Wirtschaftlichen Eigentums, kann in verschiedenen Zusammenhängen rechtliche Bedeutung erlangen. Im

Im Fahrwasser der rechtlichen Aufarbeitung von Cum-/Ex- und Cum-/Cum-Gestaltungen sind Grundfragen der subjektiven Zu-

* Prof. Dr. Heribert M. Anzinger ist Universitätsprofessor für Wirtschafts- und Steuerrecht an der Universität Ulm. Der Beitrag geht in Teilen auf eine rechtsgutachterliche Untersuchung zurück, die beim Verfasser in Auftrag gegeben wurde und auf deren Inhalt der Auftraggeber keinen Einfluss genommen hat.

*Dr. Amadeus Bach, Mannheim / Jannes Drechsler, Frankfurt/M. / Julian Funck, Frankfurt/M.**

Die Einordnung von verbrieften derivativen Geschäften unter den steuerlichen Termingeschäftsbegriff am Beispiel von Optionsscheinen

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 1. Problemaufriss
 2. Einführendes Beispiel
- II. Zivil- und aufsichtsrechtliche Charakterisierung
 1. Charakteristik von Optionsgeschäften
 2. Optionsgeschäfte und der Begriff des Termingeschäfts
 - a) Börsentermingeschäfte
 - b) Termingeschäfte
 - c) Finanztermingeschäfte
 - d) Aufsichtsrechtliche Einordnung von Optionsscheinen
- III. Ökonomische Einordnung
- IV. Steuerrechtliche Einordnung
 1. Entwicklung der Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte
 2. Steuerrechtlicher Begriff des Termingeschäfts
 - a) Gesetzgeberische Entwicklung des Begriffs „Termingeschäft“ im Steuerrecht
 - b) Auffassung der Finanzverwaltung
 - c) Finanzgerichtliche Auslegung des Begriffs Termingeschäft
 - d) Meinungsstand in der Literatur
 3. Kritik an der Auslegung nach der Unterscheidung der formalen Handelstechnik im Steuerrecht
 - a) Formale Unterscheidung nach Kassageschäft und Termingeschäft überholt
 - b) Wirtschaftliche Betrachtungsweise
 - c) Teleologische Auslegung nach Maßgabe des gesetzgeberischen Willens
 - d) Praktikabilität und Rechtssicherheit
 - e) Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips und der Folgerichtigkeit der Besteuerung
- V. Zusammenfassung

Seit dem Veranlagungszeitraum 2021 sieht § 20 Abs. 6 S. 5 EStG eine Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte vor. Während die Reichweite des steuerlichen Termingeschäftsbegriffs bisher vom BFH hinsichtlich verbrieft derivativer Geschäfte im Bereich privater Vermögensverwaltung offengelassen werden konnte, zwingt die Verlustverrechnungsbeschränkung nunmehr zur eindeutigen Einordnung solcher Geschäfte. Dieser Beitrag setzt sich vor dem Hintergrund aufsichtsrechtlicher und ökonomischer Erwägungen am Beispiel von Optionsscheinen mit der Frage auseinander, wie sich die Verbriefung von Termingeschäften auf deren steuerrechtliche Einordnung auswirkt. Es sprechen gute Gründe dafür, die Termingeschäftseigenschaft

durch die Verbriefung nicht entfallen zu lassen, sodass weitgehend ökonomisch identische Finanzinstrumente nicht unterschiedlich besteuert werden. Aufgrund verbleibender Unsicherheiten bleibt eine Klarstellung durch den Gesetzgeber zu wünschen.

With effect from 2021, Germany has introduced Section 20 para. 6 clause 5 German Income Tax Act (EStG), a loss deduction limitation rule for private investors that limits the deduction of losses from “forward transactions” (Termingeschäfte) to EUR 20,000 annually. The question whether securitized derivative transactions qualify as Termingeschäfte has been subject to controversial discussion. Before the loss deduction limitation came into force, however, the qualification of privately held securitized derivatives generally had no impact on their taxation. In consequence, the German Federal Fiscal Court (BFH) has not rendered a judgment yet on whether securitized derivative transactions qualify as Termingeschäfte with regard to the taxation of private individuals. The introduction of the loss deduction limitation makes a clear decision on this issue necessary. In this paper, the term Termingeschäft is evaluated from a regulatory, economic and taxation perspective to assess whether the securitization of derivative products affects their qualification for taxation purposes. We conclude that under regulatory and tax law, a broad interpretation of the term Termingeschäft is preferable. The securitization of derivatives should not affect the taxation of these transactions since economically identical financial instruments should not be taxed differently. Nevertheless, clarification on the legislative level is welcome to eliminate remaining uncertainties.

I. Einleitung

1. Problemaufriss

Termingeschäfte beschäftigen Gesetzgeber, Rechtsprechung und Literatur sowohl in zivilrechtlicher als auch in steuerrechtlicher Hinsicht schon seit langem. Der Termingeschäftsbegriff wurde überspitzt gar als „Arbeitsbeschaffungsmaßnahme für

* Dr. Amadeus Bach, M.Sc., ist Postdoc am Mannheim Institute for Sustainable Energy Studies (MISES) der Universität Mannheim. Jannes Drechsler, M.Sc., M.Jur. (Oxford), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an der SAFE Professur für Bürgerliches Recht, Handels- und Wirtschaftsrecht und Rechtstheorie an der Goethe-Universität Frankfurt. Julian Funck ist Rechtsanwalt bei Fieldfisher Partnerschaft von Rechtsanwälten mbB im Bereich Steuerrecht in Frankfurt/M.



Peer Review

Prof. Dr. Sebastian Eichfelder / Mike Kluska / Jonas David Knaisch / Juliane Selle, alle Magdeburg*

Steuersatzsenkungen versus Sonderabschreibungen: Was ist die bessere Strategie zur Förderung der Standortattraktivität Deutschlands?

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
2. Direkte Effekte der Besteuerung auf die Standortattraktivität
 - 2.1. Auswertung der Literatur
 - 2.1.1. Unternehmenssteuern und Standortwahl
 - 2.1.2. Literatur zu Unternehmenssteuern und ausländischen Direktinvestitionen
 - 2.1.3. Unternehmensbefragungen
 - 2.2. Indizes als Maßgrößen für Standortattraktivität
3. Indirekte Effekte auf die Standortattraktivität über Investitionen
4. Diskussion und Fazit

Wir vergleichen den Einfluss von zwei unterschiedlichen steuerpolitischen Strategien – eine dauerhafte Senkung der Unternehmenssteuerbelastung (etwa des Körperschaftsteuersatzes) und temporäre Sonderabschreibungen. Dabei greifen wir sowohl auf die empirische Literatur zum Einfluss von Unternehmenssteuern auf die Standortwahl und Investitionen als auch auf international anerkannte Indizes zur Standortattraktivität zurück. Unternehmensbefragungen, die ökonomische Literatur sowie Standortindizes legen nahe, dass der direkte Effekt der Unternehmensbesteuerung auf die Standortattraktivität Deutschlands moderat ist. Zudem verweisen Standortindizes auf Defizite Deutschlands in standortrelevanten Bereichen (Demographie, Digitalisierung, Infrastruktur). Wir argumentieren, dass sich die Steuerpolitik auf die Förderung von Investitionen konzentrieren sollte, um entsprechende Defizite auszugleichen (indirekte Effekte). Dabei erscheinen Sonderabschreibungen als zielgenaueres, effektiveres und kostengünstigeres Instrument der Steuerpolitik zur Förderung der Investitionstätigkeit und Standortattraktivität.

We compare the impact of two alternative tax policies – an enduring reduction of the statutory tax rate on businesses or a temporary bonus depreciation – on the attractiveness of Germany as a business location. In doing so, we consider the empirical literature on location decisions, investments and FDI as well as attractiveness of business locations. Business surveys as well as indices suggest a moderate direct impact of business taxation on the attractiveness of business locations. In addition, indices like the Global Competitiveness Index point to weaknesses of Germa-

ny in other more relevant areas (demographics, digitalization, infrastructure). We argue that fiscal policy should concentrate on promoting investments that compensate these weaknesses (indirect tax effects). Bonus depreciation seems to be the more pinpoint, effective and economical policy instrument to enhance the attractiveness of Germany as a business location.

1. Einleitung

Bereits vor Beginn der konjunkturellen Probleme durch die Covid-19-Pandemie und den völkerrechtswidrigen Angriffskrieg Russlands in der Ukraine haben in Deutschland Forderungen nach einer strukturellen Reform der Unternehmensbesteuerung zugenommen.¹ Das Bundeswirtschaftsministerium veröffentlichte Ende 2019 vier Kernelemente einer möglichen Unternehmenssteuerreform, die neben einer Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften insbesondere eine Reduktion der Unternehmenssteuerbelastung vorsahen.² Dies entspricht im Wesentlichen auch Forderungen des Bundesverbands der Deutschen Industrie (BDI).³ Im Bundestagswahlkampf 2021 forderten CDU/CSU und FDP eine Senkung der Unternehmenssteuern auf maximal 25%.⁴ Kern dieser Vorschläge ist das Bestreben, die steuerliche Belastung von Unternehmen und insbesondere Kapitalgesellschaften zu senken, um im internationalen Standortwettbewerb mithalten zu können.

Vor dem Hintergrund der bestehenden Krisensituation, sowie der Stärken und Schwächen des Wirtschaftsstandortes Deutschland stellt sich die Frage, ob dies eine optimale Strategie darstellt, um dem konjunkturellen Abschwung als Folge der Wirtschaftskrisen entgegenzuwirken und zugleich die Stand-

* Prof. Dr. Sebastian Eichfelder ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg. Jonas David Knaisch ist dort wissenschaftlicher Mitarbeiter. Mike Kluska und Juliane Selle sind ehemalige Mitarbeiter des Lehrstuhls. Die Autoren bedanken sich bei zwei anonymen Gutachtern für ihre sehr konstruktiven und hilfreichen Anmerkungen während des Begutachtungsprozesses.

1 Etwa Fuest und Peichl, 2020, S. 164; Homburg, 2020, S. 157 f.; Hüther, 2020, S. 166 f.

2 Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, 2019; CDU/CSU-Fraktion, 2019.

3 Vgl. BDI, 2020.

4 Vgl. CDU/CSU, 2021, S. 34 f.; FDP, 2021, S. 6 ff.; Geinitz, 2021.

Prof. Dr. Kay Blaufus / Dr. Thomas Keß, beide Hannover*

Rechtssicherheit im Unternehmenssteuerrecht – Ergebnisse einer Befragung

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Stand der ökonomischen Forschung
- III. Rechtssicherheit – Verfassungsrechtliche Vorgaben
 1. Rechtssicherheit durch den Gesetzgeber
 2. Rechtssicherheit durch die Finanzverwaltung
 3. Rechtssicherheit durch die Rechtsprechung
- IV. Datenerhebung und Beschreibung der Stichprobe
- V. Ergebnisse
 1. Allgemeine Relevanz und Bewertung der Rechtssicherheit für das deutsche Steuersystem
 2. Bewertung des Gesetzgebers, der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit im Hinblick auf Rechtssicherheit
 3. Bewertung und Nutzung von Maßnahmen zur Erhöhung der Rechtssicherheit
 4. Entscheidungswirkungen von Rechtsunsicherheit
- VI. Zusammenfassung und Diskussion

Der vorliegende Beitrag stellt die Ergebnisse einer Befragung von Steuerexperten aus Finanzverwaltung, Finanzgerichtsbarkeit, Steuerberatung und Unternehmen zum Thema Rechtssicherheit im deutschen Unternehmenssteuerrecht dar. Es zeigt sich, dass der Rechtssicherheit in der Steuerpraxis ein sehr hoher Stellenwert beigemessen wird. Der derzeitige Beitrag von Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Rechtsprechung zur Rechtssicherheit wird jedoch nur mit befriedigend bewertet. Besonders schlecht wird die Bestimmtheit der Rechtsnormen, die Verfahrensdauer von Gerichts- und Verwaltungsverfahren sowie der Aspekt der Zeitnähe von Betriebsprüfungen beurteilt. Bei der Bewertung der derzeitigen Ausgestaltung von Instrumenten zur Reduktion der Rechtsunsicherheit schneidet die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft gut ab. Als unzureichend wird hingegen die derzeitige Ausgestaltung der Instrumente zur Schaffung grenzüberschreitender Rechtssicherheit beurteilt. De lege ferenda würde zudem v.a. die Einführung einer begleitenden Betriebsprüfung zur Schaffung von mehr Rechtssicherheit als gut bewertet. Bezüglich der Wirkungen auf Investitionsentscheidungen zeigt sich, dass sich sowohl die subjektiv wahrgenommene Rechtsunsicherheit von Steuersystemen als auch objektive Unterschiede bezüglich künftiger Steuersatzschwankungen negativ auf die Standortwahl von Direktinvestitionen auswirken können.

This paper presents the results of a survey of tax experts from tax administration, tax courts, tax advisory, and firms regarding legal certainty in German business taxation. It shows that a very high value is attached to legal certainty in tax practice. However,

the current contribution of the legislative, executive and judicial branches to legal certainty is rated only as satisfactory. Particularly poor ratings are given to the clarity of legal norms, the length of court and administrative proceedings, and the timeliness of tax audits. In the assessment of the current design of instruments to reduce legal uncertainty, the request for payroll tax information scores well. In contrast, the current design of instruments to obtain cross-border legal certainty is rated particularly poorly. De lege ferenda, the introduction of a horizontal monitoring regime to create more legal certainty would also be rated as good. Regarding the effects on investment decisions, we show that both the subjectively perceived legal uncertainty of tax systems and objective differences regarding the future tax rate volatility can have a negative impact on the choice of location for direct investment.

I. Einleitung

Obwohl Rechtssicherheit ein wesentliches Element des in Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) verankerten Rechtsstaatsprinzips darstellt, ist das geltende Steuerrecht an vielen Stellen unbestimmt und unklar und die richtige Auslegung daher oft ungewiss.¹ Dies zeigt sich insbesondere, aber nicht nur, bei neu auftretenden Geschäftsmodellen. Für grenzüberschreitend tätige Unternehmen folgt Steuerunsicherheit darüber hinaus aus der mangelnden steuerlichen Koordinierung und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden sowie der Unabgestimmtheit der steuerlichen Regeln in den verschiedenen Ländern. Der Begriff Rechtsunsicherheit bezieht sich regelmäßig auf die Unsicherheit bzgl. des Inhalts geltender steuerrechtlicher Regelungen. Dies kann als Rechtsunsicherheit im engeren Sinne bezeichnet werden. Darüber hinaus ändert sich das Steuerrecht jedoch permanent, so dass die Besteuerung künftiger Erträge auch aufgrund möglicher Rechtsänderungen unsicher ist. Rechtsunsicherheit im weiteren Sinne umfasst beide Dimensionen – Unsicherheit bzgl. des Inhalts geltenden Rechts und Unsicherheit aufgrund erwarteter Rechtsänderungen. In diesem Beitrag wird der Begriff der Rechtssicherheit in diesem weiten Sinne verstanden. Da befürchtet wird, dass

* Prof. Dr. Kay Blaufus ist Direktor des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Leibniz Universität Hannover. Dr. Thomas Keß ist Richter am FG Niedersachsen und Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der juristischen Fakultät der Leibniz Universität Hannover. Für die Unterstützung bei der Durchführung der Befragung bedanken sich die Verfasser insbesondere bei Julian Bock, Dr. Michael Milde, Benjamin Peuthert, Julian Simon, Alexandra Spaeth und den Studierenden des interdisziplinären Seminars „Rechtssicherheit im Unternehmenssteuerrecht“.

1 Dies zeigt sich u.a. daran, dass es selbst Steuerexperten nicht gelingt, Entscheidungen des BFH besser als einen Münzwurf vorherzusagen (Blaufus et al. 2016).



*Prof. Dr. Stephan Kudert / Dr. Dino Höppner / Thu Thao Porebski, alle Frankfurt (Oder)**

Eine ökonomische Betrachtung zur Übermaßbesteuerung von veranlagten Einkünften beschränkt Einkommensteuerpflichtiger

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 1. Anlass der Untersuchung
 2. Gegenstand der Untersuchung und Forschungsfragen
- II. Maßstäbe zur Bestimmung von Übermaßbesteuerung
 1. Grenzen des Steuersatzes
 2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip
 3. Das Gebot der Folgerichtigkeit
 4. Das europarechtliche Diskriminierungsverbot
 5. Beantwortung der ersten Forschungsfrage
- III. Zur Übermaßbesteuerung bei der Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen
 1. Grundsatz: Nichtgewährung des Existenzminimums bei beschränkter Steuerpflicht
 - a) Modelltheoretischer Ausgangspunkt
 - b) Alternative 1: Abzug des Existenzminimums von der Bemessungsgrundlage
 - c) Alternative 2: Einbau des Grundfreibetrags in die Tariffunktion
 - d) Mischung: Zuschlag nach Einbau des Grundfreibetrags in die Tariffunktion
 - e) Beantwortung der zweiten Forschungsfrage und Reformvorschlag
 2. Ausnahme: Gewährung des Existenzminimums für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer
 - a) Gewährung des Grundfreibetrags
 - b) Anwendung des Progressionsvorbehalts
 - c) Zusammentreffen der Effekte
 - d) Beantwortung der dritten Forschungsfrage und Reformvorschlag
- IV. Zusammenfassung

Der Beitrag analysiert, ob die Verweigerung der steuerlichen Berücksichtigung des Existenzminimums für beschränkt Steuerpflichtige, die veranlagt werden, de lege lata zu einer Übermaßbesteuerung führt. Dafür werden zwei Methoden entwickelt, die zeigen, wie der Gesetzgeber unbeschränkt Steuerpflichtigen, aber nicht beschränkt Steuerpflichtigen, ein steuerfreies Existenzminimum sachgerecht gewähren kann. Den Referenzrahmen für die Messung bilden das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das europarechtliche Diskriminierungsverbot. Als Ergebnis der Untersuchung wird ein Änderungsvorschlag für § 50 Abs. 1 EStG unterbreitet.

The article analyses whether the refusal to take into account the minimum subsistence level for taxpayers with limited tax liability who are subject to a tax assessment leads de lege lata to excessive taxation. For this purpose, two methods are being developed that show how the legislature can properly grant a tax-free minimum subsistence level to taxpayers with unlimited tax liability, but not to taxpayers with limited tax liability. The reference framework for the measurement is the ability-to-pay principle of taxation and the prohibition of discrimination under European law. As a result of the investigation, a proposed amendment to Sec. 50 par. 1 ITA is submitted.

I. Einleitung

1. Anlass der Untersuchung

Das Übermaßverbot der Besteuerung wurde und wird in der Rechtsprechung¹ und im Schrifttum, in dem die rechtlich orientierte Literatur² die betriebswirtschaftlichen Beiträge³ domi-

* Prof. Dr. Stephan Kudert ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) sowie stellv. Direktor am Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax). Dr. Dino Höppner ist akademischer Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl und am I CEE Tax. Thu Thao Porebski, M.Sc., ist Mitarbeiterin einer großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Berlin und Doktorandin am I CEE Tax. Die Autoren danken dem/der anonymen Gutachter/in für die umfassende Begutachtung und Hinweise.

1 Vgl. BFH v. 17.6.1998 – II B 33/98, BFH/NV 1999, 76; BFH v. 30.5.2001 – II R 4/99, BStBl. II 2001, 606; BFH v. 2.7.2004 – II R 22/02, BFH/NV 2004, 1519; BFH v. 2.4.2008 – II R 53/06, BStBl. II 2009, 544; BFH v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BStBl. II 2010, 1032 = FR 2010, 336 m. Anm. Bode; BFH v. 17.2.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641 = FR 2010, 952 m. Anm. Keß; BFH v. 13.12.2012 – X B 104/12, BFH/NV 2013, 559; BFH v. 17.7.2013 – X R 40/10, BStBl. II 2013, 883 = FR 2013, 1001 m. Anm. Nöcker; BFH v. 23.2.2017 – III R 35/14, BStBl. II 2017, 757 = FR 2017, 978; BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892 = FR 2019, 40; BFH v. 7.11.2019 – I R 46/17, BStBl. II 2020, 552; FG Düsseldorf v. 13.5.2009 – 4 K 155/08 Erb, EFG 2009, 1310; FG Köln v. 30.9.2009 – 9 K 2697/08, EFG 2010, 343; FG Baden-Württemberg v. 12.11.2020 – 12 K 1279/18, EFG 2021, 1725, Revision eingelegt, Az. I R 53/20.

2 Vgl. Grams, FR 1994, 489; Hennig/Hundsdoerfer/Schult, DStR 1999, 131; Lang/Englisch, StuW 2005, 3; Roser, FR 2005, 178; Lang, StuW 2008, 189; Söffing, BB 2008, 417; Pelka, StuW 2013, 226; Lüdicke, FR 2013, 107; Reiser/Cortez, ISR 2013, 77; Rust, ISR 2013, 241; Kohlhaas, FR 2014, 545; Stiegler/Betz, DStR 2017, 1463; Dehne, ISR 2018, 132; Haase/Oertel/Trosen, Ubg 2018, 54; Seer, StuW 2019, 212; Bron, BB 2020, 535.

3 Vgl. Rose, Unternehmensbesteuerung in Theorie und Praxis 1997, 89; Hundsdoerfer, StuW 2000, 18; Siegel/Diller, DStR 2008, 178; Hechtner/Sie-