

# Literatur

## Zur Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes Anmerkungen zu Oliver Geißler, *Der Unternehmer im Dienste des Steuerstaats*<sup>1</sup> – zugleich Plädoyer für einen Untertitel

Privatdozentin Dr. JOHANNA HEY, Wissenschaftliche Assistentin, Universität zu Köln

### Inhaltsübersicht

- |  |  |
|--|--|
| <p>I. Heranziehung von Unternehmern zu Verwaltungspflichten</p> <p>II. Geißler's Arbeitshypothese: Halbteilungsgrundsatz als Grenze auch für Verwaltungspflichten?</p> <p>III. Die einzelnen abgabenrechtlichen Pflichtdienste</p> <p>IV. Der freiheitsrechtliche Maßstab für die Beurteilung der Auferlegung von Pflichtdiensten</p> <p>1. Halbteilungsgrundsatz als Ausfluß des Subsidiaritätsprinzips</p> | <p>2. Halbteilungsgrundsatz und steuerliche Gesamtbelastung</p> <p>V. Belastungsgrenzen für hoheitliche Lasten jenseits des Besteuerungseingriffs</p> <p>1. Sozialversicherungsabgaben</p> <p>2. Verwaltungslasten</p> <p>3. Begrenzung des Halbteilungsgrundsatzes auf das Gebiet des Steuerrechts</p> <p>VI. Resümee</p> |
|--|--|

### I. Heranziehung von Unternehmern zu Verwaltungspflichten

Lohnsteuer, Arbeitgeberlösung beim Kindergeld, Kapitalertragsteuer und Umsatzsteuer sind nur einige Beispiele der Indienstnahme privater Unternehmer für Zwecke der Steuererhebung. Während der Staat sich die Weiterleitung der Kirchensteuer vergüten läßt, müssen die beträchtlich umfangreicheren Hilfstätigkeiten privater Unternehmer unentgeltlich erbracht werden. Verletzt der Indienstgenommene Unternehmer seine Pflichten, so haftet er in der Regel auch noch für die fremde Steuerschuld, deren Einziehung ihm auferlegt worden ist.

Daß sich gegen derartige Inanspruchnahme in der Wirtschaft Widerstand regt, ist nur allzu verständlich. Andererseits läßt sich die Indienstnahme privater Unternehmer durch den Steuerstaat nicht a priori als unzulässige Abwälzung staatlicher Pflichten, als Ausdruck der Bequemlichkeit der Finanzverwaltung abkanzeln. Vielmehr soll die Einschaltung eines Dritten in das Steuerschuldverhältnis doch oftmals die Erhebungseffizienz sichern und dient damit keinem geringeren Ziel als der Verfolgung von Rechtsanwendungsgleichheit.

Vor diesem Hintergrund ist eine Vertiefung der wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit Zulässigkeit und Grenzen der Auferlegung von (Steuer)verwaltungslasten, wie sie Oliver Geißler in seiner Jenenser Doktorschrift, *Der Unternehmer im Dienste des Steuerstaates*, anstrebt, sehr zu begrüßen, zumal die zum 1.1.2002 eingeführte Bauabzugsteuer<sup>2</sup> neuen Zündstoff liefert und höchste Aktualität des Themas garantiert.

### II. Geißler's Arbeitshypothese: Halbteilungsgrundsatz als Grenze auch für Verwaltungspflichten?

Dabei beschreitet Geißler Neuland, indem er nicht die in der Vergangenheit bereits verschiedentlich erörterte Frage nach Voraussetzungen und Grenzen der einzelnen Inanspruchnahme in den Mittelpunkt seiner Untersuchung stellt, sondern – einer Anregung aus der Debatte um die Kindergeldauszahlung durch den Arbeitgeber folgend – den Halbteilungsgrundsatz auch für eine Begrenzung der Heranziehung zu steuerlichen Hilfsdiensten fruchtbar zu machen versucht (S. 23 f., 105, 206). Es geht ihm hierbei sowohl um die zutreffende verfassungsrechtliche Würdigung der Kumulation mehrerer Hilfstätigkeiten als auch um das Zusammenwirken von eigener Steuerbelastung und der Belastung mit Hilfstätigkeiten in fremden Angelegenheiten (S. 23 f.). Damit bewegt sich die Arbeit in dem hochaktuellen Problemfeld des „kumulativen“ oder auch „additiven“ Grundrechtseingriffs<sup>3</sup>. Die Überwindung einer Einzelnormen- und Einzeleingriffsperspektive wirft ganz neue Fragen nach der zulässigen, respektive notwendigen Bildung verfassungsrechtlicher Bewertungseinheiten auf.

Eine leichte Aufgabe hat sich der Verfasser nicht gestellt. Obwohl es sich hierbei um relativ einfach zu addierende gleichgerichtete Zahlpflichten handelt, ist bereits bei der Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes auf die Steuerlast äußerst umstritten, welche Steuern einzubeziehen sind, dies gilt erst recht für die Frage, ob auch Sozialversicherungsabgaben in die Gesamtbelas-

1 Jenaer Schriften zum Recht Band 28, zugl. Diss. Univ. Jena 2000, Richard Boorberg Verlag, Stuttgart u.a. 2001. 263 S., € 34,77. ISBN 3-415-02877-1.

2 Eingeführt durch Gesetz zur Eindämmung illegaler Beschäftigung im Baugewerbe v. 30.8.2001, BGBl. I, 2267; s. hierzu z.B. M. Schwenke, BB 2001, 1553 ff.; Stickan/Martin, DB 2001, 1441 ff.; B. Lieber, DStR 2001, 1470 ff.

3 Vgl. den nahezu zeitgleich mit der vorliegenden Arbeit erschienenen Aufsatz von J. Lücke, *Der additive Grundrechtseingriff sowie das Verbot der übermäßigen Gesamtbelastungen des Bürgers*, DVBl. 2001, 1469 ff., dem es wie Geißler darum geht, daß sich „in gewissen Konstellationen (z.B. Indienstnahme Privater) als ungenügend erweist, unter Grundrechtseingriffen nur punktuelle Grundrechtseingriffe zu verstehen.“

stungsbetrachtung einzustellen sind. Ungleich schwieriger dürfte es sein, verfassungsrechtlich relevante Belastungskumulationen durch Zahl- und Handlungspflichten nachzuweisen.

### III. Die einzelnen abgabenrechtlichen Pflichtdienste

Verdienstvoll ist die breitangelegte Beschreibung der Unternehmern auferlegten „Pflichtdienste“. Gerade im Hinblick auf die in der Einführung aufgestellte Arbeitshypothese, daß zwar die einzelne Inanspruchnahme marginal sein mag, die Kumulation vielfältiger steuerrechtlicher wie außersteuerrechtlicher Pflichten aber die Übermaßgrenze überschreiten kann, war eine möglichst umfassende Darstellung unerlässlich.

Sehr detailliert werden nicht nur Primärpflichten, sondern auch Haftungstatbestände und -risiken aufgezeigt, die aufgrund der Komplexität der anzuwendenden Steuergesetze nicht gering geschätzt werden dürfen. Gerade die lohnsteuerrechtlichen Pflichten des Arbeitgebers sind im Laufe der Zeit, wie der Verfasser zutreffend herausstellt, weniger aufgrund zunehmender Komplizierung des Steuerrechts, sondern aufgrund einer gesteigerten Komplexität der Ausgestaltung der Arbeitsverhältnisse (S. 43 f.), deren Auflösung dem Lohnsteuerrecht nicht gelungen ist, immer weiter gewachsen.

Zu den Pflichtdiensten zählt der Verfasser neben den Pflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren (S. 27–50) auch die Pflichten im Umsatzsteuerverfahren (S. 50–73). Zwar werden einleitend Pflichtdienste als über die Pflicht zum Steuerzahlen hinausgehende Verpflichtungen, „die gerade nicht auf eine eigene Steuerschuld zurückzuführen sind“ definiert, dennoch ist es vom Untersuchungsansatz der Verfassers her folgerichtig, hierzu auch die Pflichten im Umsatzsteuerverfahren zu zählen. Denn auch wenn der Unternehmer gemäß § 13 Abs. 2 UStG selbst Umsatzsteuerschuldner ist, muß aufgrund der Überwälzung die Umsatzsteuer bei der Belastung der Konsumenten berücksichtigt werden, wohingegen die Verwaltungslast beim Unternehmer verbleibt und deshalb seiner Gesamtbelastung mit Steuer- und Verwaltungslasten zugeschlagen werden muß. Ausgeklammert hat der Verfasser dabei allerdings, daß möglicherweise auch die durch Verwaltungslasten verursachten Kosten – offen oder verdeckt – überwält werden, was nur naheliegender ist, wenn ein Dritter im fremden Pflichtenkreis tätig wird und was im Bereich der Bearbeitung von Freistellungsaufträgen der gängigen – allerdings vom BGH kritisierten<sup>4</sup> – Praxis der Kreditinstitute entspricht<sup>5</sup>. Daß der Verfasser auf diese Problematik nicht eingeht, mag daran liegen, daß er die Steuerverwaltungspflichten der Kreditinstitute bewußt nicht zum Gegenstand seiner Untersuchung gemacht hat (S. 19 Fn. 1).

Nicht rechtfertigen läßt sich aus meiner Sicht – gerade im Hinblick auf den Untersuchungsansatz des Verfassers – die ebenfalls recht ausführliche Darstellung der

durch das Steuerentlastungsgesetz 1999 mit Wirkung zum 1.1.1999 abgeschafften Arbeitgeberlösung im Rahmen der Kindergeldauszahlung (Seite 73–86). Zwar bezeichnet der Verfasser die Arbeitgeberlösung bereits einleitend zu recht als „Prototypen einer unangemessenen Inanspruchnahme der Privatwirtschaft“ (S. 25). Dies ist aber eine Würdigung, die sich nicht unmittelbar aus dem Gesamtbelastungsdenken der Arbeit ableiten läßt, sondern eine Wertung, die den Inhalt der Pflicht betrifft und den fehlenden sachlichen Grund für die Inanspruchnahme des Arbeitgebers bemängelt (so auch später S. 218–220). Insofern hat die Arbeitgeberlösung auch nach ihrer Abschaffung noch Präzedenzcharakter. Für eine *aktuelle* Gesamtbelastungsbetrachtung sind die mittlerweile wieder abgeschafften Arbeitgeberpflichten im Rahmen des Kindergeldverfahrens hingegen irrelevant.

In der Diskussion der Abgabenbelastung wird in der Regel einseitig *entweder* die Steuerbelastung *oder* die Belastung mit Sozialversicherungsabgaben kritisiert, ohne die Verwandtschaft beider hinreichend zu berücksichtigen. Ein Dialog zwischen Steuer- und Sozialrechtlern findet nicht statt. Diesem abgabenrechtlichen Kästchendenken erliegt der Verfasser nicht, sondern nimmt ausführlich auch zu den sozialrechtlichen Pflichten der Unternehmer Stellung (S. 86–104). Nicht ganz einleuchtend ist allerdings aus der Gesamtbelastungsperspektive der Arbeit die Abhandlung in einem „Exkurs“. Während die unterschiedliche ratio von Steuern als Allgemeinlasten und auf dem Versicherungsprinzip basierenden Sozialversicherungsbeiträgen es rechtfertigen mag, sich der Frage, ob beide kumuliert werden müssen, nur ausnahmsweise zuzuwenden, vermag ich zwischen den steuerrechtlichen und sozialabgabenrechtlichen Hilfspflichten des Arbeitgebers in bezug auf die Frage einer Kumulation derartiger Verwaltungslasten keine Unterschiede zu erkennen.

### IV. Der freiheitsrechtliche Maßstab für die Beurteilung der Auferlegung von Pflichtdiensten

Den Schwerpunkt legt die Arbeit auf Herleitung und Anwendung einer steuerlichen Belastungsobergrenze (S. 105–183). Der Titel des Buches läßt dies nicht erwarten. Dennoch konnte der Autor auf die ausführliche Befassung mit der Frage nach Existenz und Konsequenzen einer Belastungsobergrenze wohl nicht verzichten, auch wenn die Halbteilungsdebatte allgemein ihren Zenit mittlerweile etwas überschritten hat. Denn einerseits kann die Existenz des Halbteilungsgrundsatzes, nachdem es zu einer Wiederholung seiner Anwendung in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung bisher nicht gekommen ist, und angesichts der nach wie vor deutlich divergierenden und mit einer gewissen Erbitterung verfochtenen Standpunkte in der Literatur nicht schlicht außer Streit gestellt werden. Und andererseits ergibt die Fragestellung, unter der die Arbeit steht, nur dann Sinn, wenn der Autor sich eindeutig zum Halbteilungsgrundsatz bekennt.

4 BGH v. 15.7.1997, NJW 1997, 2752 (2753), zur Frage der Überwälzbarkeit im Rahmen allgemeiner Geschäftsbe-

dingungen.  
5 Hierzu J. Hey, FR 1998, 497 (508).

## 1. Halbteilungsgrundsatz als Ausfluß des Subsidiaritätsprinzips

Die Position des Verfassers läßt sich wie folgt näher charakterisieren: Zunächst schließt sich Geißler der mittlerweile wohl als herrschend zu bezeichnenden Auffassung an, daß Steuern auch unterhalb einer wie auch immer gearteten Erdrosselungsgrenze in den Schutzbereich sowohl von Art. 12 Abs. 1 GG als auch in Art. 14 Abs. 1 GG eingreifen (S. 108–124). In der Folge kritisiert der Verfasser – nunmehr mit der herrschenden Meinung der Anhänger des Halbteilungsgrundsatzes – die verfassungsgerichtliche Herleitung (S. 132–134), indes ohne den Halbteilungsgrundsatz als solchen in Frage zu stellen, sondern um ihn aus dem Grundsatz des Vorrangs der Privatnützigkeit privatwirtschaftlicher Betätigung abzuleiten (S. 134–143), wie dies etwa von *Monika Jachmann*<sup>6</sup> und *Roman Seer*<sup>7</sup> vertreten wird. Sodann werden aus diesem Prinzip einzelne Besteuerungsgrenzen deduziert: die Garantie der Steuerfreiheit des existenznotwendigen Bedarfs, die Steuerfreiheit des persönlichen Gebrauchseigentums und schließlich der Grundsatz „maximal hälftiger Teilung der (Soll-)Erträge aus privatwirtschaftlicher Tätigkeit zwischen privater und öffentlicher Hand“ (S. 152).

Trotz der durchaus eingängigen Ausführungen zum Vorrang der Privatnützigkeit vermag auch die vorliegende Arbeit Zweifel an Existenz und Effizienz einer numerischen Besteuerungsobergrenze nicht auszuräumen. Der Betonung der Bedeutung des Grundsatzes der Eigenverantwortlichkeit, der denknotwendig zu einer freiheitlich-demokratischen Grundordnung gehört, kann vollumfänglich zugestimmt werden. Nur halte ich den Verfassungstext für zu offen, um hieraus eine irgendwie geartete Prozentgrenze abzuleiten, mag diese auch nicht als scharfe Trennlinie, sondern nur als ungefähre Anhaltspunkt verstanden werden (S. 156). Dem Freiheitsverständnis des einen mag bereits eine mehr als 30prozentige Inanspruchnahme als unerträgliche Beschränkung individueller Entfaltung gelten, dem Sicherheitsdenken des anderen mögen staatlich finanzierte Leistungen eine auch über 50% hinausgehende Belastung wert sein. Die Konkretisierung der Privatnützigkeitsformel ist aus meiner Sicht Aufgabe einer verfassungsgeleiteten Politik, rechtlich aber nur schwer zu fassen und noch schwerer zu erzwingen, zumal wir derzeit – mag die vorliegende Arbeit auch aufgrund eines im Ergebnis sehr restriktiven Kumulationsverständnisses zu einer anderen Beurteilung kommen – trotz sinkender Steuersätze so weit von der Hälftigkeit einer Gesamtbelastung entfernt sind, daß die konsequente Anwendung des Halbteilungsdenkens einer Revolution gleichkäme.

## 2. Halbteilungsgrundsatz und steuerliche Gesamtbelastung

Die Ermittlung eben jener gesamtbelastungsrelevanten Faktoren bildet einen weiteren Schwerpunkt der vorliegende Arbeit. Mit seiner sorgfältigen Untersuchung,

welche Steuern kumuliert werden müssen, um die Unangemessenheit der Gesamtbelastung festzustellen (S. 157–181), dringt der Verfasser in einen wenig geklärten Bereich vor. Hier findet sich eine Fülle interessanter Ausführungen.

So stellt der Verfasser etwa das Postulat auf, im Rahmen der Körperschaftsteuer müsse zwischen der Belastung der Kapitalgesellschaft und der Belastung des Anteilseigners unterschieden werden, wobei die Vorbelastung auf Kapitalgesellschaftsebene bei der Belastung der natürlichen Person nicht berücksichtigt werden dürfe (S. 161 f.). Mit dieser wertenden Betrachtung setzt sich Geißler von der wirtschaftswissenschaftlichen These<sup>8</sup> ab, im Ergebnis würden Steuern stets und ausschließlich von der natürlichen Person getragen<sup>9</sup>. Gestützt sieht er seine Auffassung durch den Körperschaftsteuersystemwechsel.

Interessant sind auch die Ausführungen zur Einbeziehung der Verbrauchsteuern. Hier stellt der Verfasser die These auf, man müsse für die Gesamtbelastungsbeurteilung zwischen Steuern, die an die Ertragserzielung anknüpfen, und solchen, die die Einkommensverwendung belasten, differenzieren. Eine Berücksichtigung der Verbrauchsteuern im Rahmen der Ermittlung der Gesamtbelastung beim Konsumenten scheide aus, weil nicht Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG, sondern mit der Belastung der Einkommensverwendung nur die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG berührt sei (S. 165/166). Leider fehlt auch hier eine Auseinandersetzung mit der wirtschaftswissenschaftlichen Theorie, die jede Steuer, also auch die an die Ertragserzielung anknüpfende, als Konsumopfer interpretiert, was eine Gleichbewertung von an die Einkommenserzielung und an die Einkommensverwendung anknüpfenden Steuern nahelegen würde. Gleichzeitig stellt sich die Frage, welche Konsequenzen nach Geißlers Ansicht – bei gleicher Gesamtbelastung – der Übergang zu einer konsumorientierten Einkommensteuer hätte. Wenn ich Geißler richtig verstehe, dann soll die Umsatzsteuerbelastung nicht nur nicht zur Ertragsteuerbelastung hinzuaddiert werden können, sondern insgesamt nicht der Halbteilungsgrundsatz unterliegen.

Ebenso soll die Erbschaftsteuer weder beim Erblasser noch beim Erben der Ertragsteuerbelastung hinzuge-rechnet werden können, noch soll auf die Erbschaftsteuerbelastung isoliert der Halbteilungsgrundsatz anwendbar sein (S. 172). Aus der Sicht des Erben liege keine schützenswerte Ertragserzielung, sondern ein Vermögenstransfer vor, aus der Sicht des Erblassers eine Eigentumsnutzung. Die fremdnützige Weitergabe von Eigentum könne nicht mit der eigennützigen Ertragserzielung gleichgesetzt werden und bedürfe folglich nicht des Schutzes durch das Halbteilungspostulat. Grenzen ziehe hier allerdings Art. 6 Abs. 1 GG.

Besonderer Hervorhebung bedarf schließlich, daß Geißler sich auch der häufig ausgeklammerten Frage nach der Bedeutung der Bemessungsgrundlage für die Gesamtbelastungsbeurteilung stellt (S. 173–183). Schließlich ist der Blick auf nominelle Steuersätze ohne

6 *M. Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 48 ff.

7 *R. Seer*, DStJG Bd. 23 (2000), S. 87 (102 ff.)

8 Vgl. z.B. *H. Haller*, StbJb. 1970/71, 15 (22); *R. Elschen*, Institutionale und personale Besteuerung von Unterneh-

mensgewinnen?, 2. Aufl. 1994, S. 354.

9 Hier zeigt sich erneut, daß ein wesentliches Problem steuerlicher Gesamtbelastungsbeurteilungen in der individuellen Zuordnung der Steuertragung liegt.

jede Aussagekraft, wenn nicht zuvor ermittelt wird, worauf diese tatsächlich angewandt werden. Der Verfasser setzt sogar noch eine Stufe vorher an, indem er zunächst abstrakt fragt, worauf die Halbteilungsgründe zu beziehen ist. In diesem Zusammenhang widmet er sich auch der interessanten Frage, inwieweit staatliche Gegenleistungen, z.B. die Bereitstellung von Infrastruktur, der Bemessungsgrundlage für die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes wieder hinzuge-rechnet werden muß. Grundsätzlich lehnt er eine derartige Verrechnung von Steuerzahlung und staatlichen Leistungen mangels individueller Zuordnungsmöglichkeit ab (S. 177). Hinzuzurechnen seien hingegen Transferzahlungen und Subventionen, und zwar auch dann, wenn sie indirekt als Steuervergünstigungen gewährt werden. Dies scheint auf den ersten Blick plausibel. Erinnert man jedoch an den Ausgangspunkt der Untersuchung, die Ableitung des Halbteilungsgrundsatzes aus dem Postulat des Vorrangs der Privatnützigkeit, so kommt man mit einer solchen Betrachtung in arge Bedrängnis. Denn gerade die übermäßige Einmischung des Staates in privates Wirtschaften durch mannigfaltige Subventionsangebote begründet hohe Steuerlasten und gefährdet den aus dem Subsidiaritätsprinzip abgeleiteten Vorrang der Privatnützigkeit freier Er-trägerzielung und Eigenverantwortlichkeit wirtschaftlichen Handelns, den zu schützen doch gerade die In-tention des Halbteilungsgrundsatzes ist. An diesem Wi-derstand kann auch die Beschränkung der Hinzurechnung auf solche staatlichen Leistungen, die „im weite-sten Sinne eine privatwirtschaftliche Betätigung initiie-ren und fördern soll“ (S. 183) nichts ändern. Auf die Spitze getrieben würde man mit der Hinzurechnung staatlicher Transfers jeden Steuersatz rechtfertigen können.

### V. Belastungsgrenzen für hoheitliche Lasten jenseits des Besteuerungseingriffs

Nachdem Geißler die steuersystematische Frage nach den in eine Gesamtbelastungsbetrachtung einzubezie-henden Steuern beantwortet hat, wendet er sich der Möglichkeit einer Addition steuerlicher und außersteuer-licher Lasten zu. Zwar bleibt dabei das zugrundelie-gende verfassungsdogmatische Problem der Eingriffsk-umulation etwas vage, dennoch trifft Geißler den Kern, wenn er feststellt, es komme darauf an, ob andere Pflichten die freie Ertragerzielung „in gleicher Weise“ belasteten und ob es dem Gesetzgeber auch mit der Auferlegung derartiger Pflichten um „Partizipation am Erfolg ertragsorientierter Grundrechtsbetätigung“ gehe (S. 184–188). Nur gleichartige Eingriffe lassen sich addieren oder saldieren. Die Intention des Gesetzge-bers kann bei der Beurteilung der Gleichartigkeit einen Anhaltspunkt geben. Sie ist aus meiner Sicht allerdings nicht ausschlaggebend.

#### 1. Sozialversicherungsabgaben

Geißlers bereits kritisierte Ambivalenz zur Bedeutung der Belastung mit Sozialversicherungsabgaben kommt nochmals darin zum Ausdruck, daß er diese gliederungs-technisch den Verwaltungslasten gleichstellt, indem er beide auf einer Stufe unter der Fragestellung der Bela-

stungsgrenzen für „hoheitliche Lasten jenseits des Be-steuerungszugriffs“ abhandelt (S. 184–224).

Es überrascht nicht und ist konsequent, daß Geißler So-zialversicherungsabgaben aufgrund ihres eigennützi-gen Charakters jedenfalls insoweit nicht in die Gesamt-belastungsbetrachtung einbeziehen will, als sie eine konkrete und individuell zuzuordnende Gegenleistung finanzieren (S. 190). Aber auch die fremdnützige Ver-wendung von Sozialversicherungsbeiträgen soll eine Einbeziehung in die Gesamtbelastungsbetrachtung nicht rechtfertigen können (S. 196–200)<sup>10</sup>. Anders als bei der Steuer als Allgemeinlast aller Bürger handle es sich nämlich auch bei fremdnützig aufgewendeten So-zialversicherungsbeiträgen um ein Element des solida-rischen Risikoausgleichs der Versichertengemein-schaft. Dem Problem der versicherungsfremden Lei-stungen sei nicht durch eine Begrenzung im Rahmen ei-ner Belastungsobergrenze beizukommen, sondern mit konsequenter Anwendung des allgemeinen Gleich-heitssatzes (S. 200).

#### 2. Verwaltungslasten

Erst auf den letzten 20 Seiten der Schrift wendet sich Geißler seinem eigentlichen Thema zu, der Frage, ob in die Beurteilung der Gesamtbelastung im Rahmen der Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes auch Ver-waltungslasten einzubeziehen sind (S. 206–224). Zu-treffend stellt der Verfasser zunächst fest, daß die Her-anziehung zu Verwaltungspflichten die Berufsfreiheit der betroffenen Unternehmer berührt. Eine Ähnlichkeit zur Steuerzahlung sieht er darin, daß die Steuerentrich-tung sich als geldwerte Leistung einordnen lasse (S. 210); aus staatlicher Sicht gehe es zwar nicht um die Erzielung von Einnahmen, indes sei das mit der Ein-schaltung Privater verfolgte Ziel der Einsparung von Ausgaben durchaus vergleichbar.

#### 3. Begrenzung des Halbteilungsgrundsatzes auf das Gebiet des Steuerrechts

Dennoch lehnt Geißler die Einbeziehung ab, und zwar mit dem Argument, es handle sich bei den Steuerver-waltungspflichten um an Art. 3 Abs. 1 GG zu messende Sonderlasten. Der Verfasser liefert hierfür folgende Be-gründung: „Der Halbteilungsgrundsatz ist gerade kein über den Steuerbereich hinauswirkendes Prinzip“ (S. 216). Dies ist im Hinblick auf die Herleitung aus dem Subsidiaritätsprinzip gut nachvollziehbar. Aller-dings erscheint mir, soweit es dabei um eine Begren-zung von staatlicher Umverteilung als Hauptursache der Gefährdung individueller Freiheit geht, die Aus-klammerung der Sozialversicherungsabgaben allein aus dem Umstand, daß die zu Steuer und Sozialabgabe herangezogenen Kreise nicht vollidentisch sind, etwas vorschnell. Ebensowenig vermag ich zu verstehen, warum Sonderabgaben (S. 217) nicht *zusätzlich* zu Art. 3 Abs. 1 GG am Halbteilungsgrundsatz zu messen sein sollen. Denn auch sie sind häufig Ausdruck von Umverteilung, wenn auch innerhalb eines beschränk-ten Personenkreises.

<sup>10</sup> Mit differenzierender Begründung für Arbeitnehmeran-teil (S. 192–200) und Arbeitgeberanteil (S. 200–204).

Daß Verwaltungslasten in eine Gesamtbelastungsbeurteilung nicht mit einbezogen werden können, leuchtet hingegen vor dem Hintergrund der vom Verfasser zugrundegelegten Herleitung des Halbteilungsgrundsatzes aus dem Subsidiaritätsprinzip ohne weiteres ein, zumal gegen eine derartige Einbeziehung aus meiner Sicht auch die fehlende Vergleichbarkeit von Steuerzahl- und -verwaltungslast spricht. Nichtpekuniäre Freiheitseingriffe lassen sich nicht beliebig in finanzielle Lasten umrechnen. Für die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes gibt es hier zudem auch gar kein Bedürfnis. Die Erfindung des Halbteilungsgebots muß in erster Linie als Antwort auf die ohne eine derartige Grenze nahezu unmögliche Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips auf Allgemeinlasten verstanden werden. Dagegen läßt sich zwischen gesetzgeberischen Zielen und Freiheitseingriff bei der Auferlegung von Verwaltungslasten unproblematisch eine die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes erlaubende Relation herstellen.

Dem Ergebnis der Untersuchung kann voll zugestimmt werden: Der Autor fordert die Einhaltung des Übermaßverbots für die Belastung mit steuerlichen Pflichtdiensten nicht als Ausfluß des Halbteilungsgrundsatzes, sondern unter dem Aspekt der Sonderlast als Gebot relativer Belastungsgleichheit (S. 217).

## VI. Resümee

Es ist ein großes Verdienst Geißlers den Blick für die Belastung der Unternehmer mit Steuerverwaltungsaufgaben gerade in ihrer Kumulation in einer zusammenhängenden Untersuchung geschärft zu haben. Noch interessanter sind aus meiner Sicht jedoch die Ausführungen zur Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes auf die Steuerlast. Ungeachtet dessen, daß ich Geißler im Ergebnis nicht immer folgen konnte, beweist gerade der Umstand, daß die Arbeit zu Auseinandersetzung herausfordert, ihre Qualität. Es ist zu hoffen, daß gerade die Passagen zum Halbteilungsgrundsatz ausreichende Beachtung finden. So schön prägnante und knappe Titel einer Doktorschrift sind, hier hätte zur Herausstellung der eigentlichen Leistung der Arbeit ein Untertitel gut getan.

## Buchanzeigen

(Ausführliche Rezensionen vorbehalten)

Zusammengestellt von  
Wiss. Assistentin  
Priv.-Doz. Dr. JOHANNA HEY

### 1. Einkommensteuerrecht

**Die Abgrenzung privater Vermögensverwaltung von gewerblichen Grundstücks- und Wertpapiergeschäften.** Von **Dr. Joachim Bloehs.** Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht Band 63, zugl. Diss. Univ. Tübingen 2000/01. Duncker & Humblot, Berlin 2001. 223 S., € 59,-. ISBN 3-428-10545-1.

Die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb ist, wie die Unzahl von Monographien und Aufsätzen zum Thema der Drei-Objekt-Grenze beweist, ein wahrer Dauerbrenner des Einkommensteuerrechts und ein nach wie vor unbewältigtes Problem. Die vorliegende Doktorarbeit versucht, dem Thema neue Facetten abzugewinnen, indem Bloehs eine nutzwertorientierte Gesamtbetrachtung als Lösungsansatz vorstellt. Anhand von neun relevanten Entscheidungsmerkmalen und einer Maßskala soll eine rechtssichere Gewichtung der bereits bisher zur Abgrenzung herangezogenen Indizien möglich sein. Diese Standardisierung des Abgrenzungsverfahrens soll zu vorhersehbareren Ergebnissen führen, als dies in der derzeitigen Kasuistik von Verwaltung und Rechtsprechung der Fall ist. Erprobt wird das Konzept stichprobenartig anhand einer Reihe von BFH-Entscheidungen. Da es dem Verfasser gerade um eine anlageformunabhängige Abgrenzungsmethode geht, ist es nicht verwunderlich, daß der insbesondere im Zusammenhang mit BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, DB 2001, 2276, neu aufgekommenen Problematik des gewerblichen Beteiligungshandels, einer Frage von zentraler Bedeutung für die im Wachsen begriffene privat equity-Branche, keine spezielle Aufmerksamkeit geschenkt wird.

### 2. Rechnungslegung

**Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung.** Von **Dr. Frank Daniel Broer.** Deutsches, Europäisches und Vergleichendes Wirtschaftsrecht Bd. 17, zugl. Diss. Univ. Konstanz 1999. Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2001. 478 S., € 70,- ISBN 3-7890-7279-6.

Das Maßgeblichkeitsprinzip gehört zu den umstrittensten Grundsätzen des Ertragsteuerrechts. Seine Zukunft ist angesichts der Aufstellung Internationaler Rechnungslegungsstandards und der faktischen Dominanz der US-GAAP ungewiß. Die mit dem Schiesser-Allweiler-Förderpreis ausgezeichnete Arbeit gibt zunächst einen ausführlichen Überblick über Rechtsentwicklung und Inhalt des Maßgeblichkeitsprinzips, an den sich eine Darstellung der Rechtslage in Frankreich, der Schweiz, Großbritannien, den Niederlanden und den USA anschließt. Im Zentrum der Untersuchung stehen die Auswirkungen der Harmonisierung der Rechnungslegung auf die Maßgeblichkeit. Hier wird u.a. auch zu der Frage der Vorlagepflicht des BFH in Steuerbilanzfragen, die in den Anwendungsbereich der Vierten Richtlinie fallen, Stellung genommen. Als Resümee seiner Untersuchung hält der Autor eine weitere Abkoppelung von Handels- und Steuerbilanz für sehr wahrscheinlich.

### 3. Unternehmenssteuerrecht

**Die Organschaft.** Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Einzelne Steuern. Von **Dr. Helmut Schuhmann.** 3. Aufl., Reihe Grundlagen und Praxis des Steuerrechts Band 31, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 2001. 240 S., € 34,80. ISBN 3-503-06301-3.

Schuhmann gibt einen umfassenden Überblick über die im Zusammenhang mit der Organschaft auftretenden Besteuerungsfragen. Das Buch richtet sich vornehmlich an die Praxis und ermöglicht einen schnellen

Überblick über die im Besteuerungsverfahren auftretenden Probleme.

Insbesondere die durch das Steuersenkungsgesetz vorgenommene Vereinfachung der Voraussetzungen der Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft hat eine Neuaufgabe erforderlich gemacht. Ferner wurde der Nachweis von Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Literatur auf den neusten Stand gebracht. Der im Anhang abgedruckte Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts weist bereits auf die neuerlichen Änderungen durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts hin, die jedoch im einzelnen noch nicht berücksichtigt werden konnten und eine alsbaldige Neuaufgabe erwarten lassen.

#### 4. Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht

**Die Besteuerung deutsch-neuseeländischer Erb- und Schenkungsfälle.** Von **Dr. Konrad Rohde**. Schriftenreihe „Internationales Erbschaftsteuerrecht und Nachlaßplanung Bd. 10“, zugl. Diss. Univ. Osnabrück 2001. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2001. 220 S., € 49,80. ISBN 3-504-62410-8.

**Die Besteuerung deutsch-luxemburgischer Erb- und Schenkungsfälle.** Von **Dr. Matthias Wanke**. Schriftenreihe „Internationales Erbschaftsteuerrecht und Nachlaßplanung Bd. 9“, zugl. Diss. Univ. Osnabrück 2001. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2001. 308 S., € 49,80. ISBN 3-504-62409-4.

Die beiden Doktorschriften dienen wie die bereits in der Vergangenheit in dieser von Schindhelm und Mössner herausgegebenen Reihe erschienenen Arbeiten zum US-amerikanischen (Wassermeyer), zum niederländischen (Hoog), zum kanadischen (Wilde), zum irischen (Stein), zum französischen (Hechler) sowie zum italienischen (Sprengel) Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht der Erforschung der rechtlichen Rahmenbedingungen internationaler Nachlaßplanung. Wie die früheren Bände leisten auch Wanke und Rohde den Spagat zwischen wissenschaftlicher Durchdringung und Praxisratgeber. Auf diese Weise soll ein Defizit des bisher in erster Linie auf die Ertragsbesteuerung fokussierten Internationalen Steuerrechts überwunden werden. Hierzu werden sowohl die zivil- als auch die steuerrechtlichen Grundlagen der Behandlung grenzüberschreitender Erbfälle aufgezeigt. Der Darstellung der Besteuerung deutsch-luxemburgischer Erb- und Schenkungsfälle kommt angesichts von Vermögensverlagerungen nach Luxemburg erhebliche Praxisrelevanz zu, der der Verfasser auch durch einen detaillierten Überblick über die prozeduralen Rahmenbedingungen Rechnung trägt. Die Darstellung der deutsch-neuseeländischen Erb- und Schenkungsfälle ist besonders interessant angesichts des Umstandes, daß Neuseeland bereits Anfang der 90er Jahre seine Erbschaftsteuer abgeschafft hat, ein Schritt der mittler-

weile in einer Reihe von Ländern diskutiert oder – wie jüngst in Italien – sogar vollzogen wird.

#### 5. Internationales Steuerrecht

**Die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz von Einkünften aus deutschen Quellen.** Von **Dr. Birgit Hadenfeldt**. Schriften des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg, Band 35, zugl. Diss. Univ. Hamburg 1998. Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2001. 304 S., € 38,86. ISBN 3-7890-7270-2.

Das Außensteuergesetz wird derzeit vom Gesetzgeber schwer gebeutelt. Zunächst im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes grundlegend reformiert und einem Konzeptionswandel unterzogen, wurde dieser nunmehr mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz zumindest partiell wieder zurückgedreht, dabei zugleich eine Fülle neuer Änderungen eingefügt. Doch damit nicht genug, der Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts hat mittelfristig eine weitere Reform des Außensteuergesetzes angekündigt. Und schließlich schwebt nach Ansicht von Franz Wassermeyer über weiten Teilen des Außensteuergesetzes das Damoklesschwert der Europarechtswidrigkeit, wobei das Außensteuergesetz allerdings als Maßnahme zur Bekämpfung unfairen Steuerwettbewerbs eine Renaissance erleben könnte.

Die mangelnde Klarheit über die gesetzgeberischen Ziele ebenso wie über die zu erfassenden und möglicherweise „versehentlich“ erfaßten Fälle der Hinzurechnungsbesteuerung lassen befürchten, daß in der anstehenden Reform keine substantielle Verbesserung erzielt werden wird. Um so mehr ist die Wissenschaft gefordert, die bestehenden Erkenntnisdefizite aufzuarbeiten. Dies ist das Anliegen der vorliegenden Doktorschrift. Die Arbeit von Hadenfeldt bietet eine vorzügliche Diskussionsbasis für die anstehende Reform des Außensteuergesetzes. Gewidmet ist sie der Sonderproblematik der atypischen Zwischengesellschaft, bei der die Zwischeneinkünfte aus dem Land des Investors kommen und regelmäßig dort von ihm versteuert wurden. Im wesentlichen geht es ihr um die Belastungsanalyse unterschiedlicher Fallkonstellationen, anhand derer dargelegt wird, inwieweit es durch die Zwischenschaltung ausländischer Basisgesellschaften zu Wettbewerbsverzerrungen gegenüber dem reinen Inlandsbezug kommt. Die ermittelten Mehrbelastungen sind zum Teil beträchtlich. Sie können sich im Einzelfall auf 106 % belaufen.

Aufgrund der sehr differenzierten Darstellung dürfte die Arbeit unmittelbare Anhaltspunkte für die Gestaltung in der Praxis geben. Gleichzeitig verfolgt die Verfasserin mit konkreten Änderungsvorschlägen auch ein steuerpolitisches Anliegen. Die Arbeit spiegelt die Rechtslage bis einschließlich des Steuersenkungsgesetzes wider; das Gesetz zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung konnte nicht mehr berücksichtigt werden.