

1 | 2023

100. Jahrgang
21. Februar 2023
S. 1–96
PVSt 6492

StuW

Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Geschäftsführende Herausgeber:

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

Mitherausgeber: Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Graz · Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster ·
Prof. Dr. 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

Redakteur: StB Dr. Gary Rüschen

steuer-und-wirtschaft.de

Zwei, die zusammengehören:

ZEITSCHRIFT



Profitieren Sie von Ihrer
ONLINE-DATENBANK

Paul Kirchhof
zum
80. Geburtstag

Editorial > *Johanna Hey / Christoph Spengel* – Editorial 1

Festbeiträge > *Hanno Kube / Rudolf Mellinghoff / Ekkehart Reimer* – Paul Kirchhof
zum 80. Geburtstag 3

Rudolf Mellinghoff – Datensammlungen, Informationsaustausch und
Publizität im Steuerrecht 5

Hanno Kube – Vertrauensgrundlagen im Steuerrecht – Der Fall rück-
wirkender Nichtanwendungsgesetze 18

Roman Seer – Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht –
Bestandsaufnahme und Zukunft 30

Klaus-Dieter Drüen – Konzeptpflichten für Steuergesetzgebung und
Steuervollzug? 43

Johanna Hey – Vom strukturellen Vollzugsdefizit zum norm-
inhärenten Befolungs- und Vollziehbarkeitsmangel 55

Debatte > *Dominika Langenmayr* – Übergewinnsteuern: Das falsche
Instrument in der Krise, aber als langfristige Weiterentwicklung der
Gewinnbesteuerung sinnvoll 70

Matthias Valta – Unions- und verfassungsrechtliche Rahmen-
bedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energie-
krisenbeitragsgesetzes 72

Abhandlungen > *Sophia Schwemmer* – Der Rechtstypenvergleich im Internationalen
Steuerrecht 82

ottoschmidt



86209522301

Editorial

Wir leben in unruhigen Zeiten. Nach Pandemie kommt Krieg, Energiekrise, Inflation und Rezession. Unsere Gesellschaft ist gefordert. Auch die Steuerpolitik muss Antworten geben. Für die Steuerwissenschaften entstehen neue Forschungsfragen, alte Forschungsfragen erscheinen in neuem Licht.

Besonders weitreichend sind die Konsequenzen der Inflation, ein Thema, das lange aus dem steuerwissenschaftlichen Gedächtnis verschwunden war (vorausschauend aber *Seer*, StuW 2019, 212 ff.). Dass Grund- und Kinderfreibetrag zur Gewährleistung der Steuerfreiheit des Existenzminimums an die Preissteigerung angepasst werden mussten, ist unzweifelhaft. Doch reicht das ebenso wie die Rechtsverschiebung des Einkommensteuertarifs nicht, um eine Verfälschung ursprünglicher Belastungsentscheidungen zu vermeiden. Die Debatte um eine Anhebung der persönlichen Freibeträge (§ 16 ErbStG), ausgelöst durch die lange überfällige Heranführung des Sachwertverfahrens an Marktwerte durch das Jahressteuergesetz 2022, erinnert nicht nur an die nach wie vor notwendige Totalrevision der Erbschaftsteuer. Es wird vielmehr auch deutlich, dass es an einem Konzept fehlt, das es ermöglichen würde, den Bedarf der Anpassung der in den Steuergesetzen enthaltenen Eurobeträge (Typisierungen/Pauschalierungen, Freibeträge/Freigrenzen) an die Geldentwertung systematisch zu ermitteln und im Hinblick auf die hieraus folgenden Mindereinnahmen zu priorisieren.

Um Konzepte bemühen sich die *Paul Kirchhof* zum 80. Geburtstag gewidmeten Festbeiträge. Es ist eine Freude, diesen Jahrgang mit der Ehrung eines großen Steuerwissenschaftlers zu eröffnen. Die Steuerpolitik regiert der Kompromiss. Die Wissenschaft muss Konzepte entgegensetzen, an dem sich die politischen Kompromisse messen lassen, ökonomisch wie rechtlich.

Einen Kompromiss der besonderen Art stellen die beiden *BEPS-Pillars* der formelhaften Neuverteilung des Steueraufkommens und der Globalen Mindeststeuer dar. Der hier betriebene Aufwand wirkt gemessen an den möglichen Effekten aus der Zeit gefallen. So nachvollziehbar es ist, dass dieses Großprojekt internationaler Steuerpolitik, das sogar die Verhandlungen des Völkerbunds der 1920er Jahren in den Schatten stellt, nach einer Dekade nicht ergebnislos bleiben soll, so sehr hätte man sich gewünscht, dass zunächst die Ergebnisse der finalen Reporte des Jahres 2015 gesetzgeberisch, verwaltungstechnisch und wissenschaftlich verarbeitet werden können.

Das erwartete Aufkommen von 2 Mrd. Euro p.a., ausreichend um 24 Tage die staatlichen Kosten des 9-Euro-Tickets zu finanzieren (*Spengel et al.*, DB 2023, Heft 1/2, Beilage 1, 1 [5]), rechtfertigt die Mindeststeuer jedenfalls nicht als Fiskalbeitrag zu den krisenbedingt gestiegenen Staatsausgaben. Es wird gegen null sinken, wenn derzeitige Niedrigsteuer-Staaten mit nationalen *Top-up Taxes* reagieren. Und es verbleiben hohe Kosten der Administration und Deklaration der Mindeststeuer. Selbst der vermeintliche Sieg über den ruinösen Steuerwettbewerb bleibt schal, angesichts des US-amerikanischen *Inflation Reduction Act*. Die Idee, Staaten am Standortwettbewerb zu hindern, geht weder global noch innerhalb der Europäischen Union auf. Es wird zu neuen Verzerrungen kommen angesichts der vorhersehbar unterschiedlichen Umsetzung der OECD-Empfehlungen durch die *Inclusive-Framework*-Staaten. Umso bedenklicher ist es, dass sich die EU-Mitgliedstaaten mit der Fessel der am 14.12.2022 beschlossenen *GLOBE-Richtlinie* (RL [EU] 2022/2523) in dieses Experiment internationaler Steuerkoordination begeben.

Europäische Vorgaben haben auch die Einführung der Übergewinnsteuer für Energieunternehmen durch das Jahressteuergesetz 2022 erzwungen, auch wenn die Beiträge von *Langenmayr* und *Valta* in der Debatte (S. 70 ff.) nahelegen, dass es sich in erster Linie um Symbolpolitik handelt. Zum verfassungsrechtlichen Problem wird Symbolpolitik, wenn sie weder befolgt, noch vollziehbar ist. Ein Verdacht, der auch in Bezug auf die *BEPS*- und *Pillar*-Gesetzgebung im Raum steht.

In diese Ad-hoc-Gesetzgebung fließt viel gesetzgeberische Energie, die fehlt, um grundsätzliche Aufgaben anzugehen. Digitalisierung und rechtsstaatskonformes Datenmanagement in der Finanzverwaltung (*Mellinghoff*, S. 5 ff.), Vereinfachung und Anpassung der Mitunternehmerbesteuerung an die Realität des Personengesellschaftsrechts, die mit dem MoPeG nunmehr auch gesetzlich festgeschrieben wurde (dazu *Seer*, S. 30 ff.), oder die Beseitigung von Verlustverrechnungsbeschränkungen, die in der wirtschaftlichen Normallage genauso verfehlt sind wie in unruhigen Zeiten – all dies sind Themen, denen sich der Steuergesetzgeber annehmen müsste.

Manchmal wird der Gesetzgeber beflügelt durch Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts. Die Vorlageverfahren zur Mindeststeuer (2 BvL 19/14), zu § 8c KStG (2 BvL 19/17), zur Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zwischen Schwesterpersonengesellschaften (2 BvL 8/13), der Vorlagebeschluss zur Zinsschranke (2 BvL 1/16) oder die diversen Verfahren (2 BvL 7/13, 2 BvL 15/14, 2 BvL 21/14) zu echt rückwirkenden (Nichtanwendungs-)Gesetzen (dazu *Kube*, S. 18 ff.), betreffen zum Teil sehr grundsätzliche Fragen. Doch die Entscheidungen lassen zu lange auf sich warten. Es ist insbesondere nach dem gerade eingeleiteten Richterwechsel nicht erkennbar, wie die Altlast von zum Teil seit knapp einem Jahrzehnt anhängigen Verfahren abgearbeitet werden kann. Der Wert der Entscheidungen wird durch überlange Verfahrensdauern massiv geschmälert. So lässt sich weder effektiver Rechtsschutz noch sinnvolle Orientierungshilfe für den Steuergesetzgeber gewährleisten.

Umso wichtiger ist der intensive Diskurs zwischen den Steuerwissenschaften, zu dem Steuer und Wirtschaft Gelegenheit bietet. Möge der Steuergesetzgeber diesen gelegentlich zur Kenntnis nehmen.

Köln und Mannheim im Januar 2023

Johanna Hey, Christoph Spengel

Festbeiträge

Paul Kirchhof zum 80. Geburtstag

**Prof. Dr. Hanno Kube, Heidelberg / Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff, München /
Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Heidelberg**

Paul Kirchhof zum 80. Geburtstag

Am 21.2.2023 vollendet *Paul Kirchhof* sein 80. Lebensjahr. Dies ist für Schüler, Wegbegleiter und Kollegen Anlass, diesen herausragenden Wissenschaftler, bedeutenden Staatsrechtslehrer und ehemaligen Verfassungsrichter zu würdigen und ihm in diesem Festheft Beiträge zu widmen, die die Grundstrukturen des Rechts, Leitlinien und neue Ideen zu dem Generalthema „Besteuerung nach Konzepten“ entfalten. Damit ehren sie *Paul Kirchhof* als einen Hochschullehrer, Forscher und Richter, der in seinen Arbeiten auf der Basis der Grundlagen des Rechts grundlegende Erkenntnisse vertiefend überdacht, weiterführende Konzepte erdacht und visionäre Ideen entwickelt hat. Als Vordenker und Nachdenker hat er das Staats- und Verfassungsrecht, das Steuerrecht und das Europa- und Völkerrecht maßgeblich geprägt, die Entwicklung der Rechtskultur in Deutschland wesentlich beeinflusst und sich wirkmächtig an der öffentlichen Diskussion zu unserem Staatswesen beteiligt.

Paul Kirchhof studiert Rechtswissenschaften an den Universitäten Freiburg und München. 1968 wird er bei *Peter Lerche* promoviert. 1974 habilitiert er sich als wissenschaftlicher Assistent bei *Klaus Vogel* in Heidelberg mit der Schrift „Verwalten durch mittelbares Einwirken“ für die Fächer Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Wirtschaftsverwaltungsrecht, Finanz- und Steuerrecht sowie Verwaltungslehre. Bereits in dieser Zeit entwickelt er seine grundlegenden Ideen zum Steuerverfassungsrecht in der Schrift „Besteuerungsgewalt und Grundgesetz“, die er später in seinem Staatsrechtslehrevortrag zu „Besteuerung und Eigentum“ weiter ausbaut, und die bis heute für das Verhältnis von Staats- und Steuerrecht Bedeutung haben. Mit 32 Jahren übernimmt *Paul Kirchhof* einen der ältesten steuerrechtlichen Lehrstühle an der Universität Münster. Von 1976 bis 1978 ist er dort auch Prorektor und Stellvertreter des Rektors. 1981 wird er als Ordentlicher Professor für öffentliches Recht an die Universität Heidelberg berufen, wo er bis 2013 das Institut für Finanz- und Steuerrecht leitet. Wegen seiner besonderen Verdienste um die Universität Heidelberg wird er 2013 Seniorprofessor *Distinctus* der Universität Heidelberg, eine Ehre, die nur sehr wenigen, ausgewählten Persönlichkeiten zuteil wird.

Paul Kirchhof wird 1987 als damals jüngster Richter in den Zweiten Senat des BVerfG gewählt, wo er rasch zu einer prägenden Richterpersönlichkeit wird. In seiner zwölfjährigen Amtszeit bereitet er als Berichterstatter wegweisende Entscheidungen vor, die für das Steuerrecht, das Finanzverfassungsrecht und das Europarecht bis heute maßstabsbildend sind. Im Steuerrecht werden in dieser Zeit die Maßstäbe zum strukturellen

Vollzugsdefizit entwickelt, die Grenzen einer übermäßigen Belastung aufgezeigt, das Gebot der Folgerichtigkeit zur Entfaltung gebracht und der Schutz des familiären Existenzminimums gewährleistet. Im Europarecht wird der Vertrag von Maastricht vom BVerfG an dem aus Art. 38 GG abgeleiteten Demokratiegebot gemessen und damit nicht nur die Zulässigkeit für Verfassungsbeschwerden ermöglicht, sondern zudem hervorgehoben, dass eine vom Volk ausgehende Legitimation und Einflussnahme auch innerhalb eines Staatenverbundes gesichert sein müssen. Gleichzeitig werden die Voraussetzungen für die Teilnahme an der Europäischen Währungsunion konkretisiert. Im Finanzverfassungsrecht wird für den Länderfinanzausgleich unter dem Berichterstatter *Paul Kirchhof* der Gesetzgeber verpflichtet, das verfassungsrechtlich nur in unbestimmten Rechtsbegriffen festgelegte Steuerverteilungs- und Ausgleichssystem durch anwendbare, allgemeine, ihn selbst bindende Maßstäbe gesetzlich zu konkretisieren und zu ergänzen. Allen diesen Entscheidungen ist gemein, dass sie das Verfassungsrecht in zentralen Punkten durch neue Ideen weiterentwickeln, die bis heute nichts an ihrer Überzeugungskraft verloren haben.

Im Anschluss an seine Amtszeit als Verfassungsrichter gründet *Paul Kirchhof* im Jahr 2000 die Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch. Mit einem hochmotivierten Team von Mitarbeitern aus verschiedenen Landesfinanzverwaltungen und in stetem Dialog mit Praktikern entsteht dort ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, in dem das gesamte Steuerrecht systematisch, konsequent, verständlich, gestaltungsfest und leicht vollziehbar geregelt ist. In diese Zeit fällt ein Ausflug in die Politik, als er vor der Bundestagswahl 2005 als möglicher Bundesfinanzminister in das Kompetenzteam der CDU/CSU aufgenommen wird. Die damals despektierlich gemeinte Bezeichnung als „Professor aus Heidelberg“ wandelte sich schon bald zu einer Ehrenbezeichnung des souveränen Wissenschaftlers *Paul Kirchhof*.

Paul Kirchhof hat nicht nur zahlreiche Aufgaben in den Gremien der Universitäten wahrgenommen, an denen er lehrte. Ihm wurden auch Leitungsfunktionen in bedeutenden wissenschaftlichen Vereinigungen übertragen. Er war u.a. Vizepräsident der Deutschen Sektion der Internationalen Juristenkommission, Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Vorsitzender der Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages, Präsident des 65. und 66. Deutschen Juristentages, Präsident der Heidelberger Akademie der Wissenschaften und Vorsitzender des Vorstands des Cusanuswerks. Er hat

Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff, München*

Datensammlungen, Informationsaustausch und Publizität im Steuerrecht

Inhaltsübersicht

- A. Einleitung
- B. Veränderung der Datenerhebung im Bereich des Steuerrechts
 - I. Zugriff auf Datenbestände Dritter durch die Finanzverwaltung
 - 1. Abruf steuerlich erheblicher Daten von der Finanzverwaltung
 - 2. Datenübermittlung an die Finanzverwaltung
 - II. Informationsaustausch in Steuersachen
 - 1. Allgemeiner Informationsaustausch in Steuersachen
 - 2. Völkerrechtliche Vereinbarungen über einen Informationsaustausch
 - 3. Die Amtshilferichtlinie
 - III. Publizität steuererheblicher Daten
 - 1. Transparenzregister
 - 2. Sektorales CbCR
 - 3. Public CbCR
 - 4. Global Reporting Initiative (GRI)
- C. Bedenken gegen einzelne Maßnahmen
 - I. Bedenken gegenüber dem Transparenzregister
 - II. Bedenken gegen das öffentliche Country-by-Country-Reporting
 - III. Bedenken gegen die Anzeigepflicht von Steuergestaltungen
- D. Schutz der Daten im Steuerrecht
 - I. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung
 - II. Europäischer Grundrechtsschutz
 - 1. Grundrechtsschutz in der Europäischen Union
 - 2. Schutz durch die EMRK
 - III. Datenschutz für juristische Personen
 - IV. Schutz der Steuerdaten in völkerrechtlichen Vereinbarungen
 - V. Steuergeheimnis und Datenschutz in der Abgabenordnung und nach der EU- Amtshilferichtlinie
 - 1. Steuergeheimnis
 - 2. Datenschutz in der Abgabenordnung
 - 3. Schutz durch die EU-Amtshilferichtlinie
- E. Forderungen für einen weitergehenden Datenschutz im Steuerrecht

Das herkömmliche Besteuerungsverfahren ist durch Erklärungs- und Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen geprägt, in denen er über die Besteuerungsgrundlagen umfassend Auskunft geben musste. Die Kontroll- und Verifikationsmöglichkeiten der Finanzverwaltung sind in den vergangenen Jahren erheblich erweitert worden. Die Pflicht Dritter der Finanzverwaltung umfassenden Zugriff auf ihre Datenbestände zu geben, der umfangreiche automatische Informationsaustausch und die weitreichenden Transparenz- und Publizitätserfordernisse führen dazu, dass die Finanzverwaltung auf Datensammlungen in bisher unbekanntem Ausmaß zugreifen kann. Auch wenn es verschiedene

datenschützende Regelungen gibt, fehlt ein einheitliches, verständliches und nachvollziehbares Konzept zum Schutz der Steuerdaten und eine Transparenz der Finanzverwaltung über den Umgang mit diesen Daten.

The general taxation procedure is characterized by the taxpayer's obligation to provide declarations and cooperation, in which he had to provide fully information about the basis of taxation. The control and verification options of the financial administration have been significantly expanded in recent years. The obligation of third parties to give the tax authorities widely access to their databases, the extensive automatic exchange of information and the far-reaching transparency and publicity requirements lead to the tax authorities access to data collections on a previously unknown scale. Even if there are different data protection regulations, there is no consistent, understandable and comprehensible concept for the protection of tax data and there is no transparency of the financial administration regarding the handling of this data.

A. Einleitung

Das Besteuerungsverfahren ist seit jeher von umfangreichen Erklärungs- und Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen geprägt. Während früher Steuererklärungen, Betriebsprüfungen und Kontrollmitteilungen als ausreichend angesehen wurden, hat sich die Sichtweise in den 2000er Jahren grundlegend verändert. Insbesondere die Digitalisierung ermöglicht das Auswerten immer größerer Datenmengen, auf die die Finanzbehörden zugreifen können. Die staatlichen Ankäufe von SteuerCDs und die Veröffentlichungen Internationaler Recherchenetzwerke haben zur Folge, dass auf internationaler Ebene ein umfassender Informationsaustausch vereinbart wurde. Außerdem wurden weitgehende Transparenz- und Publizitätspflichten von Vermögens-, Unternehmens- und Geschäftsdaten vermöglicher Privatpersonen und Unternehmen geregelt. Hinzu kommt die Verpflichtung von Behörden und anderen Institutionen, der Finanzverwaltung Daten zu übermitteln oder ihr Zugriff darauf zu gewähren.

Dies alles führt zu gewaltigen Datenmengen, die von der Finanzverwaltung ausgewertet und der Besteuerung zugrunde gelegt werden können. Zwar sind das Steuergeheimnis und der Datenschutz im Steuerrecht verankert. Auch enthalten internationale Regelungen Vereinbarungen zum Schutz persönlicher und steuerrelevanter Daten. Es fehlt jedoch an einem einheitlichen

* Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff ist Präsident des Bundesfinanzhofs a.D.

*Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), Heidelberg**

Vertrauensgrundlagen im Steuerrecht – Der Fall rückwirkender Nichtanwendungsgesetze

Inhaltsübersicht

- I. Rechtsvertrauen als Freiheitsvoraussetzung
- II. Ausgangslage und verfassungsrechtlicher Zugang zur Thematik
- III. Hergebrachte Dogmatik zur gesetzlichen Rückwirkung
- IV. Jüngere Entwicklungslinien in der Rückwirkungsdogmatik
 1. Die Bedeutung verfestigter Rechtspositionen
 2. Die Vorfrage nach der Reichweite konstitutiver Rückwirkung
 3. Zwischenfazit
- V. Rechtsprechung des BVerfG zu rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzen
 1. Rechtsprechungslinie des BVerfG seit BVerfGE 126, 369
 2. Der Beschluss zur Absetzbarkeit von Vorauszahlungen auf Erbbauzinsen von März 2021
 3. Zwischenfazit
- VI. Kritische Würdigung und ein Lösungsansatz
 1. Kritik der Rechtsprechungslinie
 2. Lösungsansatz
 - a) Die höchstrichterliche Entscheidung als neue, schutzwürdige Vertrauensgrundlage
 - b) Die zugleich vertrauensbestätigende, kontinuierlich sichernde Wirkung von Nichtanwendungsgesetzen – Die Frage nach dem Schwerpunkt schutzwürdigen Vertrauens
 - c) Beurteilungskriterien
 - d) Zwischenergebnis
 - e) Weitere Gesichtspunkte auf Rechtfertigungsebene
- VII. Anhängige Verfahren
 1. Konkrete Normenkontrolle zu § 50d Abs. 10 EStG
 2. Konkrete Normenkontrolle zu § 50d Abs. 9 EStG
- VIII. Fazit und Perspektiven

Rückwirkende Nichtanwendungsgesetze sind Parlamentsgesetze, die dazu dienen, eine vormalige Rechtsanwendungspraxis, die durch eine höchstrichterliche Entscheidung für rechtswidrig erklärt wurde, auf neuer normativer Grundlage rechtssicher und ohne zeitliche Unterbrechung, also kontinuierlich während, fortzuführen. Anders als in anderen Fällen gesetzlicher Rückwirkung wird die Rechtslage hier also nicht zeitlich zurückgreifend umgestaltet. Vielmehr soll die hergebrachte Rechtspraxis fortgeführt werden. Die beträchtliche Zahl an Nichtanwendungsgesetzen im Steuerrecht drängt auf eine grundsätzliche Auseinandersetzung mit der Frage nach Grund und Grenzen ihrer Verfassungsmäßigkeit. Die einschlägige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist dabei nachzuzeichnen und kritisch zu würdigen. Die Untersuchung mündet in der grundsätzlichen Frage, welchen Anteil Legislative, Exekutive und Judikative an der Schaffung schutzwürdigen Rechtsvertrauens aus Sicht des Bürgers haben. Gewidmet ist der Beitrag Paul Kirchhof, der die

Verlässlichkeit der Rechtsordnung, also ihre Vertrauenswürdigkeit, als wesentliche Freiheitsvoraussetzung betont.

Retroactive non-application laws are parliamentary laws that serve to continue a former practice of applying the law, which has been declared unlawful by a Federal court decision, on a new normative basis with legal certainty and without temporal interruption, thus preserving continuity. Unlike in other cases of statutory retroactivity, the legal situation is not reshaped retroactively. Rather, the traditional legal practice is to be continued. The considerable number of non-application laws in tax law calls for a fundamental examination of the grounds and limits of their constitutionality. To this end, the relevant case law of the Federal Constitutional Court will be traced and critically assessed. The study leads to the fundamental question of the role of the legislature, the executive and the judiciary in creating legal trust worthy of protection. The contribution is dedicated to Paul Kirchhof, who emphasises the reliability of the legal system, i.e. its trustworthiness, as an essential prerequisite for freedom.

I. Rechtsvertrauen als Freiheitsvoraussetzung

„Grundbedingung einer freiheitlichen Verfassung“ ist „die Verlässlichkeit der Rechtsordnung“.¹ Nur die verlässliche, die stetige Rechtsordnung gewinnt Vertrauen² und kann dadurch als Grundlage für das freiheitliche Miteinander, auch für ein planungssicheres Wirtschaften dienen. Es verwundert deshalb nicht, dass *Paul Kirchhof*, der die verfasste Freiheit in den Mittelpunkt seines Werks stellt,³ auch das Vertrauen und im Besonderen das Vertrauen in den Staat und sein Recht als wesentliche Freiheitsvoraussetzung betont.⁴

Der Verfassungsstaat nimmt diesen Befund, die Bedeutung des Rechtsvertrauens als Freiheitsvoraussetzung, in vielfacher Weise auf. Der Rechtsstaat gewährleistet Rechtssicherheit und konkretisiert sie in den Prinzipien der Kontinuität des Rechts,⁵ des

* Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), ist Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg. Der Beitrag ist meinem verehrten akademischen Lehrer Prof. Dr. Dres. h.c. *Paul Kirchhof* zum 80. Geburtstag gewidmet.

1 *P. Kirchhof*, Vertrauensschutz im Steuerrecht in *DStJG* Bd. 27 (2004), S. 1.

2 *P. Kirchhof*, *StuW* 2021, 190 (192).

3 Stellvertretend *P. Kirchhof*, *Der Staat als Garant und Gegner der Freiheit*, 2004; *P. Kirchhof*, *Beherrzte Freiheit*, 2018.

4 *P. Kirchhof*, *Der Staat als Garant und Gegner der Freiheit*, 2004, S. 13 f. („Die Rechtsgemeinschaft findet im allgemeinen Gesetz ... ihren vertrauten Maßstab, ihre Freiheit.“).

5 *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002.

Prof. Dr. Roman Seer, Bochum*

Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht – Bestandsaufnahme und Zukunft

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Verständnis von der Gesamthand in § 14 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG 1891 und dessen Wandel zur Mitunternehmerschaft in § 7 Nr. 3 EStG 1920
- III. Auffächerung der Personengesellschaft in eine Mehrzahl von Einzelunternehmen der Gesellschafter – vorübergehender Exzess der Bilanzbündeltheorie
- IV. Personengesellschaft als partielles Einkommensteuersubjekt im Spannungsfeld zur Einzelunternehmer-Gleichstellungsthese
 1. Rechtsprechung des Großen Senats des BFH
 2. Qualifikation des Sonderbetriebsvermögens als Ausdruck des Vielheitsgedankens
- V. Einzelunternehmer-Gleichstellungsthese im Lichte der Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts
- VI. Der steuerrechtliche „Schwindel“ vom Personengesellschafter als „Mitunternehmer“ der Gesellschaft
- VII. Gesellschaftsrecht und Ertragsteuerrecht im Lichte des MoPeG
 1. Rechtsprechung des BVerfG
 2. (Mit-)Unternehmerinitiative und -risiko im Rechtsformvergleich
 3. Rechtstatsächlicher Befund
- VIII. Ergebnisse und Schlussfolgerungen

Seit mehr als 100 Jahren folgt das deutsche Einkommensteuerrecht für die Besteuerung der Einkünfte von Personengesellschaften einem mitunternehmerischen Konzept. Es rechnet die von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte unabhängig von der Auszahlung des Gewinns den Gesellschaftern zu. Nach wie vor wird die transparente Einkommensbesteuerung mit der Gleichstellung von Personengesellschaftern und Einzelunternehmern begründet, dessen Konsequenz die Bildung des sog. Sonderbetriebsvermögens gewesen ist. Im Gegensatz dazu hat sich das Personengesellschaftsrecht von der gesamthänderischen Unternehmensträgerschaft der Gesellschafter zugunsten einer voll rechtsfähigen Personengesellschaft verabschiedet und dieses im Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.8.2021 durch Abschaffung der bisherigen §§ 718 f. BGB mit Wirkung zum 1.1.2024 deutlich zum Ausdruck gebracht. Damit ist das ursprüngliche dogmatische Fundament für die Behandlung der Personengesellschafter als „Mitunternehmer“ der Gesellschaft entfallen. Die derzeitige Mitunternehmerschaftsbesteuerung leidet unter erheblichen Friktionen, die im nachfolgenden Beitrag aufgezeigt werden. Die fundamentale Unterscheidung zwischen der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften und der getrennten Besteuerung personalistisch strukturierter Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter

lässt sich weder mit den gesellschaftsrechtlichen noch mit den rechtstatsächlichen Gegebenheiten mehr rechtfertigen. Es bedarf daher einer grundlegenden Neuausrichtung.

Since more than 100 years the German income tax law follows the concept of partnerships as co-entrepreneurs. The income of a partnership is treated as taxable personal income of the partners regardless if the income has been distributed to the partners or not. The transparent income taxation of partnership income and the existence of taxable business assets of the partners have been justified with the idea of an equal treatment of partners and sole entrepreneurs. In contrast, the partnership law has shifted from the idea of the business carrier by the individual partners in their “total hand bond” to a fully capacity of the partnership entity itself. This is now clarified by the Modernisation of Partnership Law Act of 10.8.2021 which has abolished the former Sec. 718 f. German Civil Law Code with effect from 1.1.2024. Thus, the original doctrinal foundation of the co-entrepreneurship of the partners is omitted. Furthermore, the co-entrepreneur-taxation of partnerships is suffering from various frictions which will be shown by the following article. The essential distinction between the transparent taxation of partnerships and the separate taxation of personalistic structured corporations and their shareholders is no longer justified, neither by civil law nor by the legalactual findings. Therefore it needs a fundamental realignment.

I. Einführung

Die deutsche Unternehmens- und Unternehmerbesteuerung ist nach wie vor dualistisch geprägt. Die Kapitalgesellschaft ist Körperschaftsteuersubjekt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG); es gilt das Trennungsprinzip. Erst mit Ausschüttung wird der Gewinn beim Gesellschafter erfasst. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ordnet diese Gewinnausschüttung auf der Ebene des Kapitalgesellschafters den Einkünften aus Kapitalvermögen zu. Der Kapitalgesellschaftler wird hier grundsätzlich als bloß vermögensverwaltender Kapitalanleger betrachtet, ohne dass die Vorschrift quantitative oder qualitative Beschränkungen vornimmt. Dagegen ist die Personengesellschaft kein Einkommensteuersubjekt i.S.d. § 1 EStG. Subjekt der Einkommensteuer ist vielmehr der Personengesellschafter, dem der anteilige Gewinn der Personengesellschaft dem Transparenzprinzip entsprechend nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG – unabhängig vom Umfang etwaiger Entnahmen – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuge-

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum.

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, München*

Konzeptpflichten für Steuergesetzgebung und Steuervollzug?

Inhaltsübersicht

- I. Der Anspruch der Wissenschaft auf Rationalität und Ordnung des Rechts
- II. Die Besonderheiten der „Steuerrechtsordnung“
- III. Konzepte als rationalitäts- und ordnungsfördernde Zwischenebene
- IV. Schuldet der Gesetzgeber konzeptbasierte Gesetzgebung?
 1. Verfassungsanker für legislative Mindestationalität?
 2. Legislative Steuerkonzepte zur Stärkung der Gestaltungsmacht im gewaltengegliederten Rechtsstaat
 3. Umgehungsschutz durch konzeptbasierte Steuergesetzgebung
- V. Konzeptpflichten beim Gesetzesvollzug
 1. Administrative Konzeptpflichten
 2. Ermessensteuerung durch Vollzugskonzepte
 3. Steuervollzugskonzepte

Steuergesetze sind kein systematisch elaboriertes Gesamtwerk, sondern vielmehr situative, im politischen Kompromiss errungene Antworten der Parlamentsmehrheit auf Finanzierungsanliegen und Lenkungsansinnen. Das geltende Steuerrecht erscheint darum insgesamt eher konzeptfern oder gar als konzeptfrei. Paul Kirchhof ist demgegenüber mit Nachdruck für eine „Besteuerung nach Konzepten“ eingetreten. Dieser Beitrag geht den Eigenarten und der (verfassungs-)rechtlichen Relevanz legislativer Konzepte nach und beleuchtet ihre Vorzüge sowie die Notwendigkeit von Konzepten für den gleichheitsgerechten Steuervollzug.

Tax laws are not a systematically elaborated conception, but rather situational responses of the parliamentary majority to financing necessities and steering purposes, achieved through political compromise. Therefore, the current tax law as a whole seems rather distant from a concept or even concept-free. In comparison, Paul Kirchhof has emphatically espoused "taxation according to concepts". This article examines the specific features and the (constitutional) legal relevance of legislative concepts and illuminates their benefits as well as the necessity of concepts for tax implementation in line with the principle of equality.

I. Der Anspruch der Wissenschaft auf Rationalität und Ordnung des Rechts

Der Auftrag der Rechtswissenschaft ist die systematische Ordnung des Rechtsstoffes und die Suche nach Stringenz und Konsistenz¹. Auch die Steuerrechtswissenschaft als Wertungswissenschaft gewinnt – trotz des vielfach beklagten Zustands ihres Untersuchungsgegenstandes – das Prädikat der Wissenschaft-

lichkeit erst durch Systemrationalität². Ohne eine Rückführung auf ein System konstituierender Prinzipien wäre es um die Lern- und Lehrbarkeit des Rechtes schlecht bestellt. Zu den Idealen der Rechtswissenschaft zählt dabei das Bild des rationalen Gesetzgebers, der wohlgeordnetes, praktikables und widerspruchsfreies Recht setzt. Die Realität sieht freilich – gerade im Steuerrecht – häufig anders aus. Der Anspruch und Drang der Wissenschaft zur Systematisierung überfordert zum Teil den Rechtsstoff. Gerade situative und einzelproblemorientierte Gesetzgebung entzieht sich jedem Systemanspruch. Allerdings sind nach der Rechtsprechung des BVerfG „Fragen der Systematisierung und Katalogbildung aufgrund bestehender Gesetze [...] keine Verfassungsfragen“³. Rechtswissenschaftliche Kategorien und Ordnungssysteme sind zu trennen von Verfassungsaussagen. Wissenschaftliche Ideale zur Rationalität des Gesetzes dürfen nicht mit Gesetzgebungspflichten gleichgesetzt werden. Gleichwohl wird vom Gesetzgeber aus verfassungsrechtlichen Gründen ein hinreichendes Maß an Wertungs- und Begründungsrationalität gefordert⁴. Paul Kirchhof ist stets für ein rationales, inhaltlich abgestimmtes Steuerrecht eingetreten. Zu Ehren eines aus dem Kreis der Verfassungs- und Steuerjuristen herausragenden Wissenschaftlers geht das StuW-Festheft im Anschluss und in Fortentwicklung der ihm gewidmeten Festschrift zu „Leitgedanken des Rechts“⁵ dem Leitthema „Besteuerung nach Konzepten“ nach.

Konzeptpflichten im Verwaltungsrecht⁶ sind eine neuere Entwicklung⁷ und jüngst werden im Sinne von Nachhaltigkeit, Generationengerechtigkeit und intertemporaler Freiheitssicherung auch Konzeptpflichten im Verfassungsrecht diskutiert⁸. Bislang

* Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen ist Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München sowie Richter am FG Düsseldorf im zweiten Hauptamt.

1 Dazu bereits Drüen, Über Steuerrechtswissenschaft und Steuerrechtsprechung, StuW 2013, 72 m.w.N.

2 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III², 2012, S. 1242 ff.

3 BVerfG, Beschl. v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, BVerfGE 93, 319 Rz. 159.

4 P. Kirchhof, Allgemeiner Gleichheitssatz, in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland (HStR), VIII³, 2010, § 181 Rz. 209; ebenso Englisch in Stern/Becker, Grundrechte-Kommentar³, 2019, Art. 3 Rz. 26; Nußberger in Sachs, GG⁹, 2021, Art. 3 GG Rz. 98.

5 Kube/Morgenthaler/Mellinghoff/Palm/Puhl/Seiler, Leitgedanken des Rechts – P. Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. I u. II, 2013.

6 Vertiefend Rottenwallner, Die Konzepte und die Konzeptpflichten der öffentlichen Verwaltung, VR 2014, 109.

7 Schmidt-Aßmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee², 2006, Kap. 6 Rz. 98 m.w.N.

8 Kersten/Kaup, Die Verfassung einer prospektiven Gesellschaft, JuS 2022, 473 (480 f.).

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln*

Vom strukturellen Vollzugsdefizit zum norminhärenten Befolungs- und Vollziehbarkeitsmangel

Inhaltsübersicht

- I. Paul Kirchhof als Erfinder des strukturellen Vollzugsdefizits
- II. Grundstrukturen der beiden Entscheidungen zum strukturellen Vollzugsdefizit
 1. Gleichmäßigkeit der Durchsetzung als Bedingung der Rechtfertigung des Steuereingriffs
 2. Das strukturelle Vollzugsdefizit als Widerspruch zwischen materiellem Steueranspruch und Vollzugsnorm
 3. Lösung des Zurechnungsproblems
 4. Rechtsfolge: Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuer-norm statt von § 30a AO
- III. Das strukturelle Vollzugsdefizit seit 2004
 1. Gesetzgeberische Reaktionen auf die BVerfG-Entscheidungen zum strukturellen Vollzugsdefizit
 2. Neuere Rechtsprechung zum strukturellen Vollzugsdefizit
 3. Das strukturelle Vollzugsdefizit als Argumentationsfigur im Schrifttum
 4. Zwischenfazit: Vermutlich keine unmittelbare Wiederholbarkeit
- IV. Fallgruppen norminhärenter Befolungs- und Vollziehbarkeits-mängel
- V. Lösung über das Willkürverbot statt über ein Verbot widersprüchlicher Normsetzung
 1. Fehlende Zurechenbarkeit alltäglicher Vollzugsmängel
 2. Verbot widersprüchlicher Gesetzgebung
 3. Verbot willkürlicher Inanspruchnahme in „seltenen Ausnahmefällen“
 4. Einzelnormbezug vs. Normenverbund
- VI. Zu Befolungs- und Kontrolldefiziten im Auslandssachverhalt
 1. Grenzen der Informationsbeschaffungspflicht seitens des Steuerpflichtigen
 2. Liegt das Problem in der Auslegung von § 90 Abs. 2 AO oder in den materiellen Normen?
 3. Übermaß von Mitwirkungspflichten als Grenze materieller Gesetzgebung
- VII. Folgen eines massiv hinter objektivierbaren Erwartungen zurückbleibenden Aufkommens
- VIII. Fazit
 1. A maiore ad minus-Schluss vom strukturellen Vollzugsdefizit auf den norminhärenten Befolungs- und Vollziehbarkeits-mangel
 2. Rückschlüsse aus der Nichtbefolgung auf das materielle Steuerrecht
- IX. Wünsche und Glückwünsche
 1. Machtwort aus Karlsruhe
 2. Zum Schluss ein Glückwunsch!

Das gleichheitssatzkonforme Steuergesetz genügt dem Gleichheitssatz erst dann, wenn es auch gleichmäßig vollzogen wird. Im Zinsurteil (1991) und Tipke-Urteil (2004) hat das Bundesverfassungsgericht mit der Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit gegen den Satz „keine Gleichheit im Unrecht“ zum Durchbruch verholfen. In beiden Fällen ging es um die gegenläufige Erhebungsregel des § 30a AO. Hieraus ist der Schluss gezogen werden, strukturell seien nur Vollzugsdefizite infolge eines Normwiderspruchs. Gleiches muss jedoch auch für solche Normen gelten, die weder vom Steuerpflichtigen befolgt, noch von der Finanzverwaltung vollzogen werden können. Es verstößt gegen das Willkürverbot, die Steuer zu erheben, sollte die Finanzverwaltung in derartigen Fällen eher zufällig Kenntnis vom steuerbegründenden Sachverhalt erhalten.

Tax laws in order to comply with the principle of need to be enforced uniformly. In the Zins-Ruling (1991) and the Tipke judgment (2004), the Federal Constitutional Court used the legal concept of a structural enforcement deficit to help the principle of equal application of the law to prevail over the principle of "no equality in injustice". Both cases concerned the contrary collection rule of § 30a AO. From this, the conclusion can be drawn that only enforcement deficits resulting from a norm contradiction are structural. However, the same must also apply to such norms that can neither be followed by the taxpayer nor enforced by the tax administration. It is against the prohibition of arbitrariness to levy the tax if the tax administration should, in such cases, become aware of the facts giving rise to the tax by chance.

I. Paul Kirchhof als Erfinder des strukturellen Vollzugsdefizits

Was nützt Gleichheit, wenn sie nur auf dem Papier steht? Steuerliche Belastungsgleichheit ist erst dann verwirklicht, wenn das gleichheitssatzkonforme Steuergesetz auch gleichheitssatzkonform vollzogen wird. Lange schien es ganz unmöglich, Vollzugsdefizite aufzugreifen oder sich gegen eine erratische Inanspruchnahme zur Wehr zu setzen: Der zu Unrecht nicht besteuerte Steuerpflichtige klagt nicht; dem gesetzestreuem Steuerpflichtigen fehlt die Beschwer hinsichtlich der rechtswidrigen Nichtbesteuerung der anderen.

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln. Ich danke meinem Wissenschaftlichen Mitarbeiter Herrn Dipl.-Finw. (FH) Simon Lentz für die gründliche Arbeit an den Fußnoten und wertvolle Anregungen zur Verbesserung des Textes.

Abhandlungen

Dr. Sophia Schwemmer, Heidelberg*

Der Rechtstypenvergleich im Internationalen Steuerrecht

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Funktionsweise des Rechtstypenvergleichs
 1. Relevante Fallkonstellationen
 2. Kriterien des Typenvergleichs
 3. Methodische Einordnung: Qualifikation und Substitution
- III. Der Typenvergleich im heutigen Regelungsumfeld
 1. Herausforderung des Typenvergleichs durch Mischrechtsformen
 2. Die Emanzipation des Steuerrechts vom Gesellschaftsrecht
 - a) Auswirkungen des MoPeG auf das Steuerrecht
 - b) Das Optionsmodell nach dem KöMoG mit Blick auf ausländische Gesellschaften
 - c) Bedeutung für den Typenvergleich
 3. Rechtstypenvergleich und hybride Gesellschaften in Zeiten von BEPS und ATAD
 4. Vereinbarkeit des Rechtstypenvergleichs mit der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit
- IV. Alternativen zum Typenvergleich?
 1. Erweiterung des Optionsmodells
 2. Qualifikationsverkettung
 - a) Staatliche Souveränität und die Anwendung ausländischen Rechts
 - b) Verwaltungsaufwand bei der Ermittlung des ausländischen Steuerrechts
 - c) Gebot steuerlicher Lastengleichheit
- V. Zusammenfassung in Thesen

Seit der „Venezuela-Entscheidung“ des Reichsfinanzhofs aus dem Jahr 1930 werden Gesellschaften ausländischen Rechts mittels eines Rechtstypenvergleichs in das deutsche System der rechtsformabhängigen Unternehmensbesteuerung eingeordnet und so steuerlich derjenigen inländischen Rechtsform gleichgestellt, mit der sie auf gesellschaftsrechtlicher Ebene die größten Gemeinsamkeiten aufweisen. Der Beitrag untersucht diese Methode vor dem Hintergrund des heutigen Regelungsumfeldes, das durch eine Emanzipation der Unternehmensbesteuerung von gesellschaftsrechtlichen Prägungen geprägt ist. Zudem hat die Bekämpfung hybrider Strukturen, wie sie der Rechtstypenvergleich provoziert, an Bedeutung gewonnen. Daher werden auch mögliche Alternativen zum Rechtstypenvergleich analysiert.

Since the “Venezuela Decision” of the Imperial Fiscal Court in 1930, companies under foreign law have been integrated into the German system of business taxation by means of a so called “comparison of legal types” (Rechtstypenvergleich), i.e. they are treated in the same way as the domestic legal form with which they have the greatest similarities in terms of company law. The article examines this comparative approach against the background of today’s regulatory environment, in which business taxation is gradually decoupled from company law. In addition, the fight against hybrid structures provoked by the comparative approach has gained in importance. Therefore, the article also analyzes possible alternatives to the comparative approach.

I. Einleitung

Die Unternehmensbesteuerung in Deutschland erfolgte bislang streng rechtsformabhängig: Für Kapitalgesellschaften gilt das sog. Trennungsprinzip, d.h. ihre Gewinne unterliegen auf der Ebene der Gesellschaft der Körperschaftsteuer. Auf der Ebene der Gesellschafter werden Gewinne erst bei Ausschüttung als Kapitaleinkünfte besteuert (§§ 20 EStG, 8b KStG). Personengesellschaften sind demgegenüber grundsätzlich steuerlich transparent. Die gemeinsam erzielten Einkünfte werden anteilig unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen nach persönlichem Tarif besteuert.

Wie Gesellschaften ausländischen Rechts in dieses dualistische System der rechtsformabhängigen Besteuerung einzuordnen sind, ist gesetzlich nicht geregelt.¹ Auch die Doppelbesteuerungsabkommen machen keine Vorgaben für diese Steuersubjektqualifikation.² Da die Doppelbesteuerungsabkommen keine Steueransprüche konstituieren, ist die Frage vielmehr der Abkommensanwendung vorgelagert³ und wird dementsprechend

* Dr. Sophia Schwemmer ist Habilitandin am Institut für ausländisches und internationales Privat- und Wirtschaftsrecht der Universität Heidelberg. Der Beitrag geht zurück auf einen an der Universität Heidelberg gehaltenen Vortrag. Sie dankt den Zuhörern sowie Dr. David Haubner, Dr. Andreas Engel und Prof. Dr. Marc-Philippe Weller für wertvolle Anmerkungen.

1 Martini, Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand, 2015, S. 130; Henke/Lang, IStR 2001, 514.

2 Vgl. nur Weggenmann/Nehls in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 1 OECD-MA Rz. 62a; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rz. 514, 537, 539, 541; Marquardsen, StuW 2019, 374, 379.

3 Marquardsen, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2019, S. 110, 224.