

2 | 2025

102. Jahrgang  
15. Mai 2025  
S. 85–156  
PVSt 6492



# 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

**Verantw. Redakteur:** Prof. Dr. Gary Rüscher, Nordkirchen

**otto-schmidt.de**

**Answers**  
Die KI von Otto Schmidt  
[otto-schmidt.de/answers](https://otto-schmidt.de/answers)

Dieses Heft  
digital lesen!



<https://ottosc.hm/heftdigital>

**Abhandlungen >**

- Tim Maciejewski** – Rückwirkende Nichtanwendungsgesetze zwischen Vertrauensschutz und Rechtskontinuität – Eine Bestandsaufnahme zehn Jahre nach der Grundsatzentscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu „klarstellenden“ Gesetzen ..... 85
- Markus Heigl** – Die Förderung der Allgemeinheit durch private Hochschulen ..... 101
- Robert Stendel** – Expertennetzwerke treffen auf Parlamentarismus und Partizipation: Gewaltenteilung und Demokratie als Herausforderungen des internationalen Steuerrechts ..... 107
- Tobias Rachidi / Judith Herrmann** – Optimale Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommensteuer ..... 119
- Malte Chirvi / Ralf Maiterth** – Eurogenaue Gesamtrechnungen und die „richtige Mitte“ bei der Rentenbesteuerung ..... 129
- Michael Lang / Benjamin Beer** – Anton Lager – Facetten der Karriere eines österreichischen Finanzbeamten und Steuerrechtsprofessors ..... 137
- Jan Friedrich / Christopher Hossfeld / Tessa Kunkel** – Die Richterschaft des Reichsfinanzhofs und Bundesfinanzhofs im Wandel der Zeit ..... 146

**ottoschmidt**





## Abhandlungen

---

*Dr. Tim Maciejewski, Hamburg\**

# Rückwirkende Nichtanwendungsgesetze zwischen Vertrauensschutz und Rechtskontinuität

Eine Bestandsaufnahme zehn Jahre nach der Grundsatzentscheidung des BVerfG zu „klarstellenden“ Gesetzen

STUW0076290

### Inhaltsverzeichnis

---

- A. Einleitung
- B. Der Beschluss vom 17.12.2013 und seine dogmatische Einbindung
  - I. Überblick
  - II. Anwendungsbereich des Rückwirkungsverbots
    - 1. Erwägungen im Beschluss vom 17.12.2013
    - 2. Fortentwicklung der Rechtsprechung
  - III. Rechtfertigung der Rückwirkung bei einer unklaren und verworrenen Rechtslage
    - 1. Erwägungen im Beschluss vom 17.12.2013
    - 2. Fortentwicklung der Rechtsprechung
  - IV. Rechtfertigung der Rückwirkung aus sonstigen Gründen
    - 1. Erwägungen im Beschluss vom 17.12.2013
    - 2. Fortentwicklung der Rechtsprechung
      - a) Zeiträume vor Veröffentlichung der korrigierten Entscheidung
      - b) Zeiträume nach Veröffentlichung der korrigierten Entscheidung
- C. Kritische Bestandsaufnahme – gestern und heute
  - I. Subjektiver oder objektiver Vertrauensschutz?
  - II. Das Rückwirkungsverbot und die Gewaltenteilung
  - III. Das Rückwirkungsverbot und die Rechtsschutzgarantie
    - 1. Einfluss der objektiv-institutionellen Gewährleistungsdimension
    - 2. Einfluss der subjektiven Gewährleistungsdimension bei steuerlichen „Musterverfahren“
      - a) Zusammenspiel von Verfahrensunterbrechung und echt rückwirkendem Gesetz
      - b) Auswirkungen auf Kosten und Zinsen
      - c) Auswirkungen auf das rückwirkende Gesetz
  - IV. Die Rechtfertigung bei rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzen
    - 1. Bereits beurteilte Konstellationen
    - 2. Wertungswidersprüche: Die Vertrauensgrundlage bei rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzen
    - 3. Rekonstruktion: Rechtskontinuität durch Nichtanwendungsgesetze
  - D. Fazit und Ausblick

---

*Der Beitrag untersucht die Rechtsprechung des BVerfG zu rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzen. Den Ausgangspunkt bildet die Grundsatzentscheidung zu „klarstellenden“ Gesetzen vom 17.12.2013. Der Beitrag stellt die weitere Entwicklung der Rechtsprechung dar und hinterfragt, inwieweit sich Hoffnungen und Befürchtungen, die mit dieser Entscheidung verbunden waren, erfüllt haben. Er zeigt sodann Querbezüge zwischen dem Rückwirkungsverbot, dem Grundsatz der Gewaltenteilung und dem Rechtsschutzgebot auf. Der Beitrag schließt mit einem eige-*

---

\* Dr. Tim Maciejewski ist wissenschaftlicher Assistent am Lehrstuhl für Steuerrecht der Bucerius Law School, Hamburg.

Markus Heigl, München\*

# Die Förderung der Allgemeinheit durch private Hochschulen

STUW0078755

## Inhaltsverzeichnis

- I. Private Hochschulen im deutschen Bildungssystem
- II. Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts
- III. Die Gemeinnützigkeit privater Hochschulen nach § 52 AO
  - 1. Förderung eines Katalogzwecks
    - a) Nr. 1: Wissenschaft und Forschung
    - b) Nr. 7: Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich Studentenhilfe
  - 2. Förderung der Allgemeinheit
    - a) Definition
    - b) BFH-Rechtsprechung zu Sportvereinen
    - c) Übertragung auf Privatschulen
    - d) Übertragung auf private Hochschulen
      - aa) Differenzierung nach dem Förderzweck
      - bb) Sport und andere Freizeitaktivitäten
      - cc) Hochschulen
        - (1) Förderung der Wissenschaft als konkurrierende Staatsaufgabe
        - (2) Sozialstaatliches Gebot der Chancengleichheit
      - dd) Konkretisierung der zulässigen Gebührenhöhe
      - ee) Zugangssicherung durch Finanzierungshilfen
- IV. Entgeltliche Weiterbildung an staatlichen Hochschulen
- V. Zusammenfassung

*Private Hochschulen spielen in der deutschen Bildungslandschaft eine immer größere Rolle. Als Ergänzung zum staatlichen Hochschulsystem leisten sie einen wichtigen Beitrag zur Förderung von Wissenschaft und Forschung. Da sie im Kernbereich des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts tätig sind, nehmen viele private Hochschulen die damit verbundenen Vergünstigungen in Anspruch. Allerdings ist fraglich, ob das Finanzierungsmodell der privaten Hochschulen mit den Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts vereinbar ist. Denn private Hochschulen finanzieren sich größtenteils über erhebliche Studienbeiträge, die Teile der Bevölkerung vom Studium ausschließen können. Der Beitrag untersucht vor dem Hintergrund aktueller BFH-Rechtsprechung und verfassungsrechtlicher Vorgaben, inwieweit dieses Finanzierungsmodell insbesondere mit dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Gebot der Förderung der Allgemeinheit vereinbar ist. Es wird erörtert, welche Anforderungen sich daraus für den chancengleichen Zugang zu Bildungsangeboten ergeben und welchen Beitrag Studienkredite, Stipendien und andere Finanzierungshilfen hierzu leisten können. Abschließend werden die Überlegungen auf entgeltliche Weiterbildungsangebote staatlicher Hochschulen übertragen.*

## I. Private Hochschulen im deutschen Bildungssystem

In der deutschen Hochschullandschaft haben die privaten Hochschulen in den letzten Jahrzehnten erheblich an Bedeutung gewonnen. Die Zahl der privaten Hochschulen hat sich innerhalb von 20 Jahren von 49 im Wintersemester 2001/02 auf 114 im Wintersemester 2021/22 mehr als verdoppelt. Damit ist inzwischen mehr als jede vierte Hochschule (27 %) eine private Hochschule.<sup>1</sup> Der Anteil der Studenten an privaten Hochschulen an den Studenten insgesamt ist im gleichen Zeitraum von 1,6 % auf 11,6 % gestiegen.<sup>2</sup> Der besondere Wert privater Hochschulen wird vor allem darin gesehen, dass sie das staatliche Angebot flexibel und arbeitsmarktnah ergänzen.<sup>3</sup> Mit ihren individuellen Curricula können sie schnell auf neue Herausforderungen und Veränderungen reagieren.<sup>4</sup>

Private Hochschulen werden in der Regel als GmbH, aber auch in der Rechtsform des Vereins (e.V.), der Aktiengesellschaft (AG) oder der Stiftung bürgerlichen Rechts geführt.<sup>5</sup> Ein erheblicher Teil dieser Körperschaften nimmt die steuerliche Gemeinnützigkeit in Anspruch.<sup>6</sup> Diese ist für private Hochschulen nicht nur wegen der damit verbundenen Steuervergünstigungen von Bedeutung, sondern häufig auch Voraussetzung für den Zugang zu staatlichen Fördermitteln.<sup>7</sup> So ist z.B. nach den allgemeinen Fördergrundsätzen der Deutschen Forschungsgemeinschaft in der Regel nicht antragsberechtigt, wer in einer Einrichtung arbeitet, die nicht gemeinnützig ist.<sup>8</sup> Nicht

\* Markus Heigl ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München.

1 Pressemitteilung des Statistischen Bundesamtes Nr. N054 vom 11.10.2023, [https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2023/10/PD23\\_N054\\_21.html](https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2023/10/PD23_N054_21.html), abgerufen am 1.3.2025.

2 Pressemitteilung des Statistischen Bundesamtes Nr. N054 vom 11.10.2023, [https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2023/10/PD23\\_N054\\_21.html](https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2023/10/PD23_N054_21.html), abgerufen am 1.3.2025.

3 Diermeier/Geis-Thöne, Private Hochschulbildung für eine resiliente Transformationsgesellschaft, Gutachten im Auftrag des Verbands der Privaten Hochschulen e.V., 2023, S. 41.

4 Diermeier/Geis-Thöne, Private Hochschulbildung für eine resiliente Transformationsgesellschaft, Gutachten im Auftrag des Verbands der Privaten Hochschulen e.V., 2023, S. 7.

5 Buschle/Haider, WISTA 2016, 75, 78.

6 Gemäß einer Erhebung des Wissenschaftsrats waren 2012 über 70 % der privaten Hochschulen gemeinnützig. Es ist unklar, wie sich der Anteil seither entwickelt hat. Vgl. Wissenschaftsrat, Private und kirchliche Hochschulen aus Sicht der Institutionellen Akkreditierung, Bremen 2012, S. 44.

7 Vgl. Verband privater Hochschulen e.V., Positionspapier zu nicht-gemeinnützigen Hochschulen in privater Trägerschaft, <https://private-hochschulen.net/stellungnahmen>, abgerufen am 1.3.2025.

8 Vgl. <https://www.dfg.de/de/foerderung/antrag-foerderprozess/antragsberechtigung>, abgerufen am 1.3.2025.

Dr. Robert Stendel, Heidelberg\*

# Expertennetzwerke treffen auf Parlamentarismus und Partizipation: Gewaltenteilung und Demokratie als Herausforderungen des internationalen Steuerrechts

STUW0076937

## Inhaltsverzeichnis

- I. Einführung
- II. Zwei Charakteristika des internationalen Steuerrechts
  1. Die Rolle internationaler Organisationen im internationalen Steuerrecht
  2. Die fortlaufende Anpassungsbedürftigkeit der Doppelbesteuerungsabkommen
- III. Defizite parlamentarischer Mitwirkung als Herausforderung des internationalen Steuerrechts
  1. Der Ausgangspunkt: Demokratische Legitimation durch Legitimationsketten
  2. Demokratische Legitimation völkerrechtlicher Verträge durch Zustimmungsgesetz – warum fehlende inhaltliche Einflussmöglichkeiten des Parlaments das Demokratieprinzip herausfordern
  3. Demokratische Legitimation der Fortentwicklung völkerrechtlicher Verträge – Die Grenzen des „Integrationsprogramms“ eines Doppelbesteuerungsabkommens
- IV. Der Gegenpol: Gewaltenteilung und auswärtige Gewalt
  1. Der Ausgangspunkt: Die hervorgehobene Rolle der Bundesregierung in der auswärtigen Gewalt
  2. Die organadäquate Zuweisung der Vertragsverhandlung und -fortentwicklung zur Bundesregierung
  3. Der Kernbereich exekutiver Eigenverantwortung als Grenze parlamentarischer Auskunftsrechte
- V. Wege zum Abbau der Spannungen zwischen Demokratie und Gewaltenteilung
  1. Ausweitung des tatsächlichen Gebrauchs bestehender parlamentarischer Rechte
  2. Reformmöglichkeiten auf völkerrechtlicher und nationalstaatlicher Ebene

Das internationale Steuerrecht steht in einem Spannungsfeld zum grundgesetzlichen Demokratieprinzip. Der Beitrag arbeitet heraus, wie die Besonderheiten des internationalen Steuerrechts das demokratische Legitimationsniveau, welches das jeweilige Zustimmungsgesetz zu einem Doppelbesteuerungsabkommen vermittelt, absenkt. Auch wenn die abgeschwächten Einwirkungsmöglichkeiten des Bundestages im Gewaltenteilungsgrundsatz und der offenen Staatlichkeit des Grundgesetzes angelegt sind, gibt die Ausweitung völkerrechtlicher Bindungen im Allgemeinen und die gestiegene Bedeutung des internationalen Steuerrechts im Besonderen Anlass, nach Möglichkeiten zur Abmilderung der Spannung zwischen Demokratieprinzip und Ge-

waltenteilung zu suchen. Hierzu schlägt der Beitrag auf innerstaatlicher Ebene die Ausweitung des Zustimmungserfordernisses des Art. 59 Abs. 2 GG auf wichtige Entscheidungen außerhalb von Vertragsschlüssen und eine Ausweitung parlamentarischer Beteiligungsrechte vor. Auf Ebene des Völkerrechts regt er die Formalisierung des Parliamentary Networks der OECD an.

*International tax law is in tension with the constitutional principle of democracy. This article argues that the special features of international tax law reduce the level of democratic legitimacy provided to double taxation conventions by the Bundestag's consent. Yet, Parliament's limited powers to influence double taxation conventions are a direct consequence of the separation of powers and the Basic Law's commitment to international law. In the past, these two latter considerations may have justified a lower level of democratic legitimacy. With the proliferation of international obligations in general and the increased importance of international tax law in particular, there is, as the article argues, a need to mitigate the tension between the democratic principle and the separation of powers as far as international treaties such as double taxation conventions are concerned. To this end, the article proposes on the domestic level extending the approval requirement of Art. 59 para. 2 GG to important decisions other than the conclusion of treaties. In addition, the article suggests extending parliamentary rights of information and participation. At the level of international law, the article proposes the formalization of the OECD Parliamentary Network.*

## I. Einführung

Wer unbedarft über die demokratische Legitimation des internationalen Steuerrechts<sup>1</sup> nachdenkt, könnte leicht zu dem Schluss gekommen, alles sei in bester Ordnung: Doppel-

\* Dr. Robert Stendel, MJur (Oxford) ist Referent am Max-Planck-Institut für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht, Heidelberg. Der Text beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 22.11.2024 auf dem 10. Symposium des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg zum Thema „100 Jahre Internationales Steuerrecht“ gehalten hat. Der Verfasser dankt Frau PD Dr. Isabelle Ley und Herrn Dr. Alexander Wentker für wertvolle Hinweise und Diskussionen zum Manuskript.

1 Im Folgenden soll der Begriff internationales Steuerrecht in seiner engsten Bedeutung so gebraucht werden, dass er die völker(vertraglichen) Regelungen mit Bezug zur Besteuerung, allen voran die Doppelbesteuerungsabkommen, meint, vgl. zu unterschiedlichen Begriffsbildungen Überblickshaft Schaumburg in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rz. 1.1 ff.



Peer Review

Dr. Tobias Rachidi/Judith Herrmann, beide Sankt Augustin\*

# Optimale Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommensteuer

STUW0077432

## Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung
2. Optimale Integration
  - 2.1 Theoretisches Modell
  - 2.2 Erweiterte bzw. zusätzliche Proportionalzone optimal
3. Empirische Analyse der optimalen Integration
  - 3.1 Erweiterte oder zusätzliche Proportionalzone?
  - 3.2 Aufkommens- und Verteilungswirkungen
4. Fazit
5. Beweisanghang
  - 5.1 Lemma
  - 5.2 Proposition 1
  - 5.2 Proposition 2
6. Literaturverzeichnis

Dieser Beitrag untersucht die optimale Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommensteuer durch eine Kombination aus ökonomischer Theorie und empirischer Steuerforschung. Dabei leiten wir theoretisch den Einkommensteuertarif her, der den Solidaritätszuschlag mindereinnahmenminimierend integriert, unter allen Tarifen, die nicht-fallende Grenzsteuersätze aufweisen und die Steuerlast für kein zu versteuerndes Einkommen erhöhen. Unter Verwendung eines Mikrosimulationsmodells, basierend auf der faktisch anonymisierten Stichprobe der Lohn- und Einkommensteuerstatistik, zeigen wir empirisch die Aufkommens- und Verteilungswirkungen dieser optimalen Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommensteuer auf.

*This paper examines the optimal integration of the solidarity surcharge into the income tax schedule by combining economic theory with empirical tax research for the German context. We theoretically derive the income tax schedule that minimizes the revenue losses of such an integration among all schedules that feature non-decreasing marginal tax rates, and do not increase the tax burden for any taxable income. Using a microsimulation model based on a factually anonymized sample of administrative tax records, we empirically demonstrate the revenue, and distributional effects of this optimal integration.*

## 1. Einleitung

Seit 1995 wird der Solidaritätszuschlag (SolZ) in Deutschland erhoben.<sup>1</sup> Als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Kör-

perschaftsteuer gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 Grundgesetz steht das Aufkommen des SolZ vollumfänglich dem Bund zu. Anfangs wurde ein Zuschlagssatz von 7,5 % angewandt, seit 1998 beträgt dieser 5,5 %.<sup>2</sup> Im Jahr 2021 erfolgte eine Teilabschaffung des SolZ zur Lohn- und Einkommensteuer, so dass dieser seit diesem Jahr nur noch auf höhere Einkommen erhoben wird.<sup>3</sup>

Der SolZ ist sowohl politisch<sup>4</sup> als auch rechtlich<sup>5</sup> umstritten. Aufgrund der derzeitigen fiskalischen Rahmenbedingungen erscheint eine vollständige Rückführung des SolZ ohne gleichzeitige Anpassungen beim Einkommensteuertarif schwierig. Dieser Beitrag untersucht daher die Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommensteuer mittels einer Kombination aus ökonomischer Theorie und empirischer Steuerforschung. Dabei wird theoretisch der Einkommensteuertarif hergeleitet, der den SolZ mindereinnahmenminimierend integriert, unter allen Tarifen, welche nicht-fallende Grenzsteuersätze aufweisen, die Steuerlast für kein zu versteuerndes Einkommen (zvE) erhöhen und die Grenzsteuersätze von Steuerpflichtigen, deren zvE unterhalb des Bereichs, in dem der SolZ anfällt, unverändert lassen. Unter Verwendung des Mikrosimulationsmodells MIKMOD-ESt (Flory und Stöwhase 2012), basierend auf der faktisch anonymisierten Stichprobe der Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST, Forschungsdatenzentren der Sta-

\* Dr. Tobias Rachidi und Judith Herrmann sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik FIT, Sankt Augustin. Die Autoren danken Martin Teuber für wertvolle Inspirationen, Austausch und Kommentare sowie Julia Wilhelm für wertvolle Kommentare zu dem Beitrag. Zudem wird dem anonymen Gutachter für wertvolle Anmerkungen gedankt.

1 Der SolZ wurde durch Art. 31 Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vom 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944) unbefristet eingeführt und mit der Finanzierung der deutschen Einheit begründet. Zuvor wurde er bereits 1991/1992 befristet zur Finanzierung des Zweiten Golfkriegs erhoben.

2 Siehe das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 in der jeweils gültigen Fassung.

3 Laut Bundesregierung entlastete das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115) über 90 % der zuvor solidaritätszuschlagsbelasteten Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen. Der Beitrag konzentriert sich auf diesen Teil des SolZ und betrachtet nicht den Solidaritätszuschlag zur Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer. Der Einfachheit halber wird lediglich von SolZ gesprochen.

4 CDU/CSU und FDP fordern die vollständige Abschaffung des SolZ.

5 Siehe Woitok (2021) sowie Kube (2022) und Tappe (2022). Der BFH entschied im Januar 2023, dass der SolZ in den Jahren 2020 und 2021 trotz Auslaufen des Solidarpakts II nicht verfassungswidrig war, da weiterhin ein wiedervereinigungsbedingter finanzieller Mehrbedarf besteht (BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, FR 2023, 162). Das BVerfG verhandelt seit November 2024 über eine Verfassungsbeschwerde gegen den SolZ (BVerfG – 2 BvR 1505/20).



Peer Review

Dr. Malte Chirvi, Bredstedt / Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin\*

# Eurogenaue Gesamtrechnungen und die „richtige Mitte“ bei der Rentenbesteuerung

STUW0078756

## Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung
2. Zur Kritik an den typisierten Rentenfreibeträgen von *Kiesewetter et al.* (2023)
  - 2.1. Keine „eurogenaue Gesamtrechnung“
  - 2.2. Umlagefinanzierung des Rentensystems und ein Problem der Zeit
  - 2.3. Komplexität und Typisierung
  - 2.4. Verbot einer strukturellen Doppelbesteuerung
3. Vermeidung einer strukturellen Doppelbesteuerung durch automatisierte Typisierung im Rentenfreibetragsmodell von *Kiesewetter et al.* (2023)
  - 3.1. Typisierte Rentenfreibeträge zur Vermeidung einer strukturellen Doppelbesteuerung
  - 3.2. Typisierung anhand von vier Merkmalen
4. Die „richtige Mitte“ und Typisierung
5. Schlussfolgerungen

Die von juristischer Seite jüngst kritisierte „eurogenaue Gesamtrechnung“ von *Kiesewetter et al.* (2023) bietet einen Maßstab, um eine Doppel- oder Minderbesteuerung gesetzlicher Renten in der Übergangsphase zur nachgelagerten Besteuerung zu identifizieren. Ohne einen derartigen Vergleich der aus versteuertem Einkommen geleisteten Beiträge mit den steuerfreien Renten lässt sich nicht feststellen, ob das geltende Recht oder Reformvorschläge eine Doppelbesteuerung bewirken oder zur Minderbesteuerung führen. Gesetzgeberische Maßnahmen zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung sollten sich an der von *Kube* eingeführten „richtigen Mitte“ orientieren. Danach ist eine Doppelbesteuerung zu vermeiden und gleichzeitig eine gleichheitswidrige Minderbesteuerung möglichst gering zu halten. Die derzeitigen ausschließlich nach dem Jahr des Renteneintritts differenzierenden Besteuerungsanteile bewirken eine ausgeprägte Minderbesteuerung. Diese lässt sich durch eine stärkere Differenzierung beispielsweise in Form typisierter Rentenfreibeträge, die sich am Jahr des Renteneintritts, der Anzahl der Beitragsjahre, den bei Renteneintritt erwirtschafteten Renteneintrittspunkten und den eigenen geleisteten Rentenversicherungsbeiträgen orientieren, deutlich reduzieren. Zwar mutet diese Freibetragslösung komplexer an als die Besteuerungsanteile in § 22 EStG, jedoch lässt sie sich vollautomatisiert in das Besteuerungsverfahren integrieren, so dass weder den Steuerpflichtigen noch der Finanzverwaltung ein unzumutbarer Verwaltungsaufwand entsteht.

*Kiesewetter et al.’s* (2023) „euro-accurate overall calculation“, which has recently been criticized from a legal perspective, provides a benchmark for identifying double or under-taxation of statutory pensions. Without comparing contributions made from taxed income with tax-free pensions, it is not possible to determine whether the current law or reform proposals cause double or under-taxation. Legislative measures to avoid unconstitutional double taxation should be based on the „right balance“ introduced by *Kube*. According to this, double taxation should be avoided and, at the same time, under-taxation should be kept as low as possible. The current tax system, which only differentiates according to the year of retirement, results in a pronounced under-taxation. This could be significantly reduced for example by standardized pension allowances which are based on the year of retirement, the number of contribution years, the pension points earned, and the individual’s own contributions. Although these allowances are more differentiated and therefore more complex than the current regulation, they can be fully integrated automatically into the taxation procedure, so that neither taxpayers nor the tax authorities incur an unreasonable administrative effort.

## 1. Einleitung

Mit dem Wachstumschancengesetz vom 27.3.2024 wurden die Besteuerungsanteile für gesetzliche Renten ab dem Renteneintrittsjahr 2023 reduziert und die Übergangsphase bis zur vollständigen Rentenbesteuerung um 18 Jahre bis 2058 verlängert. Im September 2024 wurden zwei Gutachten im Auftrag des BMF verfasst, die sich mit verfassungsrechtlichen Fragen hinsichtlich des Übergangs zur nachgelagerten Rentenbesteuerung auseinandersetzen.<sup>1</sup> Daneben setzen sich die beiden Gutachten kritisch mit einem früheren, ebenfalls vom BMF beauftragten, Gutachten von *Kiesewetter/Maiterth/Schenke* aus dem Jahr 2023 auseinander, das ebenfalls den Übergang zur nachgelagerten Rentenbesteuerung zum Gegenstand hat.<sup>2</sup> Die beiden Gut-

\* Dr. Malte Chirvi arbeitet als Steuerberater in Bredstedt und ist Gastwissenschaftler an der Humboldt-Universität zu Berlin. Zudem ist er als Dozent an der Hochschule Flensburg tätig. Prof. Dr. Ralf Maiterth ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin, Teilprojektleiter im Sonderforschungsbereich TRR 266 Accounting for Transparency sowie Forschungsprofessor am DIW und Vorstandsmitglied von arqus e.V.

1 Vgl. *Kirchhof* (2024) und *Kube* (2024).

2 Vgl. *Kiesewetter et al.* (2023), deren Gutachten sich aber nur am Rande mit verfassungsrechtlichen Aspekten beschäftigt.

Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang/Benjamin Beer, Wien\*

# Anton Lager – Facetten der Karriere eines österreichischen Finanzbeamten und Steuerrechtsprofessors

STUW0077874

## Inhaltsverzeichnis

- I. Die Etablierung des Steuerrechts als wissenschaftliches Fach an den österreichischen Universitäten
- II. Die Jahre bis 1938
- III. Die Jahre 1938 bis 1945
- IV. Von der Außerdienststellung bis zum wirklichen Hofrat
- V. Habilitation an der Hochschule für Welthandel
- VI. Ordentlicher Hochschulprofessor und Vorstand des Instituts für Finanzrecht an der Hochschule für Welthandel
- VII. Resümee

An den österreichischen Universitäten etablierte sich Steuerrecht erst Ende der 1960er-Jahre als eigenständiges wissenschaftliches Fach. Mehrere österreichische Universitäten richteten nahezu zeitgleich Lehrstühle ein. Es gab allerdings kaum dafür in Betracht kommende Wissenschaftler. Einer der ersten österreichischen Steuerrechtsprofessoren war Anton Lager, der an die Hochschule für Welthandel – die heutige Wirtschaftsuniversität Wien – berufen wurde. Zuvor verbrachte er sein berufliches Leben in der Finanzverwaltung. Erst im 61. Lebensjahr wechselte er hauptberuflich in die Wissenschaft. Seine Karriere ist aus mehreren Gründen bemerkenswert: Anton Lager wahrte nicht immer Distanz zum Nationalsozialismus, konnte aber – von einer kurzen Unterbrechung abgesehen – dennoch nach 1945 beruflich reüssieren. Die Umstände seiner Habilitation und dann seiner Berufung an die Hochschule für Welthandel werfen ein interessantes Licht auf universitäre Entscheidungsprozesse. Anton Lager war der erste Vorstand des damals neu eingerichteten Instituts für Finanzrecht an der Hochschule für Welthandel. Die aus der Auswertung der Akten über seine Bestellung zum Professor gewonnenen Einsichten ergänzen die bisherigen Kenntnisse über die Gründung des nunmehrigen Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

## I. Die Etablierung des Steuerrechts als wissenschaftliches Fach an den österreichischen Universitäten

Das Fach Steuerrecht oder – wie es an manchen Universitäten bis heute genannt wird – Finanzrecht hat in Österreich eine lange Geschichte: Mit Hofdekret v. 13.10.1837 wurden die Hörer des zweiten Jahrgangs der rechtswissenschaftlichen Studien an der Universität Wien zum Besuch der Vorlesung über die Gefällengesetze verpflichtet.<sup>1</sup> Damit war das Steuerrecht in ei-

ner Studienordnung verankert, aber deshalb noch lange nicht als wissenschaftliches Fach etabliert: Die Lehrveranstaltung wurde von einem Professor für Statistik gehalten, von dem ein spezifischer literarischer Ausweis für das ihm überantwortete Rechtsgebiet nicht überliefert ist.<sup>2</sup> Die in späteren Jahren anzutreffende Bezeichnung „Finanzgesetzkunde“ deutet auch darauf hin, dass damals nicht wissenschaftliche Ansprüche im Vordergrund standen.<sup>3</sup>

Bis weit nach dem Zweiten Weltkrieg hatte sich Finanzrecht an den österreichischen Universitäten noch immer nicht als eigenständiges wissenschaftliches Fach entwickelt. Gelegentlich wurden die Vorlesungen von Professoren anderer juristischer Fächer gehalten.<sup>4</sup> Meist waren es aber Ökonomen, die Finanzrecht mitbetreuten.<sup>5</sup> Von ihnen konnte nicht erwartet werden, wesentlich zur rechtswissenschaftlichen Durchdringung des Rechtsgebiets beizutragen. Nur selten – vornehmlich in den Jahren vor dem Zweiten Weltkrieg – gab es Juristen, die ihre gesamte wissenschaftliche Kapazität dem Finanzrecht widmen konnten. Sie konzentrierten sich aber meist auf Spezialgebiete wie das Budgetrecht und die Staatsverrechnung oder den föderalen Finanzausgleich.<sup>6</sup>

Erst die Reform der sozial- und wirtschaftswissenschaftlichen Studien der Jahre 1966/67 brachte die Wende: Sieben verschiedene sozial- und wirtschaftswissenschaftliche Studienrichtungen wurden geregelt.<sup>7</sup> Betriebswirtschaft war an den Universitäten in Graz, Innsbruck, Linz und an der Hochschule für

\* Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien (WU), wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. Benjamin Beer, LL.M. (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am selben Institut. Für die fachkundige Beratung danken wir PD Dr. Johannes Koll und Regina Zödl. Für die folgenden Ausführungen wurde auf Akten aus dem Österreichischem Staatsarchiv, dem Universitätsarchiv der WU und dem Bundesarchiv Berlin zurückgegriffen. Der Beitrag basiert auf einem im Rahmen der Wolfgang-Gassner-Gedächtnisvorlesung am 22.4.2024 gehaltenen Vortrag.

1 Dazu Walter, Die Lehre des Verfassungs- und Verwaltungsrechts an der Universität Wien von 1810–1938, JBl. 1988, 609 (610); Walter in FS Stoll, 1990, S. 11 (13).

2 Näher Walter in FS Stoll, 1990, S. 11 (14).

3 Walter in FS Stoll, 1990, S. 11 (15 ff.).

4 Dazu Walter in FS Stoll, 1990, S. 11 (21 ff.).

5 Näher Walter in FS Stoll, 1990, S. 11 (21).

6 Walter in FS Stoll, 1990, S. 11 (23 ff.).

7 § 1 Abs. 2 Bundesgesetz [...] über die sozial- und wirtschaftswissenschaftlichen Studienrichtungen, BGBl. 179/1966.

*Dr. Jan Friedrich/Dr. Christopher Hossfeld/Dr. Tessa Kunkel, Paris/Kopenhagen\**

# Die Richterschaft des Reichsfinanzhofs und Bundesfinanzhofs im Wandel der Zeit

STUW0077085

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Aufbau der Untersuchung und Datengrundlage
- III. Geschichtlicher Kontext
- IV. Analyse der RFH- und BFH-Richterschaft
  1. Ergebnisse zur RFH-Richterschaft
    - a) Demografische Entwicklung – Geschlechterverteilung und Altersstruktur
    - b) Berufliches Profil bei Ernennung
  2. Ergebnisse zur BFH-Richterschaft
    - a) Demografische Entwicklung – Geschlechterverteilung und Altersstruktur
    - b) Berufliches Profil bei Ernennung
- V. Fazit

*Dieser Beitrag untersucht den Wandel der Richterschaft des Reichsfinanzhofs/Bundesfinanzhofs von 1918 bis 2024 anhand von Personalakten des Bundesarchivs in Koblenz und weiterer öffentlich zugänglicher Datenquellen. Die Analyse von Karrieredaten von insgesamt 357 Richtern ermöglicht eine systematische und ganzheitliche Untersuchung der Richterschaft am Reichsfinanzhof/Bundesfinanzhof über mehr als 100 Jahre und ergänzt bestehende Literatur, die episodenhaft die Richterschaft an obersten deutschen Gerichten untersucht hat. Unsere Analyse gibt Aufschluss über Veränderungen in Bezug auf berufliche Vorerfahrungen, Rekrutierungsalter, Promotionsquote und Genderstruktur der Richterschaft am obersten deutschen Steuergericht.*

*This article examines changes in the judiciary of the Reich Fiscal Court/Federal Fiscal Court from 1918 to 2024 using personnel files from the federal archives in Koblenz and other publicly accessible data sources. The analysis of career data from 357 judges enables us to provide a systematic and holistic investigation of the judiciary at the Reich Fiscal Court/Federal Fiscal Court over more than 100 years and complements prior literature that has episodically examined the judiciary at the highest German courts. Our analysis provides evidence on changes in the judiciary at the highest German tax court with regard to previous professional experience, recruitment age, promotion rate, and gender structure.*

## I. Einführung

Wer sind die Richter und Richterinnen (im Folgenden nur „Richter“) am RFH und BFH, die berechtigt sind, letztinstanzlich Recht auszulegen und Recht fortzubilden?

Über mehr als 100 Jahre erarbeitete sich der BFH (ehemals RFH) den Ruf eines fachlich exzellenten Rechtsprechungsorgans für Steuerangelegenheiten. Aufgrund seiner Bedeutung als Oberster Gerichtshof des Bundes für Steuern und Zölle steht außer Frage, dass der BFH als Organisation sowie seine Urteile erhebliche Beachtung in der wissenschaftlichen Fachliteratur finden. Unzählige Urteilsdiskussionen setzen sich mit inhaltlichen Detailfragen zum Steuerrecht auseinander. Weniger Aufmerksamkeit wurde jedoch den Richtern des BFH zu Teil, die den Inhalt der Urteile und damit das Recht selbst prägen. Dies verwundert, da es die Mitglieder des BFH und nicht die Organisation selbst sind, die mit der Funktion des „Rechtssprechens“ betraut sind. Sie haben als Revisionsrichter die Aufgaben, die Rechtskontinuität aufrechtzuerhalten und die Fortbildung des Rechts zu sichern. Bei ihrer Aufgabenerfüllung sind sie nur an Recht und Gesetz gebunden – es gilt die richterliche Unabhängigkeit. Damit sind sie maßgeblich „für die Glaub- und die Vertrauenswürdigkeit der Richtertätigkeit“<sup>1</sup> verantwortlich.

Bisherige Studien haben sich mit Einzelaspekten zur Richterschaft des BFH, etwa seiner steigenden Mitgliederanzahl im Zeitverlauf aufgrund einer erhöhten Arbeitslast sowie der Veränderung des Frauenanteils, beschäftigt.<sup>2</sup> Andere Beiträge untersuchen den Einfluss von historischen Ereignissen wie den Auswirkungen des Nationalsozialismus auf das Rechtsprechungsorgan und die Zusammensetzung seiner Mitglieder.<sup>3</sup> Weitere Untersuchungen richten den Blick auf die Richter an deutschen Steuergerichten, insbesondere auf ihre persönlichen Eigenheiten und Karrieren. Beispielsweise gibt *List* einen Überblick über die Laufbahnen der Präsidenten des Reichsfinanzhofs.<sup>4</sup> Eine aktuelle Studie befasst sich zudem mit der Frage,

\* Dr. Jan Friedrich ist Assistant Professor, Dr. Christopher Hossfeld ist Associate Professor am Department of Financial Reporting and Audit der ESCP Business School, Paris. Dr. Tessa Kunkel ist Assistant Professor am Department of Accounting der Copenhagen Business School, Kopenhagen.

1 *BFH*, 60 Jahre BFH – Eine Chronik, 2010, S. 85.

2 Vgl. *BFH*, 60 Jahre BFH – Eine Chronik, 2010, S. 73 ff.; *Bode* in *FS* 100 Jahre BFH/RFH, 2018, S. 1867 ff.; *Schübel*, *NJW* 2014, 1355 ff.

3 Vgl. *Mellinghoff*, *StuW* 2018, 297. Siehe auch *Buchheim*, *StuW* 2018, 369 zu personellen Veränderungen am RFH nach der Machtergreifung.

4 Vgl. *List* in *FS* von Wallis, 1985, S. 23 ff.