

Einführung zum EStG

Autoren:

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln (Gliederungspunkte A., D., E. und F.)

Prof. Dr. Roland Ismer, Erlangen (Gliederungspunkte C. und G.)

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, Augsburg (Gliederungspunkt B.)

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

Anm. |

Anm.

A. Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Einkommen

I. Begriffsbestimmung und Idee der Einkommensteuer	1	gesetzlichen und ökonomischen Prinzipien	41
II. Einkommensbegriffe und Einkommensteuertypen		3. Leistungsfähigkeitsprinzip und Subprinzipien	
1. Unterscheidung nach Umfang und Zeitpunkt der Erfassung des Einkommens	10	a) Leistungsfähigkeitsprinzip als konkretisierungsbedürftiges Fundamentalprinzip	42
2. Quellentheorie	11	b) Universalität und Totalität	43
3. Reinvermögenszugangs- und Reinvermögenszuwachstheorie	12	c) Objektives Nettoprinzip	44
4. Markteinkommen/Erwerbseinkommen	13	d) Subjektives Nettoprinzip	45
5. Synthetische Einkommensteuer versus Schedulensteuer	14	4. Individualsteuerprinzip	46
6. Konsumorientierte versus kapitalorientierte Einkommensteuer	15	5. Nominalwertprinzip versus Realwertprinzip (Einkommensteuer und Geldentwertung)	47
7. Duale Einkommensteuer	16	6. Korrespondenzprinzipien	48
8. Lebenseinkommen versus Periodeneinkommen	17	7. Verbot der Doppelbesteuerung/Prinzip der Einmalbesteuerung	49
9. Ist-Besteuerung versus Sollbesteuerung, Fähigkeitseinkommen	18	IV. Normtypen des Einkommensteuerrechts	
10. Proportionalsteuer (Flat Tax) versus progressive Einkommensteuer	19	1. Bedeutung der Differenzierung nach Normgruppen	60
III. Prinzipien der Besteuerung von Einkommen		2. Fiskalzwecknormen	61
1. Bedeutung und Qualität von Besteuerungsprinzipien	40	3. Sozialzweck- und Lenkungsnormen	62
2. Unterscheidung zwischen verfassungsrechtlichen, einfach-		4. Vereinfachungszwecknormen	63
		5. Missbrauchsvermeidungsnormen	64
		6. Methoden der Abschichtung unterschiedlicher Normtypen	65

B. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Einkommenbesteuerung

I. Einkommensteuer in der steuerstaatlichen Kompetenzordnung		a) Finanzstaat – Voraussetzung der Freiheit	100
1. Finanz- und Steuerstaat – Rechtfertigung und Auftrag der Einkommensteuer		b) Steuerstaat	
		aa) Freiheitliche Kulturleistung	101

	Anm.		Anm.
bb) Rechtfertigung der Einkommensteuer	102	2. Änderungen von Rechtsverordnungen durch den parlamentarischen Gesetzgeber	133
c) Fünf freiheitliche Perspektiven zur Rechtfertigung der Steuer	103	3. Verwaltungsinterne Regelungen	
2. Einkommensteuer in der bundesstaatlichen Kompetenzordnung		a) Richtlinien, BMF-Schreiben, Erlasse, Verfügungen	135
a) Gesetzgebungskompetenzen	105	b) Bindung der Gerichte an Verwaltungsvorschriften?	136
b) Ertrags- und Verwaltungshoheit	106	4. Höchstrichterliche Entscheidungen, Nichtanwendungsgesetze, Nichtanwendungserlasse	
3. Gerichtliche Kontrolle – Einklagbarkeit des Steuerverfassungsrechts		a) Gewaltenteilender Ausgangspunkt	140
a) Zweistufige Finanzgerichtsbarkeit, Verfassungsauftrag der Finanzgerichte	110	b) Prägende Rolle der höchstrichterlichen Rechtsprechung	141
b) Verfassungsbeschwerde		c) Nichtanwendungsgesetze	142
aa) Notwendige Darlegungen im Antrag	111	d) Nichtanwendungserlasse	
bb) Erörterung des Steuerverfassungsrechts und des einfachen Steuerrechts	112	aa) Phänomen des Steuerrechts, Abgrenzungen	143
cc) Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde	113	bb) Verfassungsrechtliche Diskussion	144
dd) Verletzung spezifischen Verfassungsrechts	114	cc) Bindung an Recht und Gesetz	145
c) Konkrete Normenkontrolle		dd) Nichtanwendungserlasse als vorübergehendes Instrument	146
aa) Verfahren	115	5. Auslegung und richterliche Rechtsfortbildung	
bb) Hohe Begründungserfordernisse – das Praxisproblem	116	a) Gängige verfassungsgebote Auslegungsmethoden im Steuerrecht	
cc) Steuerrechtliche Konkretisierungen und die Frage nach den Begründungshürden	117	aa) Auslegung im System des Einkommensteuerrechts	150
dd) Vorläufige Regelungen bis zur Entscheidung des BVerfG und des Gesetzgebers	118	bb) Verfassungsgebundene Auslegung	151
d) Entscheidungen des BVerfG		cc) Argumentationsmethoden im Einkommensteuerrecht	152
aa) Nichtigkeit	119	dd) Verhältnis zu anderen Rechtsgebieten	153
bb) Appell	120	ee) Teleologie und steuerjuristische Betrachtungsweise	154
cc) Unvereinbarkeit	121	b) Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung	
dd) Unvereinbarkeitserklärungen im Steuerrecht	122	aa) Notwendigkeit und Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung	155
ee) Rückwirkende Gesetzeskorrektur im Steuerrecht	123	bb) Gesetzesbindung und Rechtsprechungskontinuität	156
II. Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts		cc) Diskussion über die Auslegungsmethoden	157
1. Hierarchische Ordnung des Gesetzesrechts		dd) Recht und Gesetz im gewaltenteilenden System	158
a) Gesetzlich gestaltetes Einkommensteuerrecht	130		
b) Rechtsverordnung, Gesetzesdelegation	131		
c) Hierarchische Ordnung der Rechtsquellen	132		

	Anm.		Anm.
III. Drei Ebenen des Steuerfassungsrechts		a) Gesetzesbindung und Gleichheit im Belastungserfolg	205
1. Differenzierendes verfassungsrechtliches Maß	170	b) Steuerverständigungen	206
2. Verbindliche justiziable Vorgaben	171	c) Steuergestaltungen und § 42 AO	
3. Schlicht verbindliches, nicht justiziables Steuerfassungsrecht	172	aa) Gesetzgebung und Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO	207
4. Verfassungsrechtliche Klugheitsregeln	173	bb) Zwei Kategorien des Gestaltungsmissbrauchs – Analogien im Steuerrecht	208
IV. Rechtsstaatliche Besteuerung des Einkommens		cc) Gesamtplanrechtsprechung des BFH	209
1. Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes		dd) Spezialregelungen und Gesetzgebungsauftrag	210
a) Vorrang von Verfassung und Gesetz	180	V. Grundrechtliches Maß der Einkommenbesteuerung	
b) Vorbehalt des Gesetzes – Wesentlichkeitslehre	181	1. Ausgangspunkt – Überblick – grundrechtliche Weichenstellungen	
2. Bestimmtheit, Normklarheit, Widerspruchsfreiheit, Vertrauensschutz		a) Verfassungsrechtliche Regelungen des Steuerrechtsverhältnisses	220
a) Bestimmtheit von Tatbestand und Rechtsfolge		b) Dreiteilige Finanzverantwortung der öffentlichen Hand	221
aa) Verständliche Gesetze – differenzierte rechtsstaatliche Vorgaben	185	c) Grundrechtliche Maßstäbe der Einkommenbesteuerung	222
bb) Forderung des gewaltenteilenden Rechtsstaats	186	d) Frage nach der verhältnismäßigen Steuerlast	223
b) Widerspruchsfreiheit und Folgerichtigkeit – „Normenwahrheit“	187	e) Zwecke und Wirkungen des Steuereingriffs – grundrechtliche Weichenstellung	224
c) Rechtssicherheit, Vertrauensschutz	188	2. Leistungsfähigkeitsprinzip	
d) Rechtsstaatliche Enttäuschung im Einkommensteuerrecht	189	a) Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit – verfassungsrechtlicher Maßstab	230
e) Auftrag für Rechtsprechung und Gesetzgebung	190	b) Gerechtigkeitserwartungen	231
3. Allgemeinheitspostulat und Verbot des Einzelfallgesetzes		c) Subjektive und objektive Leistungsfähigkeit	232
a) Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG – Wahrer, bisher verkannter Eckstein des Rechtsstaats	195	aa) Konstitutive Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre	232
b) Allgemeinheitspostulat und Verbot des Einzelfallgesetzes	196	bb) Drei Bereiche des Einkommensteuerrechts	233
c) Gesetze im demokratischen Rechtsstaat	197	d) Regelungsauftrag des Gesetzgebers	234
d) Gewaltenteilung	198	3. Verhältnismäßige Besteuerung des Einkommens	
e) Gleichheit vor dem Gesetz, grundrechtlicher Schutz der Freiheit	199	a) Übermaßverbot – eine Selbstverständlichkeit des Rechtsstaats	240
f) Notwendige Typisierungen und Pauschalierungen im Einkommensteuerrecht	200	b) Schutzbereich: Einkommensteuerlasten und Geldleistungspflichten	
4. Unausweichlichkeit – Steuervereinbarung, Steuergestaltung, § 42 AO			

	Anm.		Anm.
aa) Keine kategoriale Trennung zwischen Eigentums- und Vermögensschutz . . .	241	bb) Rechtfertigung	262
bb) EStG: Rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung . . .	242	cc) Maßstab für die Einkommenbesteuerung	263
cc) Geldleistungspflichten betreffen die Eigentümerfreiheit	243	c) Steuergesetze, die gleichmäßig vollzogen werden können	
c) Halbteilungsgrundsatz und die verwirrende Rechtsprechung des BVerfG	244	aa) Gleichheitssatz und rechtsstaatliche Steuergesetze . . .	264
d) Verhältnismäßigkeitsprüfung im Steuerrecht – der zu grobe Blick des BVerfG		bb) Gleichmäßiger Vollzug – „strukturelle Erhebungsmängel“	265
aa) Zentrale Schwächen der Leitentscheidung des BVerfG	245	d) Forderung des Gleichheitssatzes: erkennbarer Belastungsgrund einer Steuer, Typisierungen, Pauschalierungen	266
bb) Schwierigkeiten bei der steuerlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung	246	e) Folgerichtige Gesetzgebung	
cc) Geforderte konkrete Eingriffsanalyse	247	aa) Folgerichtigkeitsgebot	267
e) Finanzierungsauftrag – Untermaß der Steuerlast	248	bb) Kritik	268
f) Obermaß der Einkommensteuerlast		cc) Rechtsprechungslinie auch außerhalb des Steuerrechts	269
aa) Gestaltungsraum des Gesetzgebers	249	dd) Rechtsstaatliche Forderung der Folgerichtigkeit	270
bb) Legitimer Zweck der Einkommenbesteuerung	250	ee) Gleichheit vor dem Gesetz beim Wort genommen . . .	271
cc) Geeignete Steuerbelastung	251	5. Qualifizierter Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht	275
dd) Erforderlichkeit	252	6. Subjektives, existenzsicherndes Nettoprinzip – Ehe und Familie	
ee) Zumutbare Steuerlast	253	a) Schutz des Existenzminimums – verfassungsrechtlicher Maßstab	
ff) Weitere Freiheitsrechte – Berufsfreiheit, Schutz von Ehe und Familie	254	aa) Verfassungsrechtlicher Ausgangspunkt	280
gg) Mit der Intensität des Eingriffs steigender Rechtfertigungsbedarf – Rechtskontinuität, Darlegungslasten . .	255	bb) Steuerliches und soziales Existenzminimum	281
hh) Einkommensteuerimmanente Grenze	256	cc) Typisierungsgebot – maßgeblicher Unterschied zum Erwerbsaufwand	282
g) Zusammenwirken der Maßstäbe – Konkretisierungsauftrag des Gesetzgebers	257	dd) Verfassungsunmittelbare Garantie und folgerichtige Gesetzgebung	283
4. Gleichheitsgerechte Besteuerung – Folgerichtigkeit		b) Begrenzte Reichweite des subjektiven Nettoprinzips	
a) Gleichheit vor dem Gesetz und der elementare Gleichheitsgedanke des EStG	260	aa) BVerfG: zwangsläufiger, pflichtbestimmter Aufwand	284
b) Allgemeine Gleichheitsprüfung im Steuerrecht		bb) Zwingender existenzsichernder Aufwand	286
aa) Ungleichbehandlung oder Gleichbehandlung	261	cc) Drei Bereiche privaten Aufwands	287
		c) Ehegattensplitting und Lebenspartnerschaften	
		aa) Ehegattensplitting in der aktuellen Diskussion	288
		bb) BVerfG und Ehegattensplitting	289
		cc) Verfassungsfestigkeit des Splittings	290

Anm.	Anm.
d) Verfassungskonforme Besteuerung der Familie – sog. Familiensplitting	dd) Haushaltsrechtliche Mindestverantwortung 317
aa) Aktuelle Diskussion 291	ee) Klare Lenkungsentscheidung und folgerichtige Ausgestaltung 318
bb) Gestaltungsraum des Gesetzgebers 292	ff) Gleichmäßigkeit von Lenkungsgrund und Lenkungshöhe – Progressionswirkung 319
7. Objektives, erwerbssicherndes Nettoprinzip	gg) Europarecht 320
a) Prinzip: zwei maßgebliche Zuordnungen 295	hh) Verhältnismäßiger Finanz- und Lenkungsseingriff 321
b) Verfassungsgebotenes Steuerprinzip?	3. Grundsätzlich kein Instrument der Umverteilung 325
aa) Stimmen in der Literatur: unmittelbares Verfassungsgebot 296	4. Steuervereinfachung 330
bb) BVerfG: keine Herleitung aus dem Leistungsfähkeitsprinzip 297	5. Rückwirkende Gesetzgebung
cc) Gleichmaß und menschenrechtlicher Status – vom Gesetzgeber zu beantwortende Vorfragen 298	a) Rechtssicherheit als Voraussetzung der Freiheit 331
dd) Mittelbares verfassungsrechtliches Gebot – sachgerechte Folgerichtigkeit 299	b) Herkömmliche Unterscheidung – echte und unechte Rückwirkung 332
ee) Verfassungsrechtliche Klugheit des objektiven Nettoprinzips 300	c) Rückwirkende Klarstellungen des Gesetzgebers 333
ff) Vollziehbares Nettoprinzip, Nominalwertprinzip und Systemwandel 301	d) Rückwirkungen im Einkommensteuerrecht – sog. Veranlagungsrechtsprechung 334
VI. Über die Fiskalwirkung hinausgreifende steuerliche Belastungen als maßgeblicher grundrechtlicher Prüfauftrag	e) Kritik 335
1. Zusammenwirkende Maßstäbe – zentrale Wirkung steuerlicher Maßnahmen 310	f) Rechtsprechungswechsel des BVerfG – konkret verfestigte Vermögenspositionen, rechtliche Gewährleistungen 336
2. Lenkungswirkung	g) Erneute Kritik und weitere Entwicklung 337
a) Wann lenken Abgaben? 311	6. Rückwirkende Gesetzesanwendung
b) Warum wird durch Steuern gelenkt? Vermeintliche Vorteile, fraglicher Lenkungserfolg 312	a) Vertrauensstiftende Rechtsanwendung 340
c) Einwände gegen die steuerliche Lenkung – Vorzug der lenkenden steuerlichen Entlastung 313	b) Rechtsprechungsänderungen 341
d) Sieben Vorgaben für Lenkungssteuern	c) Verwaltungsvorschriften 342
aa) Vernachlässigung der Allgemeinheit der Steuer 314	7. Kumulative Belastung
bb) Lennungskompetenz 315	a) Schwächen der Grundrechtsdogmatik 350
cc) Kein Verzicht auf die Fiskalwirkung 316	b) Verfassungsgeforderte Gesamtbetrachtung – Voraussetzungen 351
	c) Unterschiedliche öffentliche Hände – Koordinationsbedarf 352
	d) Modifikation der Grundrechtsdogmatik 353
	e) Frage nach der kumulierenden Steuerwirkung 354
	f) Gegenständliche und personale Mehrfachbelastung 355
	g) Regelungsauftrag des Gesetzgebers 356

C. Europarechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Einkommen

I. Grundlagen des Unionsrechts

1. Grundprinzipien
 - a) Vertragliche Grundlagen 400
 - b) Supranationales Recht mit Anwendungsvorrang 401
2. Rechtsquellen, Rangverhältnis und Auslegung
 - a) Rechtsquellen
 - aa) Überblick über die Rechtsquellen 405
 - bb) Primärrecht 406
 - cc) Völkerrechtliche Verpflichtungen der Union 410
 - dd) Sekundärrecht 411
 - ee) Tertiärrecht 412
 - ff) Richterrecht des EuGH . . . 413
 - gg) Rechtsvergleichung als Rechtserkenntnisquelle . . . 414
 - b) Verhältnis des Sekundärrechts zum Primärrecht und zu völkerrechtlichen Verpflichtungen der Union 415
 - c) Auslegung und Rechtsfortbildung 416
3. Rechtsprechung des EuGH
 - a) Institution 420
 - b) Verfahrensarten 421
4. Verhältnis zum innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten
 - a) Auswirkungen auf das Recht der Mitgliedstaaten allgemein . 425
 - b) Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren, insbesondere bestandskräftige Steuerbescheide 426

II. Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit

1. Grundlagen 430
2. Systematik
 - a) Prüfungsaufbau 431
 - b) Anwendungsvoraussetzungen
 - aa) Allgemeine Anwendungsvoraussetzungen 432
 - bb) Sachlicher Anwendungsbereich 433
 - cc) Persönlicher Anwendungsbereich 434
 - c) Gewährleistungsgehalte 435
 - d) Rechtfertigung
 - aa) Grundstruktur 436

- bb) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses (Rechtfertigungsgründe)
 - (1) Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe 437
 - (2) Steuerliche Kohärenz 438
 - (3) Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse 439
 - (4) Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von Verlusten 440
 - (5) Verhinderung von Steuerflucht und Wirksamkeit der Steueraufsicht 441
 - (6) Verhinderung von Missbrauch und Steuerumgehung 442
 - (7) Verfolgung von Sozialzwecken durch steuerliche Fördertatbestände 443
 - cc) Verhältnismäßigkeit als Grenze der Rechtfertigung 444
3. Einzelne Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit
 - a) Überblick 450
 - b) Arbeitnehmerfreizügigkeit
 - aa) Sachlicher Anwendungsbereich 451
 - bb) Persönlicher Anwendungsbereich 452
 - cc) Räumlicher Anwendungsbereich 453
 - dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung 454
 - c) Niederlassungsfreiheit
 - aa) Sachlicher Anwendungsbereich 460
 - bb) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit 461
 - cc) Persönlicher Anwendungsbereich 462
 - dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung 463
 - d) Dienstleistungsfreiheit
 - aa) Sachlicher Anwendungsbereich 470
 - bb) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit 471
 - cc) Persönlicher Anwendungsbereich 472

Anm.	Anm.		
dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung	473	bb) Legalausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 AEUV . . .	517
e) Kapitalverkehrsfreiheit		g) Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV	518
aa) Stillstandsklausel	480	h) Verfahren der Beihilfekontrolle nach Art. 108 AEUV	
bb) Sachlicher Anwendungsbereich	481	aa) Bestehende Beihilfen und neue Beihilfen	519
cc) Räumlicher Anwendungsbereich	482	bb) Notifizierungspflicht und Durchführungsverbot für neue Beihilfen (Präventive Kontrolle)	520
dd) Persönlicher Anwendungsbereich	483	cc) Fortlaufende Überprüfung bestehender Beihilfen (Repressive Kontrolle)	521
ee) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung	484	i) Rechtsfolgen von Beihilfeverstößen	
f) Allgemeine Freizügigkeit	485	aa) Differenzierung zwischen rein formell und materiell unionsrechtswidrigen Beihilfen	525
4. Wichtige ertragsteuerliche Fallgruppen		bb) Formell unionsrechtswidrige Beihilfen	526
a) Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse	490	cc) Materiell unionsrechtswidrige Beihilfen	527
b) Einkünfteermittlung und Steuersatz hingegen vergleichbar . .	491		
c) Verlustberücksichtigung und Gruppenbesteuerung	492	IV. EU-Grundrechte-Charta	
d) Wegzugsbesteuerung und Entstrickungsbesteuerung	493	1. Bedeutung und Systematik	530
e) Besteuerung von grenzüberschreitenden Dividenden und Quellensteuern allgemein	494	2. Anwendungsbereich	531
f) Wirtschaftsförderung durch Steueranreize	495	3. Gewährleistungen	532
g) Gemeinnützigkeit und andere Sozialzwecknormen	496	V. Ertragsteuerliches Sekundärrecht	
h) Verhältnis zu den DBA	497	1. Überblick	540
i) Weitere unilaterale Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens	498	2. Mutter-Tochter-Richtlinie	541
j) Regeln zur korrespondierenden Besteuerung (Linking Rules) . .	499	3. Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie . .	542
III. Beihilfeverbot		4. Sparzinsrichtlinie	543
1. Bedeutung und Systematik	510	5. Fusionsrichtlinie	544
2. Tatbestand des Beihilfeverbots nach Art. 107 Abs. 1 AEUV		6. Missbrauchsbekämpfungsrichtlinien (ATAD 1 und ATAD 2) . . .	544a
a) Überblick	511	7. EU-Streitbeilegungsrichtlinie . .	544b
b) Staatliche Maßnahme oder Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel	512	8. Weitere Kommissionsinitiativen	
c) Vorteilsgewährung	513	a) Vorschläge für eine GKB (CCTB) und GKKB (CCCTB) . .	545
d) Selektivität	514	b) Vorschläge für Digitalsteuern . .	546
e) Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und Wettbewerbsverfälschung . .	515	VI. Abkommen mit Drittstaaten	
f) Ausnahmen vom Beihilfeverbot nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV		1. EWR-Abkommen	
aa) Kein absolutes Beihilfeverbot	516	a) Institutionelle Struktur	550
		b) Gleichlauf bei den Grundfreiheiten	551
		c) Grundsätzlich keine Übernahme von Sekundärrecht auf dem Gebiet des Steuerrechts	552
		2. Europäische Abkommen mit der Schweiz	
		a) Überblick	555

	Anm.		Anm.
b) Freizügigkeitsabkommen		ff) Einzelne Gewährleistungen	561
aa) Ziel des Freizügigkeitsabkommens	556	c) Zinsbesteuerungsabkommen bzw. Informationsaustauschabkommen	562
bb) Anwendungsbereich	557	3. Assoziierungs- und Partnerschaftsabkommen	565
cc) Tatbestand	558	VII. Europäische Menschenrechtskonvention	580
dd) Rechtfertigung	559		
ee) Auslegung des Freizügigkeitsabkommens, insbesondere Bedeutung der EuGH-Rechtsprechung	560		
D. Einkommensteuer in Deutschland			
I. Allgemeine Einordnung	600	2. Sondertarif und Bruttobesteuerung privater Kapitaleinkünfte	661
II. Elemente des Einkommensteuertatbestands	610	3. Besonderheiten von Veräußerungseinkünften	662
III. Persönlicher Anwendungsbereich		4. Besonderheiten von Alterseinkünften	663
1. Kreis der Steuerpflichtigen	611	VII. Tarif	670
2. Abgrenzung zur Besteuerung von Unternehmen	612	VIII. Steuererhebungsverfahren	680
3. Besteuerungseinheit, Behandlung der Familie		IX. Fiskalische Bedeutung der Einkommensteuer	690
a) Theoretische Grundlagen	614	X. Außerfiskalische Bedeutung der Einkommensteuer, insbesondere einkommensteuerliche Steuervergünstigungen	
b) Geltendes Recht	615	1. Erscheinungsformen, Begriff und Ausmaß von Steuervergünstigungen	700
c) Reformdiskussion		2. Kritik und Rechtfertigung von Steuervergünstigungen	701
aa) Kritik am geltenden System	616	XI. Verteilungswirkungen der Einkommensteuer	720
bb) Mögliche Modelle	617	XII. Reform der Einkommensteuer	
IV. Steuergegenstand		1. Keine grundsätzliche Infragestellung der Einkommensteuer	730
1. Dualismus der Einkommensbegriffe und der Einkünfteermittlung	630	2. Unentschiedener Streit bezüglich des richtigen Leistungsfähigkeitsindikators (konsumierbares/konsumiertes Einkommen)	731
2. Markteinkommen bzw. Erwerbseinkommen		3. Zentrale Kritik am geltenden Einkommensteuerrecht und Reformziele	732
a) Abgrenzung zwischen steuerbaren und nichtsteuerbaren Vermögensmehrungen	631	4. Wissenschaftliche Reformentwürfe und Reformforderungen	
b) Einkünfteerzielungsabsicht/Liebhaberei	632	a) Umfassende Reformansätze	733
3. Subjektive Zurechnung	633	b) Einzelne Reformforderungen	734
V. Bemessungsgrundlage		5. Reformbestrebungen in Politik und Verwaltung	735
1. Zweistufigkeit der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	650		
2. Erwerbsbezüge und Erwerbserwerbungen	651		
3. Subjektive Abzüge	652		
VI. Einkunftsartenrecht			
1. Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den Einkunftsarten	660		

Anm. |

Anm.

E. Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Steuern

<p>I. Verhältnis der Einkommensteuer zu den Zuschlagsteuern (§ 51a)</p> <p>1. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag 800</p> <p>2. Verhältnis zur Kirchensteuer . . . 801</p> <p>II. Verhältnis der Einkommensteuer zur Körperschaftsteuer</p> <p>1. Dogmatische Grundfragen 810</p> <p>2. Rechtsentwicklung 811</p> <p>3. Klassisches System mit Teileinkünfteverfahren und Abgeltungssteuer seit 2001/2009 812</p> <p>4. Abmilderung der Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen (§ 34a) 813</p> <p>5. Gesetzestechnische Verknüpfungen 814</p> <p>III. Verhältnis der Einkommensteuer zur Gewerbesteuer</p> <p>1. Rechtsdogmatische Einordnung der Gewerbesteuer 820</p> <p>2. Steuergegenstand 821</p> <p>3. Bemessungsgrundlage 822</p> <p>4. Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer in der Einkommensteuer . . 823</p> <p>5. Steuerermäßigung für gezahlte Gewerbesteuer in der Einkommensteuer 824</p> <p>6. Verfahrensrechtliche Verknüpfung 825</p> <p>IV. Verhältnis der Einkommensteuer zur Erbschaftsteuer</p> <p>1. Steuersystematische Einordnung der Erbschaftsteuer 840</p> <p>2. Einkommensteuerrechtliche Folgen von Erbschaften und Schenkungen 841</p> <p>3. Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer</p>	<p>a) Fälle der Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer 842</p> <p>b) Rechtfertigung der Doppelbelastung 843</p> <p>c) Beseitigung oder Abmilderung der Doppelbelastung</p> <p>aa) Berücksichtigung der Einkommensteuer in der Erbschaftsteuer 844</p> <p>bb) Berücksichtigung der Erbschaftsteuer in der Einkommensteuer 845</p> <p>V. Verhältnis der Einkommensteuer zur Vermögensteuer</p> <p>1. Außerkrafttreten des Vermögensteuergesetzes zum 31.12.1996 . . . 860</p> <p>2. Diskussion um die (Wieder-)einführung der Vermögensteuer/Vermögensabgabe 861</p> <p>3. Rechtfertigung der Vermögensteuer/Vermögensabgabe 862</p> <p>a) Vermögensteuer als Sollertragsteuer – Bezüge zur Einkommensteuer 862</p> <p>b) Vermögensteuer/Vermögensabgabe als Substanzsteuer 863</p> <p>VI. Verhältnis der Einkommensteuer zur Grundsteuer 870</p> <p>VII. Verhältnis der Einkommensteuer zur Umsatzsteuer</p> <p>1. Steuersystematische Bezüge 880</p> <p>2. Parallele Begrifflichkeiten und Verweise des UStG auf das EStG . 881</p> <p>3. Berücksichtigung der Umsatzsteuer im Rahmen des Einkommensteuertatbestands</p> <p>a) Umsatzsteuer bei der Einkünfteermittlung 882</p> <p>b) Umsatzsteuer bei der Bewertung 883</p>
--	--

F. Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Rechtsgebieten

<p>I. Einkommensteuer und Einheit der Rechtsordnung 900</p> <p>II. Einkommensteuer und Privatrecht</p> <p>1. Beziehungen zwischen Einkommensteuerrecht und Privatrecht . 910</p>	<p>2. Kein Primat des Privatrechts 911</p> <p>3. Folgerungen für den Einkommensteuergesetzgeber 912</p> <p>4. Folgerungen für die Gesetzesanwendung</p> <p>a) Auslegung 913</p>
--	---

	Anm.		Anm.
b) Bedeutung der zivilrechtlichen Ausgestaltung des Sachverhalts und der Gültigkeit der zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte für die Besteuerung		Beachtlichkeit rechtlicher Gestaltungen	915
aa) Bedeutung der zivilrechtlichen Gültigkeit der zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte	914	III. Einkommensteuer und Sozialrecht	930
bb) Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) als Grenze der		IV. Einkommensteuer und Insolvenzrecht	940
		V. Einkommensteuer und Strafrecht	950

G. Internationales Steuerrecht

I. Grundlagen

1. Begriff des internationalen Steuerrechts	1000
2. Welteinkommensprinzip versus Territorialitätsprinzip	1001
3. Doppelbesteuerung	
a) Begriff der Doppelbesteuerung	1002
b) Ursachen der Doppelbesteuerung	1003
c) Zulässigkeit nach Verfassungsrecht, Unionsrecht und allgemeinem Völkerrecht	1004
d) Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung als Gebot der Gerechtigkeit und der wirtschaftlichen Vernunft	1005
e) Vermeidung der Doppelbesteuerung	1006
4. Doppelnichtbesteuerung bzw. zu niedrige Besteuerung – BEPS	1007
5. Rechtsquellen	1008

II. Innerstaatliche Regeln

1. Begründung der deutschen Steuerpflicht	
a) Unbeschränkte Steuerpflicht	
aa) Anknüpfungsmerkmale	1015
bb) Rechtsfolge: Grundsätzlich Welteinkommensprinzip	1016
cc) Sonderproblem der Verluste	1017
b) Beschränkte Steuerpflicht	
aa) Anknüpfungsmerkmale	1018
bb) Rechtsfolge: Grundsätzlich Territorialitätsprinzip	1019
cc) Sonderproblem der erweiterten beschränkten Steuerpflicht	1020
c) Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht	1021

2. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen	
a) Anrechnungsmethode	1030
b) Freistellungsmethode	1031
3. (Ersatz-)Realisation durch Lösung der territorialen Verbindung zum Inland	1032

III. DBA

1. Grundlagen	
a) DBA als völkerrechtliche Verträge	1035
b) Zustandekommen	1036
c) Funktionsweise: Begrenzung des innerstaatlichen Steueranspruchs (Schrankenwirkung)	1037
2. Internationale Musterabkommen, insbesondere OECD-Musterabkommen, und deutsche Verhandlungsgrundlage	
a) OECD-Musterabkommen	1038
b) Musterabkommen der Vereinten Nationen	1039
c) Deutsche Verhandlungsgrundlage	1040
3. Struktur und wesentliche Inhalte von DBA	
a) Struktur der DBA	1042
b) Anwendungsbereich	1043
c) Verteilungsnormen	1044
d) Methodenartikel	1045
e) Weitere Vorschriften	1046
f) Abkommensmissbrauch	1047
g) Multilaterales Instrument	1048
4. Auslegung von DBA	1049
5. Verhältnis zu anderen Rechtsvorschriften	
a) Innerstaatliches Recht und DBA	
aa) DBA als lex specialis	1050
bb) Treaty Overrides	1051

	Anm.		Anm.	
b) DBA und Europarecht	1052	IV. Verfahren bei beschränkter Steuerpflicht und ausländischen Einkünften		
c) Steuerinformationsabkommen (Tax Information Exchange Agreements), FATCA-Abkommen und Rechts- und Amtshilfeabkommen	1053		1. Veranlagungsform	1060
d) Multilaterale Abkommen . . .	1054		2. Quellensteuerermäßigungen und -ausschluss nach DBA und Unionsrecht	1061
e) Weitere zwischenstaatliche Vereinbarungen	1055		3. Ansässigkeitsbescheinigung	1062
			4. Zuständigkeiten	1063

Allgemeines Schrifttum zur deutschen Einkommensteuer Kommentare zum geltenden Einkommensteuerrecht: *Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner/Marx*, Einkommensteuergesetz, 4. Aufl. 2019; *Kirchhof*, Einkommensteuergesetz, 18. Aufl. 2019; *Schmidt*, Einkommensteuergesetz, 38. Aufl. 2019; *Blümich*, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Loseblatt; *Bordewin/Brandt*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt; *Frotscher/Geurts*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt; *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, Einkommensteuergesetz, Loseblatt; *Korn*, Einkommensteuergesetz, Loseblatt; *Lademann*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt; *Lippros/Seibel*, Basiskommentar Steuerrecht, Loseblatt; *Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht, Loseblatt.

Literatur zu früheren EStG: *Fuisting*, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 4: Die Grundzüge der Steuerlehre, 1902; *Mrozek*, Handkommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz, 1914; *Fuisting/Strutz*, Einkommensteuergesetz, 8. Aufl. 1915/16; *Glaser*, Das Einkommensteuergesetz, 8. Aufl. 1922; *Blümich/Schachian*, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 1925; *Mrozek*, Handkommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 1926; *Strutz*, Kommentar zum EStG vom 10. August 1925, 1927, 1929; *Becker*, Handkommentar der Reichssteuergesetze II: Das EStG vom 10. August 1925, 1928/29; *Pißel/Koppe*, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 2. Aufl. 1932; *Mrozek/Peters*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz in neuester Fassung, 1935; *Fuest/Kroker*, Steuerreform in der DDR: Erster Schritt zur Angleichung der Steuersysteme, StuW 1990, 274.

Nachweise historischer Grundlagenwerke und Einkommensteuergeschichte bei *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 603.

Lehrbücher, Grundlagenwerke, Sammelbände:

Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, Nachdruck 1982; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. 1981/88; *Franke*, Entwicklung und Begründung der Einkommensbesteuerung, 1981; *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Habil. 1993; *Hansen*, Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits – Eine Aufarbeitung der Einkommensbesteuerung, Diss. 1996; *Ebling* (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 601 ff.; *Seiler/Spengel*, Besteuerung von Einkommen, Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Gutachten F und G zum 66. DJT, 2006; *Jakob*, Einkommensteuer, 4. Aufl. 2008; *Hey* (Hrsg.), Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011); *Rick/Gierschmann/Gunzheimer* ua., Lehrbuch Einkommensteuer, 19. Aufl. 2013; *von Sicherer/Sandner*, Einkommensteuer, 2. Aufl. 2014; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8; *Niemeier/Schnitter/Kober/Nöcker/Stuparu*, Einkommensteuer, 24. Aufl. 2018; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019; *Dillberger/Fest*, Einkommensteuer und Abgabenordnung, 4. Aufl. 2019; *Hottmann/Beckers/Schustek*, Einkommensteuer, 23. Aufl. 2019; *Maier/Gunzenheimer/Schneider/Kremer*, Einkommensteuer, 25. Aufl. 2019; *Zenthöfer*, Einkommensteuer, 13. Aufl. 2019.

A. Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Einkommen

1 I. Begriffsbestimmung und Idee der Einkommensteuer

Schrifttum: *Popitz*, Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, 4. Aufl. 1926, 400 (mit Nachweisen der alten Literatur); *Simons*, Personal Income Taxation, 1938; *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, Nachdruck 1982; *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, 1947; *Neumark*, Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 3, 1961, 67 ff.; *Goode*, The Individual Income Tax, revised edition, 1976; *Albers*, Einkommensbesteuerung I: Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 2, 1980, 189 ff.; *Andel*, Einkommensteuer, in *Neumark*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, 331; *Franke*, Entwicklung und Begründung der Einkommensbesteuerung, 1981; *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1981; *Hessler*, Theorie und Politik der Personalsteuern, Habil. 1983; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. 1988; *J. Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 49; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 604 ff.; *OECD*, Fundamental Reform of Personal Income Tax, OECD Tax Policy Studies, 2006; *J. Lang* in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler* ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 168: Einkommensteuer; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 1 ff.

Als ESt bezeichnet der deutsche Sprachgebrauch die periodisch auf das Gesamteinkommen natürlicher Personen erhobene Steuer. Die ESt ist eine Personensteuer. Belastet wird das vom Individuum erwirtschaftete Einkommen.

Einkommen als Bemessungsgrundlage und Indikator der Leistungsfähigkeit: Die ESt ist die Leistungsfähigkeitsteuer par excellence. Einkommen erscheint als ein besonders geeigneter Indikator stl. Leistungsfähigkeit, weil es unmittelbar die Fähigkeit zur Befriedigung privater Bedürfnisse abbildet und gleichzeitig Steuerzahlungsfähigkeit indiziert. Als staatlicher Geldleistungsanspruch gegen den Bürger (§ 3 Abs. 1 AO) setzt jeglicher Steueranspruch liquide Mittel voraus (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 481). Sieht man eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (s. Anm. 42–45) als Ausdruck stl. Gerechtigkeit an (*Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 40 ff.), liegt der Schluss nahe, dass die ESt die gerechteste aller Steuern ist (so zB *Popitz* in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, 1926, 400 [402]: „Königin der Steuern“; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, 1967, 17; *Steuerreformkomm.*, Gutachten der Eberhard-Kommission, BMF-Schriftenreihe, Bd. 17, 1971, 62; *Schumpeter*, Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer, Der deutsche Volkswirt IV [1929], 380 [382]: „schönste Blüte der Steuerkultur“, „Höchste Errungenschaft der Steuertechnik und der Steuererechtigkeit“). Ideal und Wirklichkeit stimmen freilich nicht unbedingt überein (zur Kritik an der ESt s. Anm. 732).

Verwandte Steuern und Begriffe:

- ▶ *Lohnsteuer/Kapitalertragsteuer* bezeichnen keine eigenständigen Steuerarten, sondern lediglich besondere Erhebungsformen der ESt.
- ▶ *Körperschaftsteuer*: Das Einkommen juristischer Personen unterliegt in Deutschland seit 1920 nicht mehr der ESt, sondern einer eigenen Steuer, der mit der ESt rechtstechnisch eng verbundenen KSt (zum Verhältnis von ESt und KSt s. Anm. 810–814). Konsequenterweise wird die KSt im angelsächsischen Sprachge-

brauch auch als „Einkommensteuer der juristischen Personen“ bezeichnet. Unterschieden wird zwischen „*individual income tax*“ und „*corporation income tax*“.

- ▶ **Gewerbesteuer:** Die GewSt ist trotz ihrer zwischenzeitlichen Beschränkung auf den Gewerbeertrag keine „Sondereinkommensteuer“ auf gewerbliche Gewinne (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 1140). Sie bleibt Unternehmensteuer und unterscheidet sich von einer ESt dadurch, dass sie die persönlichen Verhältnisse der am Unternehmen Beteiligten außer Acht lässt (zur Einordnung der GewSt und ihrer Rechtfertigung neben der ESt s. Anm. 820).
- ▶ **Ertragsteuer:** Weiter gefasst ist der in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gebräuchliche Begriff der Ertragsteuer (s. G. Rose/Watrin, Ertragsteuern, 21. Aufl. 2017, 29f.). Der Begriff der Ertragsteuer bezeichnet keine einzelne Steuerart. Vielmehr handelt es sich um einen Oberbegriff, unter den neben der ESt der natürlichen Person auch die KSt sowie die GewSt fallen. Zur Begriffsherkunft Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 7 Rz. 22.
- ▶ **Vermögensteuer:** ESt und VSt unterscheiden sich lediglich hinsichtlich des Zeitpunktes des Zugriffs (zum Verhältnis von ESt und VSt s. Anm. 860–863). Einkommen und Vermögen bezeichnen zwei unterschiedliche „Aggregatzustände“. Die ESt erfasst die Entstehung von Vermögen, die VSt den Vermögensbestand. Ein weiterer Zusammenhang zwischen beiden Steuern besteht auf der Rechtfertigungsebene. Das BVerfG (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [137]) rechtfertigt die VSt nicht als Substanzeingriff, sondern als Sollertragsteuer auf den Vermögensertrag, der zugleich der ESt unterliegt. Auf diese Weise wird die VSt rechtfertigungstechnisch zu einer zweiten ESt. Die Gesamtbelastung von ESt auf den Ist-Ertrag und VSt auf den Soll-Ertrag ist am Übermaßverbot zu messen (s. Anm. 240).

Einstweilen frei.

2–9

II. Einkommensbegriffe und Einkommensteuertypen

Schrifttum: Schmoller, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Bd. 19 (1863), 1; A. Wagner, Grundlegung der politischen Ökonomie, 1. Teil: Grundlagen der Volkswirtschaft, Halbbd. 1, 3. Aufl. 1892; Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinanzArchiv 13 (1896), 1; Fuisting, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 4, Grundzüge der Steuerlehre, 1902, 110 ff.; Haig, The Concept of Income, in Haig (Hrsg.), The Federal Income Tax, 1921, 1 ff.; Becker, Zum steuerrechtlichen Einkommensbegriff im Allgemeinen, StuW 1926, Sp. 525 ff.; Popitz, Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, 4. Aufl. 1926, 400 ff.; Goode, The Economic Definition of Income, in Pechmann (Hrsg.), Comprehensive Income Taxation, 1977, 1 ff.; Andel, Einkommensteuer, in Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, 331; Hackmann, Die Bestimmung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffes aus finanzwissenschaftlicher Sicht, in Hansmeyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, 1983, 661 ff.; Brandis, Einkommen als Rechtsbegriff, StuW 1987, 289; Franz, Einkommensbegriffe im Steuer- und Sozialrecht, StuW 1988, 17; J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. 1988; Burger, Der Einkommensbegriff im öffentlichen Schuldrecht, Diss. 1991; Steichen, Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?, in J. Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, 1995, 365; Ohmer, Die Grundlagen der Einkommensteuer, Diss. 1997, 119 ff.; Holmes, The Concept of Income – a multi-disciplinary Analysis, IBFD Publication, 2001; Tipke, Die Steuerrechtsordnung,

Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 623 ff.; *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss. 2004; *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Habil. 2004, 67 ff.; *EATLP*, The Notion of Income from Capital, 2005; *Elicker*, Fortentwicklung der Theorie vom Einkommen, DStZ 2005, 564; *Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut/Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung*, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, 2006; *Banks/Diamond*, The Base for Direct Taxation, in *Institute for Fiscal Studies* (Hrsg.), Dimensions of Tax Design, The Mirrlees Review, 2010, 548-648; *P. Kirchof*, Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen – Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzbuches, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2010, 451; *Hey* (Hrsg.), Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011); *Desens*, Einkommensbegriffe und Einkunftsarten. Wie kann eine Reform gelingen?, DStJG 37 (2014), 95; *Brooks*, The Definitions of Income, Tax Law Review 2018, 253; *G. Kirchof*, Renaissance der Sollertragsbesteuerung?, in *Schön/Sternberg* (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, 99; *P. Kirchof*, Bedeutung von Einkommensbegriffen und Einkommenstheorien, in FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1197; *Marx/Kilincsoy*, Steuerökonomische Analyse der Markteinkommenstheorie, StuW 2019, 36.

Nachweis des historischen Schrifttums s. auch Einf. ESt. (Stand 2/1990) vor Anm. 10, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

10 1. Unterscheidung nach Umfang und Zeitpunkt der Erfassung des Einkommens

Charakter und Wirkung der ESt hängen stark vom zugrundeliegenden Einkommensbegriff ab. Die Entwicklung von Einkommensbegriffen ist traditioneller Gegenstand der Finanzwissenschaft (ausführl. zur historischen Diskussion *P. Kirchof* in *KSM*, § 2 Rz. A 285 ff.). In der steuerrechtswissenschaftlichen Diskussion oder bei der verfassungsrechtl. Beurteilung der ESt haben die ökonomischen Konzepte bisher nur vereinzelt Niederschlag gefunden (zur Bedeutung der finanzwissenschaftlichen Theorie aus juristischer Sicht s. *J. Lang* in *M. Rose*, Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, 291 [315 ff.]). Der EStGesetzgeber geht bei der Bestimmung des als Steuergegenstand relevanten Einkommens (ausführl. § 2 Anm. 10). Gleichwohl trägt das Wissen um die verschiedenen Einkommenskonzepte dazu bei, Zweifelsfragen der Rechtsanwendung zu klären, die ESt auf ihre Folgerichtigkeit hin zu überprüfen und Reformforderungen zu formulieren.

Einkommensbegriffe (zu deren Vielfalt *Brooks*, Tax Law Review 2018, 253) und die hieraus abgeleitete ESt können sich sowohl nach dem Umfang als auch nach dem Zeitpunkt der Erfassung unterscheiden. Das Einkommensverständnis kann weit sein im Sinne einer Bereicherungsteuer, die jedweden realisierten ebenso wie unrealisierten Vermögenszuwachs innerhalb einer Periode zur Besteuerung heranzieht, oder nur einen Ausschnitt der Bereicherung erfassen, etwa nur realisierte Wertzuwächse, nur am Markt erwirtschaftetes Einkommen/Erwerbseinkommen oder laufende Quelleneinkünfte. Es kann nach der Herkunft des Einkommens (Einkunftsquellen) zwischen Arbeitseinkommen, Kapitaleinkommen, Bodeneinkommen und Reingewinn unterschieden werden (s. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 114 f.). Einkommen kann in Zeitabschnitten gemessen (Jahreseinkommen) oder als Lebensinkommen definiert werden, was vor allem für den überperiodischen Ausgleich positiver und negativer Erfolgsbeiträge eine Rolle spielt (s. Anm. 17). Bezüglich des Zeitpunktes der Erfassung kann zwischen der Erwirtschaftung (kapitalorientierte ESt) und der Verwendung (konsumorientierte

ESt/Ausgabensteuer) differenziert werden (s. schon *Schmoller*, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Bd. 19 [1863], 1 [52]; ausführl. Anm. 15).

2. Quellentheorie

11

Die in der deutschen Finanzwissenschaft des 19. Jh. entwickelte Quellentheorie (ausführl. zum ideengeschichtlichen Hintergrund und den unterschiedlichen Spielarten der Quellentheorie s. Anm. 11 Einf. ESt. (Stand 2/1990), abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) zeichnet sich dadurch aus, dass sie nur die laufend aus einer (dauerhaften) Einkunftsquelle zufließenden Bezüge (einschließlich des Nutzungswerts bei privater Nutzung, s. *Fuisting*, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 4, 1902, 112) als Einkommen definiert, den Vermögensstamm und dessen Wertveränderungen estrechtl. dagegen als irrelevant erachtet. Infolgedessen werden einerseits Gewinne aus der Veräußerung des sog. Stammvermögens nicht als Einkommen erfasst, andererseits sind Vermögensverluste irrelevant. Als einer der prominentesten Vertreter der Quellentheorie gilt *Fuisting*, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 4, 1902, 110 (147 ff.).

Die Quellentheorie vermeidet zwar die Erfassung inflationsbedingter Scheingewinne des Vermögensstamms sowie die Progressionswirkungen einer zusammengeballten Realisierung von Wertzuwächsen, kann aber im Übrigen unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten nicht überzeugen. Der durch Veräußerung realisierte Wertzuwachs vermittelt ebenso die Fähigkeit zur Steuerzahlung wie die laufenden Erträge. Auch führt die Unterscheidung zwischen nichtsteuerbaren Wertveränderungen des Stammvermögens und laufenden Erträgen zu Abgrenzungsproblemen und bietet weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten (zB Finanzinnovationen).

3. Reinvermögenszugangs- und Reinvermögenszuwachstheorie

12

Erfassung von Wertveränderungen des Vermögensstamms als zentraler Unterschied zur Quellentheorie: Parallel zur Quellentheorie entwickelte sich die vor allem mit dem Namen *Georg von Schanz* verbundene Reinvermögenszugangstheorie (*von Schanz*, FinanzArchiv 13 [1896], 1 ff.). Danach ist Einkommen der Reinvermögenszugang innerhalb einer bestimmten Periode. Der zentrale Unterschied der Reinvermögenszugangstheorie gegenüber der Quellentheorie ist die Einbeziehung der Wertveränderungen des Vermögensstamms.

Schanz-Haig-Simons-Konzept (S-H-S-Konzept): Ihren festen Platz hat die Reinvermögenszugangstheorie bis heute in der Diskussion um den richtigen Einkommensbegriff als S-H-S-Konzept, in das neben der Grundlegung durch *von Schanz* die Arbeiten von *Haig* in *Haig*, The Federal Income Tax, 1921, 1 (27), und *Simons*, Personal Income Taxation, 1938, 15 (50), integriert sind. Diese reinvermögenszugangstheoretische ESt vom Schanz-Haig-Simons-Typ wird aufgrund ihres weiten, jegliche Wertsteigerung erfassenden Einkommensbegriffs auch als „Comprehensive Income Tax“ bezeichnet (*Goode* in *Walker/Bloomfield*, New Directions in Federal Tax Policy for the 1980s, 1984, 265 ff.).

Unrealisierte Wertzuwächse: Uneinigkeit besteht darüber, ob der historische Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie auch unrealisierte Vermögenszugänge erfassen sollte (zum Streitstand s. *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, 214 ff.) und wie sich diese Theorie von einer Reinvermö-

genuzuwachsbesteuerung unterscheidet. Man muss wohl davon ausgehen, dass die Reinvermögenszugangstheorie ursprünglich unrealisierte Wertsteigerungen des Vermögens einbezog, da auch diese Bedürfnisbefriedigungspotential und damit stl. relevante Leistungsfähigkeit vermitteln (*Haig* in *Haig*, *The Federal Income Tax*, 1921, 1 [7, 27]; *Simons*, *Personal Income Taxation*, 1938, 15 [50]; s. hierzu *J. Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1988, 172). So sah *Popitz* (in *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, Bd. 3, 4. Aufl. 1926, 415) den Unterschied zwischen Reinvermögenszugangs- und Reinvermögenszuwachsbesteuerung nicht im Realisationsakt, sondern darin, dass Letztere eine reine Bereicherungsteuer bezeichne, bei der unabhängig von Realisation und zwischenzeitlicher Verwendung lediglich die Vermögensbestände am Anfang und am Ende des Besteuerungsabschnitts verglichen werden.

Nutzwert des eigenen Gebrauchsvermögens als Einkommensbestandteil: Als Folge des weiten Einkommensbegriffs wird auch die Nutzung von Gebrauchsvermögen zum Reineinkommen gezählt (*von Schanz*, *FinanzArchiv* 13 [1896], 1 [17f., 24]; *Andel* in *Neumark*, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, 340; *Haller*, *Die Steuern*, 3. Aufl. 1981, 52f.; *Hackmann* in *Hansmeyer*, *Staatsfinanzierung im Wandel*, 1983, 661 [672]; ausführl. zur Nutzungswertbesteuerung s. Anm. 13 aE und Anm. 23 Einf. ESt. (Stand 2/1990), abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

13 4. Markteinkommen/Erwerbseinkommen

Markteinkommenstheorie als Einschränkung der Reinvermögenszugangstheorie: Das Realisationsprinzip hat erst mit der Markteinkommenstheorie seinen festen Platz in der Einkommensdefinition gefunden (s. *Wittmann*, *Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?*, 1992, 51 ff.). Dabei beinhaltet die Markteinkommenstheorie zwei Einschränkungen, zum einen in zeitlicher, zum anderen in sachlicher Hinsicht. Zum einen wird die Reinvermögenszugangstheorie auf die am Markt realisierten Wertveränderungen zurückgenommen (*J. Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1988, 173f.; *Elicker*, *Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer*, 2004, 130f.). Zum anderen sollen nicht am Markt erwirtschaftete Vermögenszuwächse, insbes. staatliche Transferleistungen, Unterhaltszahlungen, Erbschaften und Schenkungen, selbsterwirtschaftete Einkommen (sog. *imputed income*) sowie Spielgewinne, auf diese Weise ausgeschlossen werden. Auch das Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht wird markteinkommenstheoretisch begründet. Einkommen ist danach lediglich das am Markt durch Leistungsaustausch mit Einkünfteerzielungsabsicht erworbene Einkommen (*Ruppe* in *DStJG* 1 [1978], 7 [16]). Auch wenn der EStGesetzgeber an keiner Stelle explizit zu erkennen gibt, welchem Einkommensbegriff er folgt, kann der estl. Einkommensbegriff auf die Markteinkommenstheorie zurückgeführt werden (*J. Lang*, *StuW* 1981, 223; *J. Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1988, 18f.; *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 7 Rz. 31; ausführl. *Marx/Kilincsoy*, *StuW* 2019, 36 [42 ff.]; s. auch BFH v. 6.6.1973 – I R 203/71, BStBl. II 1973, 727 [728]; BFH v. 20.7.2007 – XI B 193/06, BFH/NV 2007, 1887; BFH v. 15.3.2013 – II R 30/10, BStBl. II 2012, 661 [664f.]; BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019). Aus dem Grundgesetz lässt sich die Markteinkommenstheorie nicht ableiten, zutr. *Wernsmann*, *StuW* 2018, 100 (102f.).

Erwerbseinkommen als erweitertes Markteinkommen: Dabei ist der Begriff des Markteinkommens zu eng, soweit er nicht am Markt erwirtschaftete Einkommensbestandteile ausgrenzt (*J. Lang/Herzig/Hey* ua., Kölner Entwurf eines EStG, 2005, Rz. 146; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 7 Rz. 31). Entscheidend ist, dass es sich um durch eine Erwerbstätigkeit erwirtschaftetes Einkommen handelt. So sind bspw. auch Abgeordnetenbezüge als Erwerbseinkommen zu erfassen (hierzu *J. Lang/Herzig/Hey* ua., Kölner Entwurf eines EStG, 2005, Rz. 232).

Theorie des Erwerbseinkommens bei P. Kirchhof: Eine weitergehende Rechtfertigungsfunktion erhält die Markteinkommenstheorie bei *P. Kirchhof*, demzufolge die ESt nicht die Aufgabe der Abschöpfung einer Bereicherung hat, sondern Besteuerung der Marktteilhabe (Marktzuwachsteuer) ist (*P. Kirchhof*, Gutachten F für den 57. DJT, Bd. 1, 1988, 20, [22 f.]; *P. Kirchhof*, FS Lang, 2010, 451 [462 ff.]; ebenso *Seiler* in *DStJG* 34 [2011], 61 [66]; *P. Kirchhof* in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, Einleitung Rz. 5; *Kube*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1145 [1156]). Damit erhält die Markteinkommenstheorie, die von *P. Kirchhof* auf das Erwerbseinkommen erweitert wird, eine äquivalenztheoretische Komponente, die über die allgemeine Steuerrechtfertigung hinausgeht. Zugleich soll die Marktteilhabe als Ausdruck der Sozialpflichtigkeit des Einkommens (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG) auch verfassungsrechtl. Legitimation der Einkommensbesteuerung sein (*P. Kirchhof* in *KSM*, § 2 Rz. A 365). Zu Kritik an der Kirchhofschen Ausprägung der Markteinkommenstheorie s. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 614 ff., 628; *Steichen*, FS Tipke, 1995, 365.

Keine generelle Besteuerung von Eigenleistungen und Nutzungswerten: Ein zentraler Unterschied der Markteinkommenstheorie gegenüber Quellen- und Reinvermögenszugangstheorie ist der grds. Ausschluss der Erfassung von Eigenleistungen sowie des Nutzungswerts selbstgenutzter Güter des Gebrauchsvermögens (hierzu ausführl. *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 251 ff.). Eine Besteuerung des Mietwertes des privat genutzten Eigenheims wird allerdings mit der Markteinkommenstheorie für vereinbar erachtet (s. *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, 192 f.; krit. dagegen *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 253). Es zeigt sich, dass die Markteinkommenstheorie ein offenes Konzept ist, das zu unterschiedlichen Ergebnissen kommt, je nachdem, ob man die Existenz eines Marktes für ausreichend oder einen Leistungsaustausch am Markt für erforderlich hält.

5. Synthetische Einkommensteuer versus Schedulensteuer

14

Unabhängig von der Reichweite des zugrunde gelegten Einkommensbegriffs kann zwischen Schedulensteuern und synthetischen Einkommensteuern unterschieden werden.

Technische Schedulensteuern (auch analytische ESt) zeichnen sich dadurch aus, dass Einkünfte in unterschiedlichen Schedulen (auch „Boxen“, in Anlehnung an das Niederländische Boxensystem, s. *Essers*, *DStJG* 37 [2014], 373 [380 ff.]) ermittelt und ohne Summenbildung der Besteuerung mit Einzeltarifen unterworfen werden.

Synthetische Einkommensteuer: Bei der synthetischen ESt wird dagegen ein einheitlicher Tarif unmittelbar auf das – ggf. als Summe verschiedener Einkunftsarten ermittelte – Gesamteinkommen angewendet. Geht man davon aus, dass die ESt Einkommen unabhängig von der Art seiner Entstehung gleichmäßig erfassen soll,

entspricht nur eine synthetische ESt dem Leistungsfähigkeitsprinzip. 1 € Einkommen vermittelt stets die gleiche Leistungsfähigkeit, unabhängig davon, wie er erwirtschaftet wurde (Irrelevanz von Arbeitsleid und Arbeitszeit, s. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 634 ff.). Allerdings handelt es sich um ein Ideal, das in der Realität vielfältig durchbrochen wird.

Schedulare Effekte: Die theoretisch klare Trennung zwischen Schedulensteuer und synthetischer ESt wird in der Praxis verwischt, da sich schedulare Elemente in nahezu allen dem Grunde nach synthetisch konzipierten Einkommensteuern finden, sobald Sondervorschriften an einzelne Einkunftsarten anknüpfen (zB Steuererleichterungen nur für ArbN in §§ 3, 9a Nr. 1; s. *Kanzler*, FR 1999, 363; *Tipke*, FS Kruse, 2001, 215; *Kube*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1145 [155 ff.]).

Einheitseinkommensteuern, die keine Einkunftsarten enthalten, sondern mit einem einheitlichen Einkommensbegriff arbeiten (s. insbes. *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 360 f.; *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 131 ff.; hierzu *Goetze*, Die Ersetzung der sieben Einkunftsarten des EStG durch eine einzige, 2010), erschweren zwar die Normierung tätigkeitsbezogener Sondervorschriften, können aber eine spätere Differenzierung zwischen unterschiedlichen Einkünften jedenfalls dann nicht vermeiden, wenn weiterhin am Quellenabzugsverfahren für Lohn- und Kapitaleinkünfte festgehalten werden soll (*Wassermeyer*, DStR 2001, 920 [921]; *Schön*, StuW 2002, 23 [27]; *Desens*, DStJG 37 [2014], 95 [113 ff.]). Je nach Ausgestaltung der Erhebungsmodalitäten gehen hiermit auch unterschiedliche Belastungswirkungen einher. Zudem finden sich Unterscheidungen häufig auf anderer Ebene. So separiert *P. Kirchhof* trotz zunächst einheitlichen Einkommensbegriffs nach Erwerbsgrundlagen, deren Ergebnisse nur eingeschränkt miteinander verrechenbar sind (s. § 50 Bundessteuergesetzbuch-Entwurf: Verlustvortrag nur innerhalb derselben Erwerbsgrundlage).

Schularisierung der Einkommensbesteuerung infolge der Konsumorientierung: Da sich die schedulenhafte Unterscheidung zwischen unterschiedlichen Einkommensarten vor allem in den Anfängen der Einkommensbesteuerung noch mit Nähe zur Klassensteuer (s. Dok. ESt. Anm. 2) findet, wurde die Schedulensteuer lange als veraltet bezeichnet (*Mennel*, StuW 1973, 1 [5]). Die synthetische ESt galt als große Errungenschaft des 20. Jh. Der Trend hat sich indes umgekehrt. Seit den 1990er Jahren findet infolge der Differenzierung zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen eine zunehmende Schularisierung statt. Die Bewertung dieser Entwicklung hängt von der Begr. der Privilegierung des Kapitaleinkommens ab. Diese kann als notgedrungene Rücknahme der im internationalen Steuerwettbewerb nicht durchsetzbaren Progressivbesteuerung gesehen werden oder als (konsequenter) Paradigmenwechsel von einer kapital- zu einer konsumorientierten Besteuerung von Einkommen (s. *J. Lang*, DStJG [24] 2001, 49 [74 ff.]; s. auch Anm. 15). Problematisch sind indes punktuelle Schularisierungen, s. zB *Englisch*, StuW 2007, 221 (236).

15 6. Konsumorientierte versus kapitalorientierte Einkommensteuer

Schrifttum: *Fisher*, Income in Theory and Income Taxation in Practice, *Econometrica*, 1937, 1 ff.; *Kaldor*, An Expenditure Tax, 1955; *D. Schneider*, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, *ZfbF* 1971, 352; *Andrews*, A Consumption-Type Or Cash Flow Personal Income Tax, 87 *Harvard Law Review* (1974), 1113 (dazu *Weisflog*, Betrachtungen über Steuerbemessungsideale und Steuerrechtsrealitäten, *StuW* 1983, 337); *Mitschke*, Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlage der direkten Besteuerung,

Diss. 1976; US Department of the Treasury, Blueprints for Basic Tax Reform, 1977; *Institute for Fiscal Studies*, The Structure and Reform of Direct Taxation – Report of a Committee Chaired by Prof. J. E. Meade (Meade-Report), 1978; *Lodin* (Hrsg.), Progressive Expenditure Tax – an Alternative? (Lodin-Bericht), 1978; *Bradford*, The Possibilities for an Expenditure Tax, National Tax Journal 1982, 243; *Pechman* (Hrsg.), Options for Tax Reform, 1984; *King*, The Cash Flow Corporate Income Tax, in *Feldstein* (Hrsg.), The Effects of Taxation on Capital Accumulation, 1987, 377; *F.W. Wagner*, Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in *Hax/Kern/Schröder* (Hrsg.), Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, 1988, 261; *Cansier*, Cash-Flow-Steuern: Neue Wege der Unternehmensbesteuerung, Wirtschaftsdienst 1989, 49; *M. Rose*, Argumente zu einer „konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems“, *StuW* 1989, 191; *Pollak*, Anmerkungen zur Gerechtigkeit der Konsumausgabensteuer, in *Beal/Kitterer* (Hrsg.), Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, FS Dieter Pohmer, 1990, 69 ff.; *Bach*, Die Idee der Cash-Flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, 1991, 425 ff.; *M. Rose*, Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991; *M. Rose*, Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen, BB 1992, Beilage 5 zu Heft 10; *F.W. Wagner*, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, *StuW* 1992, 2; *Löhr*, Systemreform der Ertragsbesteuerung von Unternehmen, *StuB* 1999, 873; *Smekal/Sendlhofer/Winner* (Hrsg.), Einkommen versus Konsum – Ansatzpunkte einer Steuerreformdiskussion, 1999, 123; *Dorenkamp*, Unternehmenssteuerreform und partiell nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, *StuW* 2000, 121; *Rasenack*, Neuorientierung des Steuersystems durch Einführung einer direkten Verbrauchsbesteuerung an Stelle der traditionellen Einkommensbesteuerung?, in *Murswiek/Storost/Wolff* (Hrsg.), Staat – Souveränität – Verfassung, FS Helmut Quaritsch, 2000, 363; *D. Schneider*, Mängel in der ökonomischen Begründung einer Steuerfreiheit für Kapitaleinkünfte, *StuW* 2000, 421; *J. Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, *DStJG* 24 (2001), 49; *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss. 2004; *Sigloch*, Unternehmenserfolgsbesteuerung zwischen Einkommen und Konsum, in *Dirrigl/Wellisch/Wenger* (Hrsg.), Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt, FS Franz W. Wagner, 2004, 209; *Waldburger*, Sparbereinigung der Einkommensteuer, Diss. 2005; *Petersen*, Konsumorientierte Besteuerung als Ansatz effizienter Besteuerung, *StuW* 2006, 266; *Reis*, Konsumorientierte Unternehmensbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht, 2007; *Attanasio/Wakefield*, The Effects on Consumption and Saving of Taxing Asset Return, in *Institute for Fiscal Studies*, The Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design, 2010, 675; *J. Lang*, Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb, *StuW* 2011, 144; *Boadway*, From Optimal Tax Theory to Tax Policy, 2012.

Weitere Nachweise insbes. zur Ausgabensteuer s. auch Einf. ESt. (Stand 2/1990) vor Anm. 45 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Theoretische Grundlagen: Zu Beginn der 1990er Jahre hat die aus der Optimalsteuerlehre (s. *Pohmer*, Zur optimalen Besteuerung, 1983) stammende Unterscheidung zwischen kapital- und konsumorientierter ESt vermehrt Eingang in die Diskussion in Deutschland gefunden (zur Rezeption s. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 639). Ausgangspunkt der Optimalsteuertheorie ist es, die durch Steuern bedingten allokativen Verzerrungen so gering wie möglich zu halten. Zwar sind Steuern immer Entscheidungsfaktor, so dass sich Verzerrungen gegenüber einer Welt ohne Steuern nicht vollständig vermeiden lassen. Jede Besteuerung von Einkommen verzerrt die Entscheidung zwischen Freizeit und Arbeit. Als vermeidbar gilt der Konsumorientierung jedoch die Verzerrung zwischen Konsum und Investition sowie zwischen Eigenkapital- und Fremdkapitalfinanzierung, zu der die kapitalorientierte Besteuerung führt (*M. Rose*, BB 1992, Beilage 5 zu Heft 10, 8 ff.; *D. Schneider*, *StuW* 2000, 421; krit. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 168 ff.). Wesentliches Ziel der Konsumorientierung ist die Gewährleistung intertemporaler Neutralität zwischen Investitions-/Sparentscheidungen und Konsumentscheidungen, also zwischen Gegenwarts- und Zukunftskonsum.

Zu diesen Neutralitätszielen: *M. Rose*, BB 1992, Beilage 5 zu Heft 10, 8 ff.; *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, 70 ff.; *Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut/Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung*, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, 2006, 5.

Dabei nimmt die Konsumsteuertheorie ihren Ausgangspunkt in der traditionellen „Opfertheorie“, wonach die Besteuerung als Konsumopfer erklärt wird (zurückgehend auf *Mill*, *Principles of Political Economy*, Bd. 2, 1848; zum Verhältnis zwischen Opfertheorie und Leistungsfähigkeitsprinzip *Richter*, *Journal of Public Economics* 20 [1983], 211 ff.; *M. Rose*, BB 1992, Beilage 5 zu Heft 10, 6 ff.). Anders als in den traditionellen Konsumfondstheorien (*Schmoller*, *Die Lehre vom Einkommen* in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre, *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, Bd. 19 [1863], 1 [52 f.]) soll die Besteuerung aber nicht das Bedürfnisbefriedigungspotential erfassen, welches das erwirtschaftete konsumierbare Einkommen vermittelt (Verwendungsfähigkeit), sondern nur das (tatsächlich) konsumierte Einkommen. Der Konsumverzicht der Ersparnisbildung führt zum Besteuerungsaufschub. Damit wird die aktuelle Verzerrung zugunsten des Gegenwartskonsums vermieden. Zugrunde liegt ein lebenszeitliches Verständnis von Leistungsfähigkeit (*Wenger*, *FinanzArchiv N.F.* 44 [1986], 258; dagegen *D. Schneider*, *StuW* 2000, 421).

Ausgabensteuer: Die unmittelbarste – heute allerdings aufgrund ihrer administrativen und doppelbesteuerungsrechtl. Umsetzungsprobleme kaum noch vertretene – Form der direkten Konsumbesteuerung ist die persönliche Ausgabensteuer (grundlegend *Kaldor*, *An Expenditure Tax*, 1955), die sich von den indirekten Konsumsteuern (insbes. der USt) zum einen dadurch unterscheidet, dass Steuersubjekt der Konsum ist (Personensteuer), zum anderen durch die Anwendung eines progressiven Tarifs.

Ausführlich zur Ausgabensteuer s. Einf. ESt. (Stand 2/1990) Anm. 45 f., abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Konsumorientierte Einkommensteuern: Eine Konsumorientierung lässt sich nicht nur durch die direkte Ausgabensteuer, sondern auch durch StBefreiung von Kapitaleinkommen im Rahmen der herkömmlichen ESt erreichen. Die Wirkungen sind identisch (*Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*, 7. Aufl. 2015, 123; aA *D. Schneider*, *StuW* 2000, 421 [428 ff.]: Steuerfreiheit von Kapitaleinkommen ist kein Äquivalent einer persönlichen Konsumausgabensteuer). Dabei werden verschiedene Techniken einer Konsumorientierung diskutiert:

- **Zinsbereinigung:** Im Rahmen der Zinsbereinigung, auch als „*Allowance for Corporate Equity*“ diskutiert, bleiben Einkünfte in Höhe einer marktüblichen Kapitalverzinsung stfrei. Im Bereich der Unternehmensbesteuerung geht die Zinsbereinigung mit einem Abzug in Höhe eines standardisierten Zinssatzes für das Eigenkapital einher, was die Attraktivität der Eigenkapitalfinanzierung steigern und Anreize zur bilanzpolitischen Minderung des stl. Eigenkapitals reduzieren soll. Im Privatbereich können Zinseinkünfte aus Vereinfachungsgründen vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden. Bei den Mieteinkünften wird ebenfalls ein Abzug in Höhe eines marktüblichen Zinssatzes auf die Buchwerte des Vermietungsobjekts zugelassen. Zum Modell zinsbereinigter ESt s. *Broadway/Bruce*, *A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax*, *Journal of Public Economics* Bd. 13 (1984), 231 ff.; *Wenger*, Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, *FinanzArchiv N.F.* 42 (1983), 207 ff.; *Institute for Fiscal Studies*, *Equity for Companies: A*

Corporation Tax for the 1990s, Commentary 26, 1991; zur zeitweiligen Umsetzung in Kroatien s. *F.W. Wagner/Wenger* in *Sadowski/Czap/Wächter*, Regulierung und Unternehmenspolitik, 1996, 399; *Jacobs*, The Allowance for Corporate Equity as a Method of Harmonizing Corporate Taxation in Europe?, *Inter-tax* 1997, 232; *Lammersen*, Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer – Ökonomische Analyse eines aktuellen Reformvorschlags, 1999, 60 ff.; *Esser*, *IFSt-Schrift* Nr. 374 (1999); *M. Rose*, *StuW* 2017, 217 (zum Vorschlag einer Zinsbereinigung im Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final).

- ▶ *Sparbereinigung/nachgelagerte Besteuerung*: Das Konzept der nachgelagerten Besteuerung, auch als Sparbereinigung bezeichnet, grenzt gespartes/reinvestiertes Einkommen zunächst aus der Bemessungsgrundlage aus. Die stl. Erfassung erfolgt erst zum Zeitpunkt der Ersparnisauflösung/konsumtiven Verwendung oder durch Besteuerung des Lebensendvermögens zum Zeitpunkt des Todes des Stpfl. Spar- und Zinsbereinigung führen theoretisch grds. zu identischen Belastungseffekten, weil in beiden Fällen die marktübliche Kapitalverzinsung stfrei bleibt (differenzierend *Dorenkamp*, *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen*, 2004, 75 ff.), unterscheiden sich aber grundlegend in der Technik. Um das Prinzip intertemporaler Korrespondenz zwischen StFreiheit der Ersparnisbildung und Besteuerung der Ersparnisauflösung lückenlos zu verwirklichen, bedarf es der Aufzeichnung und Verfolgung des stfrei gebildeten Sparguthabens, was insbes. im Wegzugsfall rechtl. und praktische Schwierigkeiten mit sich bringt (*M. Rose*, *BB* 1992, Beilage 5 zu Heft 10, 13). Bekannt sind diese Probleme von der international weit verbreiteten nachgelagerten Besteuerung von Renten (s. auch Anm. 662).
- ▶ *Cash-Flow-Steuern*: Als eine besondere Form der Unternehmensbesteuerung kann eine Konsumorientierung durch Übergang vom Bestandsvergleich zu einer reinen Überschussrechnung ohne Aktivierung von AK bewirkt werden, dh., sämtliche Investitionen sind unmittelbar in vollem Umfang abzugsfähig. Die Bemessungsgrundlage besteht aus dem Saldo der Einzahlungen und Auszahlungen einer Periode. Den Effekt einer *cash flow*-Besteuerung hat auch ein KStSystem mit einem Thesaurierungssteuersatz von 0 %, bei dem erst die Ausschüttung eine StPflicht auslöst. Die deutliche Spreizung zwischen KStSätzen und EstSpitzensätzen kann als Form einer partiellen *cash flow*-Besteuerung oder partiell nachgelagerten Besteuerung verstanden werden (*Dorenkamp*, *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen*, 2004, 225 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 77).

7. Duale Einkommensteuer

16

Schrifttum: *Bach/Seidel/Teichmann*, Unternehmenssteuerreform: Einstieg in die Duale Einkommensteuer, Wochenbericht des DIW Berlin, Nr. 11/2000; *F.W. Wagner*, Korrektur des Einkünfte dualismus durch Tarif dualismus – Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation, *StuW* 2000, 431; *Genser*, Ist eine Duale Einkommensteuer einfacher oder gerechter als eine umfassende Einkommensteuer?, 2001; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Flat Tax oder Duale Einkommensteuer?, *BMF-Schriftenreihe*, Bd. 76, 2003; *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Jahresgutachten 2003/2004, Rz. 614 ff.; *Schreiber/Finkenzeller/Rüggeberg*, Reform der Einkommensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer?, *DB* 2004, 2767; *Seer*, *BB-Forum: Einkommensteuerreform – Flat Tax*

oder Dual Income Tax?, BB 2004, 2272; *Spengel/Wiegard*, Einkommensteuer: die pragmatische Variante einer grundlegenden Steuerreform, 2004; *Duensing*, Duale Einkommensteuer für Deutschland, 2005; *Englisch*, Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland?, IFSt-Schrift Nr. 432 (2005); *Hess. Ministerium der Finanzen*, Eine neue Kapitalsteuer für Deutschland, 2005; *Welling/Richter*, 13. Berliner Steuergespräch: Synthetische Einkommensteuer versus Dual Income Tax – Sonderbehandlung unternehmerischer Einkünfte?, FR 2005, 224; *Schlick*, Die Flat Tax als gerechtigkeitsförderndes Einkommensteuermodell, Wirtschaftsdienst 2005, 582; *Gjems-Onstad*, The Norwegian/Scandinavian Experience: A Model for Germany?, StuW 2006, 90; *Hey*, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, JZ 2006, 851; *Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut/Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung*, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, 2006; *Spengel*, Gutachten G zum 66. DJT, in Verhandlungen zum 66. DJT, 2006, 52; *Liekenbrock*, Die Duale Einkommensteuer des Sachverständigenrates als Alternative zur Herstellung von Rechtsform- und Finanzierungsneutralität, DStZ 2007, 279; *Schreiber*, Die Duale Einkommensteuer: Zur Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung, in *Oestreicher* (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren, 2007, 35; *Wiegard*, Die Duale Einkommensteuer: Ziele und Konzepte, in *Oestreicher* (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren, 2007, 1; *Meyer-Sandberg*, Die Duale Einkommensteuer als Modell ungleicher Besteuerung von Arbeit und Kapital, Diss. 2008; *Gottfried/Witzak*, Reformoptionen Duale Einkommensteuer – Aufkommens- und Verteilungseffekte, 2009; *C. Wagner*, Steuergleichheit unter Standortvorbehalt – Verfassungsrechtliche Grenzen einer ungleichen Einkommensbesteuerung von Kapital und Arbeit, Diss. 2009; *Konrad*, Gleichheit und Differentiation. Die Duale Einkommensteuer und der Gleichheitssatz, Diss. 2016.

Theoretische Grundlagen: Einen Sonderfall einer Schedulensteuer stellt die Duale ESt dar, in der Arbeitseinkommen progressiv besteuert wird, Kapitaleinkommen demgegenüber einem niedrigeren Proportionalatz unterworfen wird. Theoretische Grundlage der Unterscheidung zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen ist wiederum ein konsumorientierter Einkommensbegriff (*F.W. Wagner*, StuW 2000, 431 [439 ff.]). Je stärker die StSätze zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen gespreizt werden, desto stärker nähert sich die Duale ESt einer zinsbereinigten ESt (s. Anm. 15).

Zielsetzungen/Eigenschaften:

- ▶ **Finanzierungsneutralität:** Aus ökonomischer Sicht wird hervorgehoben, dass die Duale ESt Neutralität zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung verwirklicht (s. *Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut/Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung*, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, 2006, 35).
- ▶ **Standortqualität:** Zudem wird die Duale ESt als Alternative zu einer haushalterisch nicht realisierbaren synthetischen Flat Tax mit dem Ziel der Verbesserung der Standortqualität für die gegenüber Arbeitseinkommen mobileren Kapitaleinkommen diskutiert (*Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut/Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung*, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, 2006, 4f.).
- ▶ **Intertemporale Neutralität:** Die Duale ESt schwächt, da sie die Kapitalverzinsung partiell stfrei lässt, die von der Optimalsteuerlehre bemängelte Verzerrung zugunsten des Gegenwartskonsums ab (s. Anm. 15), ohne sie jedoch ganz zu beheben.
- ▶ **Inflationsbereinigung:** Zur Inflationsbereinigung ist die Duale ESt allenfalls bei typisierender Betrachtung in der Lage, da die Wahl der Spreizung zwischen Kapitaleinkommensteuersatz und dem für Arbeitseinkommen geltenden Progres-

sivtarif nicht mit der Geldentwertung abgestimmt ist (*Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 432 [2005], 99 ff.).

- ▶ **Anreize zur Steuergestaltung:** Zentrales Problem der Dualen ESt sind die durch die Steuersatzspreizung gesetzten Gestaltungsanreize, denen bei der Ausgestaltung Rechnung getragen werden muss.

Ausgestaltung: Die Duale ESt kann unterschiedlich konsequent verwirklicht werden. Als Form Dualer ESt kann die Privilegierung von Kapitaleinkünften durch einen niedrigen Abgeltungsteuersatz angesehen werden, der im Wesentlichen dem KStStz entspricht und in den auch Personenunternehmen einbezogen werden. In ihrer konsequenten Form werden jedoch nicht nur Kapitaleinkünfte, sondern sämtliches auf Kapitaleinsatz fußendes Einkommen dem niedrigeren Einkommensteuersatz unterworfen. Hierzu bedarf es bei den unternehmerischen Einkünften der Aufspaltung in einen Anteil Unternehmerlohn als progressiv besteuertes Arbeitseinkommen und einen Anteil Kapitalverzinsung. Auch Mieteinkünfte als Verzinsung des Sachkapitals sind entsprechend aufzuteilen.

Verbreitung: Duale Einkommensteuern unterschiedlicher Ausprägung wurden bereits in den 1990er Jahren in den nordischen Staaten eingeführt. Leitbildfunktion hat Norwegen mit einer relativ konsequenten Abgrenzung zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen, s. *Gjems-Onstad*, Norway's Tax Reform 2004–2006, IBFD-Bulletin 2005, 141; *Sørensen*, International Tax and Public Finance 12 (2005), 777; *Meyer-Sandberg*, Die Duale Einkommensteuer als Modell ungleicher Besteuerung von Arbeit und Kapital, 2008, 108. Mittlerweile finden sich Ansätze Dualer Einkommensbesteuerung in den meisten europäischen Staaten, so auch in Deutschland (s. Anm. 600).

Verfassungsrechtliche Beurteilung: Der konsequente Übergang zu einer Dualen ESt wird überwiegend als mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar angesehen (s. *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 432 [2005], 93 ff.; *Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut/Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung*, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, 2006, 17–22; *Meyer-Sandberg*, Die Duale Einkommensteuer als Modell ungleicher Besteuerung von Arbeit und Kapital, 2008, 133 ff.; *Konrad*, Gleichheit und Differentiation, 2016, 512 ff., 524). Dabei ist allerdings entscheidend, ob man die Spreizung der Stätze als Lenkungsmaßnahme zur Verbesserung der Standortqualität einordnet oder als neue Belastungsentscheidung zur Verwirklichung partieller Konsumorientierung des StRechts, insbes. auch zur Berücksichtigung der Inflationsanfälligkeit von Kapitaleinkünften (s. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [282]). Wird die Privilegierung von Kapitaleinkünften als Durchbrechung des Grundprinzips der Gleichwertigkeit aller Einkunftsarten angesehen, bedarf sie spezieller Rechtfertigung (s. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [181]). Eine die Neutralitätseigenschaften der Konsumorientierung betonende neue Grundentscheidung des Gesetzgebers wäre dagegen nach stRspr. des BVerfG wohl nur durch das Willkürverbot begrenzt (zB BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [112 f.]). Allerdings ließe sich eine solche nur bei einer verhältnismäßig konsequenten Umsetzung der Unterscheidung zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen behaupten.

8. Lebenseinkommen versus Periodeneinkommen

17

Schrifttum: *Hackmann*, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, FinanzArchiv 34 (1975/76), 1; *Mitschke*, Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodi-

schen Progressionsausgleich, *StuW* 1980, 122, dazu Textentwurf in *StuW* 1980, 252; *Haller*, *Die Steuern*, 3. Aufl. 1981, 90; *Hackmann*, Ein Gesetzesvorschlag für einen generellen interperiodischen Progressionsausgleich, *StuW* 1982, 173; *Birtel*, Die Zeit im Einkommensteuerrecht, 1985; *P. Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? – Gutachten F für den 57. DJT, in *Verhandlungen zum 57. DJT*, Bd. 1, 1988, 75; *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, Diss. 1999; *D. Schneider*, Mängel in der ökonomischen Begründung einer Steuerfreiheit für Kapitaleinkünfte, *StuW* 2000, 421; *J. Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, *DStJG* 24 (2001), 49 (62 ff.); *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 2, 2. Aufl. 2003; *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss. 2004, 32 ff., 118 ff.; *Ismer*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Periodizitätsprinzip, *DStJG* 34 (2011), 91 (98 ff.); *Kube*, Die intertemporale Verlustverrechnung – Verfassungsrechtlicher Rahmen und legislativer Gestaltungsraum, *DStR* 2011, 1781.

Einkommen ist im Unterschied zum Vermögen eine Stromgröße und keine Bestandsgröße. Die ESt muss das innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts erzielte Einkommen erfassen. Sie ist damit wesensnotwendig eine Abschnittsteuer. In der Praxis der modernen EStGesetzgebung hat sich hierfür das Prinzip der Jährlichkeit durchgesetzt: In der Regel wird die ESt nach den Verhältnissen eines Kj. erhoben.

Die Wahl gerade dieses Abschnittes ist allerdings nicht zwingend und im Hinblick auf die Zielsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips problematisch. Zusammen mit einem progressiven Tarif führt die Jahresbesteuerung zu unterschiedlicher Gesamtbelastung je nach zeitlichem Anfall des Einkommens. Zur Vermeidung von Belastungssprüngen bei schwankenden Einkünften müsste daher ein interperiodischer Steuerausgleich erfolgen, zB im Sinne einer mehrjährigen Durchschnittsbesteuerung.

Abgesehen von der Festlegung des konkreten Erhebungszeitraums ist im rechtswissenschaftlichen Schrifttum umstritten, ob Leistungsfähigkeit überperiodisch am Lebenseinkommen zu messen oder das Einkommen (nur) innerhalb der einzelnen Periode zu erfassen ist.

Zum Teil wird vertreten, Maßstab der ESt könne nur das Periodeneinkommen sein. Das Prinzip zeitnaher Besteuerung, zumeist, aber nicht notwendig als Jährlichkeitsprinzip, sei ein materielles Prinzip. Eine lebenszeitliche Betrachtung lasse sich nicht mit verfassungsrechtl. Vorgaben vereinbaren, vgl. *P. Kirchhof*, *DStR* 2003, Beihefter zu Heft 37; *Schmehl*, Allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkungen mit Mindestbesteuerungseffekt – ein tragfähiges Konzept für das Einkommensteuerrecht?, 2004, 20; *P. Kirchhof*, *Bundessteuergesetzbuch*, 2011, § 50 Rz. 4; *Kube*, *DStR* 2001, 1781 (1784); *P. Kirchhof* in *KSM*, § 2 Rz. A 136, A 362; *Kube*, *FS 100 Jahre RFH/BFH*, 2018, 1145 (1174); Jährlichkeitsprinzip als materielles Prinzip auch *BFH v. 17.2.2005 – XI B 138/03*, *BFH/NV* 2005, 1264; aber Erfordernis eines Ausgleichs mit dem (grds. periodenübergreifenden) objektiven Nettoprinzip *BFH*, *Vorlagebeschluss v. 26.2.2014 – I R 59/12* (*Az. BVerfG 2 BvL 19/14*), *BStBl. II* 2014, 1016 [1018]. Insbesondere *P. Kirchhof* (s. Gutachten F für den 57. DJT, in *Verhandlungen zum 57. DJT*, Bd. 1, 1988, 76) versteht Einkommen als Grundlage gegenwärtiger Handlungsfreiheit. Aus einem äquivalenztheoretischen Ansatz folgert er, die aktuelle Marktteilhabe müsse zeitnah durch Besteuerung abgegolten werden (Prinzip gegenwartsnaher Besteuerung). Auch der Gleichheitssatz wirke in der Zeit (s. auch *Schick*, *Der Verlustrücktrag*, 1976, 13). Über finanzielle Leistungsfähigkeit verfüge der Stpfl. nur zeitgebunden. Die zeitnahe Besteuerung verwirkliche Rechtssicherheit. *P. Kirchhof* (in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 2 Rz. 119)

argumentiert zudem mit dem ebenfalls dem Jährlichkeitsprinzip unterliegenden öffentlichen Haushaltsrecht, aus dem das materielle Prinzip der Jährlichkeit der den Haushalt finanzierenden Steuereinnahmen folgen soll.

Demgegenüber halten die Vertreter einer lebenszeitlichen Perspektive grds. nur das Lebenseinkommen für den sachgerechten Maßstab der Einkommensbesteuerung (s. *Söffing*, StbKongrRep. 1977, 131 [132]; *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 186; *J. Lang* in *DStJG* 24 [2001], 49 [63 ff.]; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 145; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 754 ff.; *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004; *Wendt* in *DStJG* 28 [2005], 41 [68]; *Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, 240 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 44).

Nach Auffassung des BFH lassen sich keine eindeutigen Vorgaben machen, vielmehr verfüge der Gesetzgeber über einen Gestaltungsspielraum beim Ausgleich zwischen Abschnittsprinzip und abschnittsübergreifender Betrachtung. Zwar entspreche eine überperiodische Betrachtung dem Ideal einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, für das Abschnittsprinzip streite jedoch der Gedanke der Rechtssicherheit (s. BFH v. 11.2.1998 – I R 81/97, BStBl. II 1998, 485 [486]; BFH v. 5.6.2002 – I R 115/00, BFH/NV 2002, 1549 [1551]; BFH v. 31.3.2004 – X R 25/03, BFH/NV 2004, 1212 [1213 f.]; BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BFH/NV 2010, 2356 [2359]; BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BFH/NV 2013, 161 [164]; BFH v. 20.9.2012 – IV R 29/10, BFH/NV 2013, 103 [104 f.]; eher lebenszeitliches Leistungsfähigkeitsverständnis allerdings BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 [612]: „abschnittsübergreifendes Nettoprinzip“; ähnlich BFH, Vorlagebeschluss v. 26.2.2014 – I R 59/12 [Az. BVerfG 2 BvL 19/14], BStBl. II 2014, 1016 [1018]).

Stellungnahme: Richtigerweise ist das Eintreten für Lebenseinkommen versus Periodeneinkommen als sachgerechtem Vergleichsmaßstab keine Frage nach dem Steuererhebungsabschnitt, weshalb einige vor allem praktisch motivierte Einwände gegen die nur schwer überschaubare Lebenseinkommensperiode (hierzu *Ismer* in *DStJG* 34 [2011], 91 [92 ff.]) nicht greifen. Es geht vielmehr um die Grundkonzeption. Dem Grundgesetz lassen sich zwar keine eindeutigen Vorgaben zugunsten einer strengen Ausrichtung entweder am Perioden- oder am Lebenseinkommensprinzip entnehmen (zutr. *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, 129 f.; *Ismer* in *DStJG* 34 [2011], 91 [98]). Insofern ist es richtig, dem Gesetzgeber diesbezüglich Gestaltungsspielraum zuzumessen (*Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 85 ff. [126 ff.]: sich ergänzende Prinzipien; *Ismer* in *DStJG* 34 [2011], 91 [98 ff.]). Die Verwirklichung eines strengen Jährlichkeitsprinzips wäre indes nicht gleichheitssatzkonform. Unter dem Gesichtspunkt eines für die Anwendung von Art. 3 Abs. 1 GG sachgerechten Vergleichsmaßstabs spricht für die lebenszeitliche – jedenfalls eine überperiodische – Perspektive, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip ein Realwertprinzip ist. Die Aufteilung in Zeitabschnitte ist letztlich willkürlich und wird dem wirtschaftlichen Sachverhalt der überperiodischen Einkommenserwirtschaftung nicht gerecht. Das Jährlichkeitsprinzip ist lediglich ein – allerdings unverzichtbares – technisches Prinzip (*Seer*, DB 2004, 2272 [2274]), das der Praktikabilität der Steuererhebung und Stetigkeit staatlicher Einnahmen geschuldet ist. Es handelt sich um eine „technisch-budgetäre“ Einschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Aus dem lebenszeitlichen Verständnis folgt die Forderung nach intertemporaler Neutralität; es besteht eine Schnittmenge mit

den Forderungen der Optimalsteuertheorie. Es geht nicht nur um Progressions-, sondern auch um Zinseffekte. Dabei gilt es, trotz notwendigerweise jährlicher Steuererhebung, intertemporale Neutralität zu verwirklichen, indem Stpfl. mit überperiodisch gleicher Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden, unabhängig vom zeitlichen Anfall des Einkommens (J. Lang in DStJG 24 [2001], 49 [66f.]; Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 204).

Praktische Bedeutung hat die Kontroverse vor allem für die interperiodische Verlustverrechnung. Während aus der Lebenseinkommensbetrachtung die Forderung nach unbegrenztem Verlustvortrag als notwendiger Systembestandteil folgt, hat der Verlustvortrag bei einer Jährlichkeitsbetrachtung den Charakter einer Billigkeitsmaßnahme. Die Ausgestaltung, insbes. eine zeitliche Begrenzung, liegt nach dieser Konzeption in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, s. BMF, Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, 2011; Kube, DStR 2011, 1781 (1785 ff.), der sich allerdings als Gebot der Gleichbehandlung unterschiedlicher Einkunftsarten für einen – auf fünf bis sieben Jahre begrenzten – überperiodischen Verlustabzug ausspricht; P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 50 Rz. 8 ff., sieht quellenbezogen innerhalb derselben „Erwerbsgrundlage“ einen (unbegrenzten) Verlustvortrag vor.

18 9. Ist-Besteuerung versus Sollbesteuerung, Fähigkeitseinkommen

Die moderne ESt ist eine Steuer auf das Ist-Einkommen/Nettoeinkommen (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 631 ff.; Knöller, Die Besteuerung von Sollertrag und Istertrag, 2015, 37 ff.; im Unterschied zu den historischen Klassensteuern als Vorläufer der ESt, s. Dok. ESt. Anm. 1). Nach dem Nettoprinzip (s. Anm. 44) wird nur der Saldo aus Bezügen (Einnahmen/Ertrag) und Erwerbsaufwendungen erfasst. In Richtung einer Sollbesteuerung gehen dagegen Abzugsverbote für Erwerbsaufwendungen ebenso wie (unwiderlegliche) Typisierungen von Erwerbsaufwand, die nur im gesetzlich zugrunde gelegten Durchschnittsfall zu einer Ist-Besteuerung führen (zB Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9). Soll-Besteuerungselemente stellen im Rahmen von herkömmlichen Einkommensteuern einen rechtfertigungsbedürftigen Fremdkörper dar (s. Anm. 732).

Ökonomisch existiert allerdings auch das modelltheoretische Konzept einer Fähigkeitssteuer, wonach nicht das tatsächlich erzielte Einkommen, sondern das Einkommenspotential besteuert wird (s. Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft, 12. Aufl. 2018, 417; Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 199 f.). Allokationstheoretisch mag dies den Vorteil haben, den Stpfl. zu möglichst effizienter Nutzung seines Potentials anzuregen. Abgesehen von den unüberwindbaren Schwierigkeiten der Potentialermittlung und -bewertung (s. Schön, StuW 2013, 289 [290]) passt ein derartiger Ansatz aber nicht zu einer freiheitlichen Rechts- und Wirtschaftsordnung, die es den Bürgern freistellt, ob und wie sie sich wirtschaftlich betätigen.

19 10. Proportionalsteuer (Flat Tax) versus progressive Einkommensteuer

Schrifttum: Becker, Steuerprogression und Steuergerechtigkeit, in Kirchhof/Offerhaus/Schöberle (Hrsg.), Steuerrecht Verfassungsrecht Finanzpolitik, FS Franz Klein, 1994, 379; Elicker, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung. Plädoyer für die „flache Steuer“ – aus rechtswissenschaftlicher Sicht, StuW 2000, 3; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 403 ff.; Knaupp, Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtig-

keit, Diss. 2004; *Liesenfeld*, Das steuerfreie Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitsrechtlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips, Diss. 2005; *Fuest/Peichl/Schäfer*, Die Flat-Tax: Wer gewinnt? Wer verliert? Eine Empirische Analyse für Deutschland, *StuW* 2007, 22; *Suttmann*, Die Flat Tax, Diss. 2007; *Seidl/Pogorelskiy/Traub*, Tax progression in OECD countries – An Integrative Analysis of Tax Schedules and Income Distributions, 2013.

Proportionale Einkommensteuer: Unter dem englischsprachigen Begriff der „Flat Tax“ (s. *Hall/Rabushka*, *The Flat Tax*, 2. Aufl. 1995) versteht man eine ESt mit einheitlichem, zumeist niedrigem Proportionalsteuersatz, wobei subjektive Abzüge zur Berücksichtigung des existenznotwendigen Bedarfs indirekt zu einer Progression führen (*Fuest/Peichl/Schäfer*, *StuW* 2007, 22; *Bruckner*, FS Nolz, 2008, 23). Die Flat Tax (Proportionalsteuer) ist wie die Duale ESt vor allem standortpolitisch motiviert. Sie vermeidet anders als die Duale ESt die Ungleichbehandlung von Arbeits- und Kapitaleinkommen und wird insofern als First-Best-Lösung angesehen (*Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut/Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung*, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, 2006, 4), allerdings bei entsprechend niedrigem einheitlichem Proportionalsteuersatz um den Preis sehr viel höherer Aufkommenseinbußen. So sind Tschechien und die Slowakei, wo Mitte der 2000er Jahre Flat Taxes eingeführt wurden, aus haushalterischen Gründen mittlerweile durch Einf. eines zweiten StSatzes zur progressiven ESt mit Stufentarif zurückgekehrt (s. *EU Kommission*, *Taxation trends in the European Union*, 2013, 66, 138; s. auch *Barrios* ua., *Progressive tax reforms in flat tax countries*, JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 02/2018).

Auf den ersten Blick handelt es sich bei der Flat Tax nur um eine besondere Tarifform, jedoch hat die Aufgabe des progressiven Tarifs eine Vielzahl von Weiterungen für die Ausgestaltung des gesamten Einkommensteuertatbestands. Verzichtbar wird das Ehegattensplitting ebenso wie Vorschriften zur Vermeidung von Zusammenballungseffekten wie § 34. Steuergestaltungen zur Erreichung von Progressionsvorteilen entfallen ebenso wie das Problem der sog. kalten Progression (s. *Bareis*, FS Offerhaus, 1999, 1069; *Houben/Baumgarten*, *StuW* 2011, 341). Vor allem aber wird die Abstimmung von Unternehmensteuer/KSt und ESt drastisch vereinfacht, wenn der ESt-Proportionalsteuersatz mit dem Unternehmen-/KStSatz übereinstimmt. Die ökonomische Doppelbelastung von Dividenden kann durch Freistellung der Ausschüttung vermieden werden. So stützt *P. Kirchhof* (Bundessteuergesetzbuch, 2011, 361) seinen Vorschlag einer in die ESt integrierten Unternehmensteuer wesentlich auf diese Effekte eines Proportionaltarifs (vgl. Bundessteuergesetzbuch, 2011, 361). Damit ist der einheitliche StSatz zugleich integraler Bestandteil der Kirchhofschen Reformvorschläge.

Progressive Einkommensteuer: Ungeachtet der Vorzüge eines Einheitssteuersatzes zwingen idR bereits die staatlichen Aufkommensbedürfnisse zu progressiven Tarifen.

Die Entscheidung zwischen Progressiv- oder Proportionaltarif betrifft indes nicht nur Praktikabilitäts- und Finanzierbarkeitsfragen, sondern fußt auf verschiedenen theoretischen Annahmen.

► *Argumente für einen progressiven Tarif:*

- ▷ *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* in der Version der verschiedenen Opfertheorien der Besteuerung (s. Anm. 15) verlangt eine Steuerbemessung nach der Opferfähigkeit des Einzelnen. Zur Erzielung einer gerechten Steuerlastver-

teilung soll die Steuerbelastung allen Stpfl. ein gleiches (absolutes, relatives oder marginales) Ausmaß an Nutzeneinbuße auferlegen. Geht man von der Annahme aus, dass mit steigendem Einkommen die Bedürfnisse, die durch das zusätzliche Einkommen gedeckt werden können, einen geringeren Stellenwert besitzen (Theorie des abnehmenden Grenznutzens von Einkommen), dann muss zur Erzielung der Opfergleichheit die Steuerbelastung mit steigendem Einkommen zunehmen. Die opfertheoretische Begr. der Progression ist allerdings zahlreichen theoretischen Einwänden ausgesetzt, weil sie von problematischen Prämissen ausgeht (zusammenfassend *K. Schmidt* in *Neumark*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, 119).

- ▷ *Die sozialpolitische Rechtfertigung* der Progression (*A. Wagner*, Lehrbuch der politischen Ökonomie, Bd. 5, Teil II, 2. Aufl. 1890, 381 ff.; *Simons*, Personal Income Taxation, 1938, 17 ff.) beruht auf der Prämisse, dass eine Verminderung der Ungleichheit der Einkommens- und Vermögensverteilung wünschenswert ist und eine progressive Besteuerung des Einkommens ein hierfür geeignetes Mittel darstellt.
- ▷ *Kompensation der Regressivwirkung indirekter Steuern*: Ein weiterer Ansatz verlangt eine progressive Besteuerung des Einkommens allein zur Erzielung einer insgesamt proportionalen Gesamtsteuerbelastung. Da von den indirekten Steuern, die an den Konsum anknüpfen, regelmäßig eine regressive Wirkung ausgehe, sei eine progressive Gestaltung der ESt bereits zur Kompensation der Regressivwirkung der indirekten Steuern erforderlich (*Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, 1947, 76). Dass die Verbrauchsteuern Personen mit niedrigerem Einkommen, die den Großteil ihres Einkommens konsumieren müssen, relativ stärker träfen als Personen mit höherem Einkommen, wird allerdings bestritten (s. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 138 f.).
- ▷ *Stabilitätspolitisch* kann geltend gemacht werden, dass eine progressive ESt durch ihre hohe Elastizität ein automatisch wirkender Konjunkturstabilisator sei (überproportionale Abschöpfung von Einkommen in Zeiten der Hochkonjunktur, überproportionale Erhöhung der privaten Kaufkraft in der Krise).
- ▶ *Argumente gegen einen progressiven Tarif*:
 - ▷ *Leistungshemmnis*: In der Hauptsache wird der Vorwurf erhoben, die ESt-Progression wirke sich negativ auf die Leistungsbereitschaft aus (sog. Laffer-Curve), so dass es bei stark steigender Progression (sogar) zu einer Abnahme der Steuereinnahmen kommen könne.
 - ▷ *Verzerrende Wirkung der Progression*: Die Theorie optimaler StTarife kritisiert die verzerrenden Wirkungen direkt progressiver Tarife (ausführl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 212 ff.).
 - ▷ *Inflationsgewinne*: Der progressive Tarif mache den Staat zum Gewinner der Inflation. Solange keine kontinuierliche Anpassung vorgesehen ist, steigen die Steuereinnahmen nicht nur proportional zur Geldentwertung, sondern überproportional. Allerdings spricht dies nicht grds. gegen einen Progressivtarif, sondern lediglich gegen eine inflationsblinde Ausgestaltung; s. *Seer*, StuW 2019, 212 (214 ff.).
 - ▷ *Keine Notwendigkeit der Progression zur Erreichung von Umverteilung*: Der progressive Tarif sei zur Verwirklichung sozialstaatlicher Ziele nicht erforder-

derlich, da auch ein Proportionaltarif umverteilend wirke (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 403; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 837; empirisch zu den Umverteilungseffekten *Barrios* ua., Progressive tax reforms in flat tax countries, JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 02/2018).

- ▷ *Standortpolitisch* wird befürchtet, dass (hohe) progressive EStsätze besonders leistungsbereite und meist auch besonders mobile Einkommensbezieher zur Abwanderung veranlassen.

Einstweilen frei.

20–39

III. Prinzipien der Besteuerung von Einkommen

Schrifttum: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. 1983, 21 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000; *J. Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 49; *Reil*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das System des Verlustausgleichs im deutschen Einkommensteuerrecht, Diss. 2003; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 754 ff.; *J. Lang*, The influence of tax principles on the taxation of income from capital, in *Essers/Rijkers*, The Notion of Income from Capital, EATLP Tax Series Vol. 1 (2005), 3, mit response *Gassner*, in *Essers/Rijkers*, The Notion of Income from Capital, EATLP Tax Series Vol. 1 (2005), 33; *Mössner*, Prinzipien im Steuerrecht, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2010, 83; *Ismer*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Periodizitätsprinzip, DStJG 34 (2011), 91; *Ratschow*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip, DStJG 34 (2011), 35; *Seiler*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, DStJG 34 (2011), 61; *Drüen*, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, DStJG 37 (2014), 9; *Reimer*, Dogmengeschichte der ertragsteuerrechtlichen Grundprinzipien, StuW 2014, 29; *Bowitz*, Das objektive Nettoprinzip als Rechtfertigungsmaßstab im Einkommensteuerrecht, Diss. 2016; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 40–82, § 8; *Krüger*, Subjektives Nettoprinzip im Einkommensteuerrecht, in FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1261.

1. Bedeutung und Qualität von Besteuerungsprinzipien

40

Besteuerungsprinzipien haben sowohl rechtstheoretische als auch rechtspraktische Bedeutung. Zum einen sind sie der Maßstab, anhand dessen die Systemhaftigkeit eines Rechtsgebiets ermittelt wird. Der Gesetzgeber verstößt gegen das Folgerichtigkeitsgebot und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG, wenn er ohne rechtfertigenden Grund von den einmal zugrunde gelegten Prinzipien abweicht (s. Anm. 267). Zum anderen steuern Prinzipien die Interpretation der Gesetze im Rahmen der teleologischen Auslegung, die sich an rechtsethischen ebenso wie einfachgesetzlich umgesetzten Prinzipien orientiert (*Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 333; s. auch *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 289 ff. [10/2011]: „Argumente aus dem inneren System der Steuergesetze“). Prinzipien- und systemloses Recht ist einer teleologischen Auslegung nicht zugänglich (*Drüen*, FS Spindler, 2011, 29 [48 f.]).

Prinzipien enthalten allgemeine, konkretisierungsbedürftige Rechtsgedanken. Vor allem rechtsethische und allgemeine verfassungsrechtl. Prinzipien bedürfen einer rechtsgebietsspezifischen Inhaltsbestimmung, um Maßstabfunktion für die Gesetzgebung und Rechtsanwendung entfalten zu können. In den Konkretisierungsprozess können unterschiedliche Wertungen einfließen, weshalb gelegentlich meh-

rere, auch konkurrierende Konkretisierungen möglich sind, die jedoch nicht in Widerspruch zum allgemeinen Prinzip treten dürfen, aus dem sie abgeleitet werden (*Englisch*, FS Lang, 2010, 167 [182 ff.]). Anders als Regeln gelten Prinzipien nicht absolut. Es handelt sich um Optimierungsgebote (*Alexy*, Theorie der Grundrechte, 2. Aufl. 1994, 75). Widerstrebende Prinzipien sind zu einem Ausgleich zu bringen (*Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 2. Aufl. 1983, 53 ff., 115 f.). Hierzu bedarf es der Klärung des Rangs der konfligierenden Prinzipien und ihrer Ordnung im Rahmen einer Prinzipienhierarchie. Kommen mehrere Prinzipien in Betracht, so muss der Gesetzgeber grds. dem höherrangigen den Vorrang geben. Entscheidet sich der Gesetzgeber zwischen zwei gleichrangigen widerstrebenden Prinzipien, muss er seine Entscheidung folgerichtig umsetzen und kann nicht beliebig zwischen den Prinzipien hin- und herspringen.

41 2. Unterscheidung zwischen verfassungsrechtlichen, einfachgesetzlichen und ökonomischen Prinzipien

Verfassungsrechtliche Prinzipien: Das Verfassungsrecht nimmt vor allem in den Grundrechten die rechtsethischen Wertungen auf, die zu Verfassungsprinzipien des StRechts führen. Der allgemeine Gleichheitssatz oder die Eigentumsfreiheit werden durch bereichsspezifische Konkretisierungen, etwa als Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder als Prinzip freiheitsschonender Besteuerung, zu steuerverfassungsrechtl. Prinzipien; im Einzelnen Anm. 220–300.

Einfachgesetzliche Prinzipien: Die Konkretisierung verfassungsrechtl. Prinzipien durch Subprinzipien ist in erster Linie Aufgabe des einfachen Gesetzgebers. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist dabei verfassungsrechtl. durch die Gebote der Sachgerechtigkeit und Folgerichtigkeit begrenzt. Es gibt Konkretisierungen von unterschiedlichem Gewicht; zu unterscheiden sind insbes. materielle und formelle/technische Prinzipien.

Ökonomische Prinzipien: Neben die verfassungs- und einfachgesetzlichen Prinzipien treten ökonomische Prinzipien, insbes. Effizienz- und Neutralitätspostulate. Sie haben zum einen Bedeutung für die verfassungsrechtl. Beurteilung, wenn sie Entsprechungen in Verfassungsrechtssätzen haben. So lassen sich ökonomische Neutralitätsgebote in Gebote gleichmäßiger Besteuerung umformen (*J. Lang*, StuW 1990, 107 [115]; zum Verhältnis zwischen Leistungsfähigkeitsprinzip und Neutralitätsgeboten *F.W. Wagner*, StuW 1992, 2 [5 ff.]; zu Gemeinsamkeiten und Unterschieden zwischen betriebswirtschaftlichen Neutralitäts- und finanzwissenschaftlichen Effizienzpostulaten *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 240 ff.). Zum anderen wird der Gesetzgeber, wenn er ökonomischen Besteuerungsprinzipien folgt, durch das Folgerichtigkeitsgebot (s. Anm. 267) zu konsequenter Umsetzung angehalten.

3. Leistungsfähigkeitsprinzip und Subprinzipien

42 a) Leistungsfähigkeitsprinzip als konkretisierungsbedürftiges Fundamentalprinzip

In stRspr. erkennt das BVerfG die besondere Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für das EStRecht:

„Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit“ (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [125]; ebenso BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [46]; BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 [433]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [230]; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BVerfGE 127, 1 [27]). Das Einkommensteuerrecht ist „auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt“ (BVerfG v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, www.bundesverfassungsgericht.de, Rz. 99).

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist Ausprägung der Steuergerechtigkeit und als stl. Lastengleichheit Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes (s. auch Anm. 230–234). Auch im Schrifttum ist die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips als einzig sachgerechter Maßstab gleichheitssatzkonformer Lastenverteilung gerade für die ESt allgemein anerkannt (*J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 14; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 502 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 1; *Birk* in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 147 Rz. 13–16). Die große Abstraktionshöhe des Leistungsfähigkeitsprinzips spricht nicht gegen seine Sachgerechtigkeit (so aber *Gassner/M. Lang*, ÖStZ 2000, 643), sondern verlangt nach Konkretisierung (*Birk*, in Verhandlungen des 14. Österreichischen Juristentages, 2000, 53 [62]; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 41) durch die Ableitung von Subprinzipien (s. Anm. 43–45) ebenso wie die einfachgesetzliche Festlegung auf einen bestimmten Einkommensbegriff (s. Anm. 10).

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist in erster Linie Maßstab für die gleichheitsgerechte Verteilung der EStLast. Seine Aussagekraft bzgl. der (zulässigen) Höhe der Besteuerung ist begrenzt; weder führt es zu einem progressiven Tarif (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 403, 480; aA *K. Schmidt*, Die Steuerprogression, 1960, 41 ff.), noch enthält es unterhalb der Vernichtung der Steuerquelle einen vom Erdrosselungsschutz der Freiheitsrechte und der Garantie des streifen Existenzminimums unterscheidbaren Schutz gegen übermäßige Belastung.

Alternativkonzepte der Lastenverteilung wie das Äquivalenzprinzip sind mit dem Besteuerungsgegenstand Einkommen allenfalls unter dem Gesichtspunkt einer Nutzenäquivalenz, nicht aber einer Kostenäquivalenz zu vereinbaren. Zwar lässt sich Einkommen als Erg. der Nutzung staatlicher Infrastruktur interpretieren. Jedoch lässt sich auch bei typisierender Betrachtung kein Zusammenhang zwischen der Höhe der staatlichen Aufwendungen und der Höhe des unter Nutzung staatlicher Infrastruktur erwirtschafteten Einkommens herstellen. Eine Bemessung der ESt nach dem aus der Bereitstellung staatlicher Infrastruktur gezogenen Nutzen führt zu einer Steuerbemessung nach dem Erfolg und damit zum selben Erg. wie die Bemessung nach der Leistungsfähigkeit (zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die ESt ausführl. *Hey*, FS Lang, 2010, 133 [149 f.]; s. ferner *Birk* in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 147 Rz. 3 ff.; *J. Lang*, StuW 2013, 53 [57]; für eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung der EStProgression *P. Kirchhof*, Gutachten F für den 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 1, 1988, 6 ff.).

43 **b) Universalität und Totalität**

Zentrale Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist die Forderung nach umfassender Besteuerung sowohl in persönlicher als auch in sachlicher Hinsicht.

Prinzip der persönlichen Allgemeinheit (subjektive Universalität): Die ESt muss innerhalb ihres territorialen Geltungsbereichs sämtliche natürlichen Personen, die Einkommen beziehen, erfassen. Eine Steuer, die lediglich von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen erhoben wird, ist keine ESt. Die moderne ESt kennt auch grds. keine persönlichen StBefreiungen. Offene (legitime) Ausnahmen werden aufgrund internationalen Vertragsrechts bzw. des Völkergewohnheitsrechts in bestimmtem Umfang für Angehörige diplomatischer und konsularischer Vertretungen gemacht (vgl. § 3 Nr. 29). Verdeckte Ausnahmen können sich als Folge gleichheitsrechtl. fragwürdiger schichten- oder berufsspezifischer StBegünstigungen ergeben, vgl. insbes. die – allerdings unbeanstandet gelassene (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvR 2227/08 ua., FR 2010, 992) – StBegünstigung für Abgeordnete nach § 3 Nr. 12; krit. zur Verfassungsmäßigkeit s. § 3 Nr. 12 Anm. 3.

Prinzip der sachlichen Allgemeinheit (objektive Universalität): Die ESt unterscheidet sich von speziellen Ertragsteuern durch ihren Totalitätsanspruch. Unabhängig davon, wie weit der Einkommensbegriff im Einzelnen gezogen wird, kann von einer ESt nur bei einer Steuer gesprochen werden, die grds. das gesamte Einkommen einer Person und nicht einzelne Ertragsquellen besteuern will. Einkommen entsteht erst durch Zusammenfassung von Einkünften in der Person der Beziehers (Summencharakter des Einkommens: *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, 1947, 29).

Da das Einkommen als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. erfasst werden soll, muss auch grds. die Möglichkeit bestehen, die Ergebnisse verschiedener Einkunftsquellen miteinander zu verrechnen. Der Verlustausgleich ist Ausdruck der objektiven Universalität der ESt. Das Prinzip objektiver Universalität wird empfindlich eingeschränkt durch eine Scheduling der ESt (s. Anm. 14). Unterschiedliche Tarife für unterschiedliche Einkunftsarten stehen einer Summenbildung entgegen. Verluste ließen sich allerdings auch in einer Schedulingsteuer zumindest theoretisch unter Berücksichtigung der Tariffdifferenzen zwischen verschiedenen tarifierten Einkunftsarten zum Ausgleich bringen. In der Praxis findet eine Verrechnung aber regelmäßig nur innerhalb einzelner Schedulingen statt.

Welteinkommensprinzip: Aus dem Prinzip der objektiven Universalität folgt die Besteuerung des weltweiten Einkommens unabhängig vom Ort der Erwirtschaftung. Das Welteinkommensprinzip (s. Anm. 1001) bezieht seine Legitimität aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip, weil Einkommen die Leistungsfähigkeit unabhängig davon steigert, wo es erwirtschaftet wurde. Probleme entstehen durch das Nebeneinander von Welteinkommens- und Territorialitäts-/Quellenprinzip, das einerseits mit Überlegungen zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit begründet wird, indem der zur Erwirtschaftung beitragende Quellenstaat ebenfalls am Aufkommen beteiligt wird, andererseits mit der Herstellung von Wettbewerbsgleichheit innerhalb eines Wirtschaftsraums (s. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.53 f.).

Das Nebeneinander von Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip verursacht Besteuerungskonflikte bezüglich ausländ. Einkünfte. Die einseitig verfügte oder bilateral zugestandene Einschränkung des Besteuerungsanspruchs auf die inländ.

Einkünfte ist nicht als Verstoß gegen das Prinzip sachlicher Allgemeinheit anzusehen, wenn auf diese Weise internationale Doppelbesteuerung vermieden wird. Das Universalitätsprinzip zwingt zu einer weltweiten Betrachtung auch bezüglich der Belastungsfolgen.

c) Objektives Nettoprinzip

44

Grundsatz unbegrenzter Abzugsfähigkeit von Erwerbsaufwendungen: Steuerliche Leistungsfähigkeit vermittelt nur das für die StZahlung disponible Einkommen. Beträge, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendet werden (Erwerbsaufwendungen, s. Anm. 651), repräsentieren keinen Zuwachs an Leistungsfähigkeit. Erwerbsaufwendungen sind kein Bestandteil des stl. Einkommens (*Tipke*, *StuW* 1979, 194). Bemessungsgrundlage ist daher nicht das Roheinkommen, sondern das Reineinkommen. Dem entspricht der Grundsatz, dass die Aufwendungen zur Erzielung der Einkünfte die Bemessungsgrundlage der ESt mindern. Umgekehrt folgt daraus, dass Aufwendungen für die Lebensführung grds. nicht abziehbar sind. Nach *Becker*, *Grundlagen der Einkommensteuer*, 1940, 13, ist der Gedanke der Nichtabzugsfähigkeit der Lebenshaltungskosten ein Kerngedanke der ESt.

Zeitpunkt der Berücksichtigung von Aufwendungen: Während das BVerfG vor allem dem „Ob“ der Berücksichtigung von Aufwendungen Bedeutung beimisst (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [125]), ergeben sich aus dem Folgerichtigkeitsgebot richtigerweise auch Vorgaben für den Zeitpunkt der Erfassung. Grundsätzlich sind Aufwendungen zu erfassen, sobald der Aufwandstatbestand der jeweiligen Einkünfteermittlungsmethode verwirklicht ist (Prinzip zeitnaher/zeitgleicher Erfassung von positiven und negativen Erfolgsbeiträgen, vgl. *Schaumburg/Schaumburg*, *StuW* 2013, 61 [62 ff.]). Der Gesetzgeber verfügt nicht über Gestaltungsfreiheit, positive und negative Erfolgsbeiträge zeitlich beliebig auseinanderzureißen. Dabei muss er der Sachlogik der jeweiligen Einkünfteermittlungsmethode folgen. Solange der Gesetzgeber das Nebeneinander von BV-Vergleich und Einnahmenüberschussrechnung aufrechterhält, können Durchbrechungen der zeitlichen Zuordnung (etwa Rückstellungsverbote) im Rahmen der Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 nicht punktuell auf einen Vergleich mit der Überschussrechnung gestützt werden (so aber BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [125 f.]). Begrenzte Abweichungen bedürfen spezieller Rechtfertigung, etwa zur Eindämmung von Steuergestaltungen (zB § 15b).

Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für die Verlustberücksichtigung: Das objektive Nettoprinzip ist auch Grundlage einer grds. uneingeschränkten inner- und intertemporalen Verlustverrechnung. Die Jährlichkeit der Besteuerung erlaubt als technisches Prinzip (s. Anm. 17) keine Einschränkungen (*Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 68). Rechtsprechung (Nachweise Anm. 17) und Teile der Literatur (zB *Seiler* in *DStJG* 34 [2011], 61 [82]; *Kube*, *DStR* 2011, 1781) gehen dagegen von einem Gestaltungsspielraum aus. Zwar dürfe die periodenübergreifende Verlustverrechnung nicht generell ausgeschlossen werden. Einschränkungen des Verlustabzugs, etwa durch zeitliche Streckung, sollen jedoch keiner besonderen Rechtfertigung bedürfen.

Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips: Die systemtragende Rolle des Nettoprinzips ist in Rspr. (BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 [64]; BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87 ua., BVerfGE 81, 228 [236]; BVerfG v. 4.12.

2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [48]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234]; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [279]; BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403 [405]; BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782 [783]; BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121 [124]; BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234 [244]) und Schrifttum (s. mit zahlreichen Nachweisen Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 54) anerkannt. Aus ökonomischer Sicht dient das Nettoprinzip der Verwirklichung von Produktionseffizienz (vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 166 f.). Offen gelassen hat das BVerfG allerdings, ob es sich um ein verfassungsimmanentes Prinzip handelt oder eine einfachgesetzliche Entscheidung, die der Gesetzgeber zwar folgerichtig umzusetzen hat, von der er sich aber im Rahmen eines Systemwechsels (s. *Driren*, Ubg 2009, 23 [26 ff.]) abwenden könnte (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 [242, 244]). Richtigerweise ist davon auszugehen, dass das Nettoprinzip den Rang des Leistungsfähigkeitsprinzips teilt und damit unmittelbar in Art. 3 Abs. 1 GG angesiedelt ist, da nur Nettoeinkommen zur StZahlung befähigende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermittelt (s. etwa *J. Lang*, *StuW* 2007, 3 [4]; *Seiler* in *DStJG* 34 [2011], 61 [65 f.]; aA *S. Schneider*, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 34, 87 [89]; *Knöller*, Die Besteuerung von Sollertrag und Istertrag, 2015, 158 ff.). In jedem Fall bedürfen Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips, solange der Gesetzgeber ein Nettoeinkommensteuerkonzept verfolgt, einer besonderen sachlichen Rechtfertigung und müssen die Ausnahme bleiben. Eine Rechtfertigung von Einschränkungen des Nettoprinzips kommt in erster Linie unter Vereinfachungsgesichtspunkten in Betracht (s. auch *Seiler* in *DStJG* 34 [2011], 61 [71 ff.]), etwa zur typisierenden Missbrauchsvermeidung, zur typisierenden Abgrenzung zwischen privater und erwerbswirtschaftlicher Veranlassung insbes. bei gemischten Aufwendungen (BVerfG v. 19.11.2019, 2 BvL 22/14, www.bundesverfassungsgericht.de, Rz. 110 ff.: Erststudium) oder zur Erleichterung des Nachweis- und Ermittlungsaufwands im estrechtl. Massenfallrecht. Zu Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips führen dabei nur unwiderlegbare Vermutungen. Denkbar sind darüber hinaus Abzugsverbote mit dem Ziel stl. Lenkung. Hierzu ausführl. auch Anm. 311.

45 d) Subjektives Nettoprinzip

Die ESt verfolgt den Zweck, den Staat an der durch das Einkommen vermittelten Möglichkeit der privaten Bedürfnisbefriedigung teilhaben zu lassen. Die Teilhabe kann aber erst einsetzen, wenn der Existenzbedarf des Stpfl. und der von ihm zu unterhaltenden Personen gedeckt ist. Einkommen, das lediglich zur Deckung dieses physiologischen bzw. soziokulturellen Existenzminimums ausreicht, steht für StZahlungen nicht zur Verfügung und muss daher von der Besteuerung ausgenommen sein. Anderenfalls müssten im Sozialstaat dieselben Beträge, die im Wege der Besteuerung entzogen wurden, durch Sozialleistungen wieder zugeschossen werden. Nur Einkommen, das disponibel ist für Konsum, Sparen oder Investitionen, kann besteuert werden (*J. Lang*, *StuW* 1974, 313; *Tipke*, *StuW* 1979, 194). Auch existenzsichernder Vorsorgebedarf führt zu indisponiblen, stl. zu verschonendem Einkommen (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [155], zur Abzugsfähigkeit von Krankenversicherungsbeiträgen). Von der Besteuerung freizustellen ist neben dem eigenen Existenzminimum des Stpfl. das Familienexistenzminimum, indem familiären Unterhaltspflichten jedenfalls im Umfang des existenznotwendigen Unterhalts Rechnung getragen wird. Ob darüber hinausge-

hende Unterhaltsleistungen in der durch das Familienrecht vorgegebenen Höhe ebenfalls die stl. Leistungsfähigkeit mindert und daher aus verfassungsrechtl. Gründen zwingend zur Abzugsfähigkeit führen muss (so etwa *Vogel*, DStR 1977, 31 [41]; *J. Lang*, StuW 1983, 103 [110]; *Jüptner*, StVj. 1990, 307 [313]; *F. Klein*, DStZ 1997, 105 [107]), ist dagegen umstritten (zu Recht abl. *Englisch* in DStJG 37 2014, 159 [171 f.]; *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht. Eine Neuausrichtung des subjektiven Nettoprinzips, 2018, 53 ff.; *Krüger*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1261 [1270]).

Das subjektive Nettoprinzip fordert nicht nur die Schonung des Existenzminimums, sondern auch die Berücksichtigung besonderer persönlicher Umstände, durch die das disponible Einkommen zwangsläufig vermindert wird (zB Krankheit, Unterhaltsverpflichtungen, Katastrophenschäden).

Aus juristischer Sicht zwingt das subjektive Nettoprinzip zum Abzug von der Bemessungsgrundlage (hM, zB Verhandlungen zum 57. DJT, 1988, Teil N, Beschluss VI, N 214; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 237 f.; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BVerfGE 82, 60 [85]; BVerfG v. 12.6.1990 – 1 BvL 72/86, BVerfGE 82, 198 [206]; BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 ua., BVerfGE 87, 153 [169]; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [48]; BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 110, 412 [433]; BFH v. 18.11.2009 – X R 9/07, BFH/NV 2010, 412 [416]; BFH v. 16.2.2011 – X R 10/10, BFH/NV 2011, 977 [978]; aA *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 2011, 149 ff., 174). Die sich als Reflex hieraus ergebenden Progressionseffekte sind zwingend und folgerichtig, da in Höhe des indisponiblen Einkommens die Leistungsfähigkeit gemindert ist und diese Leistungsfähigkeitsminderung unabhängig von der Einkommenshöhe stets gleich ist (*Jachmann*, BB 2008, 591 [592]). Im ökonomischen Schrifttum wird dagegen für einen immer gleichen Entlastungsbetrag, zB Abzug von der EStSchuld oder sogar für einen Abbau der Abzugsbeträge mit steigendem Einkommen plädiert (s. *Siegel/D. Schneider*, DStR 1994, 597 [600 f.]; *Bareis*, StuW 2000, 81 [86]; *Bareis*, DStR 2010, 565 [570 ff.]; *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 2011, 65; zur rechtswissenschaftlichen Gegenposition s. insbes. *Vogel*, StuW 1999, 201 [204 f.]; *Haupt*, DStR 2017, 831, in Erwiderung auf *Bareis*, DStR 2017, 823; aber auch differenzierend *Lehner*, StuW 1986, 59 [62]). Da die ESt der gleichmäßigen Erfassung stl. Leistungsfähigkeit dient, gibt es richtigerweise keinen Grund, zwischen Minderungen der objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit zu differenzieren (s. *Birk* in DStJG 34 [2011], 11 [17]; aA *Bareis/Siegel*, DB 2006, 748 [749 ff.]).

4. Individualsteuerprinzip

46

Schrifttum: *Becker*, Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht, Diss. 1970; *Beisse*, Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen, DStJG 4 (1981), 14; *Biergans*, Überlegungen zur Zurechnung latenter Einkünfte im Erbschaftsteuerrecht, FR 1982, 525; *Reiß*, Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, StuW 2000, 399; *Könemann*, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, Diss. 2001; *Hey*, Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, in *Tipke/Söhn* (Hrsg.), GS Christoph Trzaskalik, 2005, 219; *Baldauf*, Das innere System der einkommensteuerlichen Gewinnrealisierung, Diss. 2009, 47 ff.; *Kläne*, Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften – Erscheinungsformen und Implikatio-

nen aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Diss. 2010, 320 ff.; *Ratschow*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip, DStJG 34 (2011), 35; *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, Habil. 2013, 465 ff.; *Danz*, Das Subjektsteuerprinzip in der Einkommensteuer, Diss. 2017; *Danz*, Das Subjektsteuerprinzip – Begriff, Rechtfertigung und Auswirkungen, FR 2018, 160.

Das Individualsteuerprinzip (auch Subjektsteuerprinzip) stellt in der ESt den Zusammenhang zwischen Einkünften und Steuersubjekt/Steuerschuldner her. Abzuleiten ist es unmittelbar aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip und Art. 3 Abs. 1 GG (*Hey*, GS Trzaskalik, 2005, 219 [221]; mit ausführlicher Begr. *Danz*, Das Subjektsteuerprinzip in der Einkommensteuer, 2017, 48–61; aA *Ratschow* in DStJG 34 [2011], 35 [46 ff.]). Der Gleichheitssatz begrenzt den estl. Zugriff auf die individuelle Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person, die Steuerschuldner der ESt ist. Das Einkommen ist bei der Person zu besteuern, die es als „Herr der Leistungsbeziehung“ (*Ruppe* in DStJG 1 [1978], 7 [19]) erwirtschaftet hat. Der BFH (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 [612]) formuliert: „Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer. Sie erfasst die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person. Sie wird daher vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht. Die personale Anknüpfung der Einkommensteuer garantiert die Verwirklichung des verfassungsrechtlich fundierten Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.“

Praktische Bedeutung erlangt das Individualsteuerprinzip vor allem bei folgenden Fragen:

Individuelle Tatbestandsverwirklichung: Auch wenn der Einkünftebestand kein willensgesteuertes Handeln voraussetzt, folgt aus dem Individualsteuerprinzip, dass dem Stpfl. nicht beliebig von ihm nicht beeinflussbare Handlungen Dritter zugerechnet werden können. Er selbst muss den Tatbestand verwirklichen. Dies gilt umso mehr, wenn die wirtschaftlichen Folgen, auf deren Grundlage die Besteuerung stattfindet, nicht bei ihm, sondern bei einem Dritten eintreten, er also gar nicht über die Mittel zur StZahlung verfügt (so zB im Fall von § 6 Abs. 5 Satz 4; s. § 6 Anm. 1470a aE; *Crezelius*, FR 2002, 805 [808 ff.]).

Einkünftezurechnung: Das Individualsteuerprinzip fordert für die Zurechnung eigener Einkünfte das Innehaben der Einkunftsquelle. Zu einer einkommensteuerwirksamen interpersonellen Verlagerung von Einkünften kann es folglich nur durch Übertragung der Einkunftsquelle kommen, nicht dagegen durch einen bloßen Transfer von Einkünften, s. *Ruppe* in DStJG 1 (1978), 7 (17 ff.); *Schmidt* in DStJG 1 (1978), 41 (44).

Drittaufwand: Aus der Subjektbezogenheit der Einkünfteermittlung folgt, dass der Stpfl. grds. nur eigene Aufwendungen, dh. Aufwendungen, die ihm wirtschaftlich zurechenbar sind, zum Abzug bringen darf (*Bode* in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 4 Rz. 171 ff.). Trägt dagegen ein Dritter die Kosten, die durch die Einkünftezielung des Stpfl. veranlasst sind, handelt es sich um grds. nicht abzugsfähigen Drittaufwand. Im Einzelnen s. § 2 Anm. 139 und § 9 Anm. 43.

Zuordnung und Abrechnung stiller Reserven: Bedeutung hat das Individualsteuerprinzip auch für die Zuordnung stiller Reserven. Richtigerweise folgt aus dem Individualsteuerprinzip, dass stille Reserven (zeitanteilig) bei dem Stpfl. zu erfassen sind, bei dem sie entstanden sind, und nicht bei dem, der sie realisiert. Das EStG lässt jedoch an verschiedenen Stellen die interpersonelle Übertragung stiller

Reserven zu (zB § 6 Abs. 3, 6 Abs. 5), soweit es an einer entgeltlichen Realisation fehlt.

Vererbbbarkeit von Verlusten: Der BFH (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 [614 ff.]) hat aus dem Individualsteuerprinzip gefolgert, dass vom Erblasser nicht genutzte Verlustvorträge mit dem Tod untergehen und vom Rechtsnachfolger nicht genutzt werden können.

5. Nominalwertprinzip versus Realwertprinzip (Einkommensteuer und Geldentwertung)

47

Schrifttum: Nachweise bis 1990 s. Einf. ESt. (Stand 2/1990) Anm. 39, 550, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Esser, Ertragsbesteuerung und Geldentwertung – das Problem des „Scheingewinns“, IFSt-Schrift Nr. 374 (1999); *Läufer*, Die Inflationssteuer als perfektes Steueräquivalent (Teil I), DStZ 1999, 764; *Reiner*, „Inflationssteuer, Eigentumsgarantie und Europäische Wirtschaftsunion“ – Eine ökonomische Analyse – Teil II: Die Inflationssteuer als Steuer im Rechtssinn, DStZ 1999, 810; *Seicht*, Geldentwertung, Gewinnermittlung und Einkommensbesteuerung, in *Kleineidam* (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, FS Lutz Fischer, 1999, 207; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 512; *Stern*, Der Tarif muss auf Räder – Heimliche Steuererhöhungen vermeiden, DStZ 2003, 294; *Eggesieker/Ellerbeck*, Scheingewinneliminierung als notwendige Bedingung einer rationalen Einkommenssteuerreform, DB 2004, 839; *Englisch*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, StuW 2007, 221; *Kleinmanns*, Besteuerung inflationärer Scheingewinne im System des deutschen Einkommenssteuerrechts und ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung, Diss. 2009; *Maurer*, Inflation und Einkommensbesteuerung, Das Wirtschaftsstudium 2009, 979; *Broer*, Kalte Progression wegen fehlender Inflationsanpassung steuerlicher Abzugsbeträge – ein bisher in der steuerpolitischen Diskussion weitgehend vernachlässigtes Problem, DStZ 2012, 792; *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer, Diss. 2012; *Hechtner*, Das Gesetz zum Abbau der kalten Progression: Baut die Anhebung des Grundfreibetrags die kalte Progression vollständig ab?, StuW 2014, 132; *Djani/Grossmann*, Kalte Progression aufgrund fehlender Inflationskorrektur außertariflicher Abzüge und Höchstbeträge bei der Einkommensteuer, StuW 2015, 33; *Seer*, Geldwert und Steuern, StuW 2019, 212.

Inflation und Verfassung: Nach dem Nominalwertprinzip ist eine Geldeinheit unabhängig von der Entwicklung der Kaufkraft im Zeitablauf stets mit einer Geldeinheit gleichzusetzen; maßgebend ist der nominelle Wert der Geldeinheit (Euro = Euro) und nicht ihre reale Kaufkraft. Das Nominalwertprinzip ist ein tragendes Ordnungsprinzip der geltenden Rechts- und Wirtschaftsordnung (BVerwG v. 3.10.1972 – I C 36.68, BVerwGE 41, 1 [5]). Es verwirklicht in erster Linie Vereinfachungszwecke (*Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer, 2012, 112 ff.) und steht nicht in Verfassungsrang (BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, BVerfGE 50, 57 [92]; BVerfG v. 15.12.1989 – 2 BvR 436/88, WM 1990, 287 [288]; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BVerfGE 127, 1; BFH v. 14.5.1974 – VIII R 95/72, BStBl. II 1974, 572 [576]; BFH v. 17.1.1980 – IV R 156/77, BStBl. II 1980, 434 [435]; BFH v. 4.2.2010 – X R 58/08, BStBl. II 2011, 567 [579 f.]; s. auch *Teufel*, Inflation und Steuerrecht, 1974, 121). Andererseits besteht nach hM keine generelle Pflicht zur Berücksichtigung der Geldentwertung. Inflationäre Wertminderungen greifen nach Auffassung des BVerfG nicht in Art. 14 GG ein (s. BVerfG v. 21.1.1969 – 1 BvR 346, 598/68, HFR 1969, 347; BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, BVerfGE 50, 57 [92 f.]). Nach BFH (BFH v. 27.7.1994 – IV 300/64, BFHE 89,

422 [441 ff.]) soll allerdings dann eine Enteignung vorliegen, wenn durch Inflation in die Vermögenssubstanz eingegriffen wird, was im Erg. bisher jedoch stets verneint wurde bzw. nicht zu richterrechtl. Berücksichtigung befugt (s. BFH v. 27.7.1967 – IV 300/64, BStBl. III 1967, 690 [695]; Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG bejahend *Friauf*, StbJb. 1971/72, 425 [443]; *von Arnim*, BB 1973, 621 [631]; *Kröger*, NJW 1973, 1017 [1021]; *Kleinmanns*, Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne im System des deutschen Einkommensteuerrechts und ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung, 2010, 117 ff.; *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer, 2012, 123; zur eigentumsrechtl. Dimension s. auch Anm. 241).

Inflation und Leistungsfähigkeitsprinzip: Das Leistungsfähigkeitsprinzip erfordert dagegen die Berücksichtigung der Inflation (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 512 ff.; *P. Kirchhof*, Gutachten F für den 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 1, 1988, F 38). Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Realwertprinzip. Inflationäre Scheingewinne begründen keine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern nur reale Wertsteigerungen. Eine Minderung der Kaufkraft des Geldes führt daher zu einer Veränderung der Belastungsfunktion der ESt, und zwar sowohl durch die Verzerrung der Bemessungsgrundlage als auch durch die Realwertminderung der Tarifstufen.

Zweckmäßigkeit einer umfassenden Inflationsbereinigung: Damit stellt sich die Frage, ob und in welcher Weise der StGesetzgeber die Inflationseffekte durch Anpassungen des EStRechts neutralisieren soll. Eine Inflationsanpassung führt theoretisch zu einem Gewinn an Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil die Leistungsfähigkeit der Stpfl. in realen und nicht in nominellen Größen gemessen werden sollte. Da sie dem privaten Sektor mehr Geld belässt, bremst sie die Ausgabefreudigkeit öffentlicher Haushalte sowie die Lohn- und Preisforderungen im privaten Sektor; damit kann die Inflationsanpassung zugleich der Inflationsbekämpfung dienen. Gegen die Berücksichtigung spricht, dass außerhalb der Besteuerung zu meist das Nominalwertprinzip gilt, so dass die Berücksichtigung allein bei der Besteuerung zu systematischen Brüchen, aber auch zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten (etwa auch für öffentliche Haushalte) führen kann. Zudem ist ungeklärt, welcher Index den Anpassungsmaßnahmen zugrunde gelegt werden soll. Schließlich wird befürchtet, eine umfassende Indexierung könne die Geldentwertung anheizen (s. *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer, 2012, 116 ff.). Vor allem aber wäre die Abkehr vom Nominalwertprinzip mit erheblicher Komplexität verbunden (*P. Kirchhof*, Gutachten F für den 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 1, 1988, F 38 f.). Um die Einwirkungen der Geldentwertung vollständig auszuschalten, bedürfte es umfangreicher Anpassungsmaßnahmen. Dabei müssten neben der Berücksichtigung von Geldentwertungsverlusten bei den Gläubigern und der Ausgrenzung unternehmerischer Scheingewinne grds. auch inflationsbedingte Schuldnergewinne abgebildet werden. Zur Ausschaltung der Geldentwertung in der Bemessungsgrundlage bedürfte es Anpassungen bei den Abschreibungen, der Aufwertung des Vorratsvermögens sowie der Anschaffungskosten bei Veräußerung von WG. Der Realwert von Forderungen und Verbindlichkeiten müsste gemindert sowie Zinseinkommen und -aufwendungen um die Inflationsrate bereinigt werden. Eine derartige flächendeckende Inflationsbereinigung wird weder als praktikabel noch als sinnvoll angesehen (*Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer, 2012, 63 ff.).

Partielle Berücksichtigung: Geht man damit von der grundsätzlichen Beibehaltung des Nominalwertprinzips aus, kommen punktuelle Maßnahmen in Betracht,

auch wenn ein derartiges Vorgehen das Risiko von Verzerrungen und neuen Ungleichheiten birgt. Es kann gemindert werden, indem Einkünfte mit gleichgelagerter Inflationsanfälligkeit gleichbehandelt werden. Eine (punktuelle) Berücksichtigung/Korrektur der Inflation muss vor allem bei Veräußerungsgewinnen, Kapitaleinkünften, Freibeträgen und Tarifen ansetzen:

- ▶ *Inflationskorrektur von Veräußerungsgeschäften:* Da die Ermittlung von Veräußerungseinkünften stets von den historischen AK ausgeht, können Veräußerungsgewinne, vor allem wenn ihnen langfristige Vorgänge zugrunde liegen, in einem erheblichen Umfang inflationäre Scheingewinne enthalten, deren Besteuerung insbes. im betrieblichen Bereich verhindern kann, dass der Stpfl. in der Lage ist, Ersatzwirtschaftsgüter zu beschaffen (s. etwa § 6b; zu dessen – allerdings umstrittener – Zielsetzung s. § 6b Anm. 3; Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1, str. s. *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz, IFSt-Schrift Nr. 486 [2013], 84 ff.; *Herzig*, DB 2014, 1756).
- ▶ *Inflationsberücksichtigung bei Kapitaleinkünften, insbesondere Zinsen:* Einkunftsartenspezifisch wird die Berücksichtigung der Geldentwertung insbes. infolge von BVerfG v. 27.6.1991 (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [282 f.]) für Kapitaleinkünfte iSv. § 20 diskutiert. Inflationsberücksichtigung wird zT als Begr. für den gegenüber dem EStSpitzensatz begünstigend wirkenden Abgeltungsteuersatz angeführt (*Mössner* in *Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.* [DWS], Besteuerung von Kapitaleinkünften und Unternehmensbesteuerung, 2005, 43; *Rädler*, DB 2007, 988; dies ist im Erg. allerdings nicht überzeugend, s. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 506; *Englisch*, StuW 2007, 221 [228 f.]; *Maurer*, Das Wirtschaftsstudium 2009, 979 [980 ff.], mit Nachweis, dass die Abgeltungsteuer nicht hinreichend ist, um die Scheingewinnbesteuerung auszuschalten; ausführl. empirisch begründet bei *Djanani/Krenzin/Grossmann*, StuW 2014, 145 [148 ff.]; der seit 2014 zu beobachtende negative Realzins verschärft diesen Befund noch). Zweifelhafte ist die einkunftsartenspezifische Vorgehensweise ua. im Hinblick auf die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8, da sich Zinseinkünfte hinsichtlich des Bedürfnisses der Berücksichtigung der Geldentwertung nicht grds. danach unterscheiden, ob sie im PV oder BV anfallen.
- ▶ *Inflationsbedingte Anpassung von Freibeträgen und Pauschalen:*
 - ▷ *Subjektive Freibeträge:* Soweit Freibeträge und Grenzwerte durch das Gebot der StFreiheit des Existenzminimums begründet sind (s. Anm. 45), ist der Gesetzgeber verfassungsrechtl. zur (permanenten) Inflationskorrektur gezwungen.
 - ▷ *Lenkungsbefreiungen:* Demgegenüber liegt die Anpassung von subventiven StBefreiungen in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, der allerdings bei gleichbleibender Beurteilung der Förderbedürftigkeit grds. Anpassungen vornehmen müsste. Ohne Anpassungen könnte die Vergünstigung infolge von Preissteigerungen nicht mehr ihrem Zweck dienen, was freilich voraussetzt, dass sie im Ursprung optimal bemessen war, dh. einerseits die notwendige Anreizwirkung entfaltet, andererseits nicht über das Ziel hinausschießt und Mitnahmeeffekte vermeidet.
 - ▷ *Vereinfachungsbefreiungen:* Im Falle von Vereinfachungsbefreiungen verfügt der Gesetzgeber ebenfalls über Gestaltungsspielräume. Allerdings wird bei

fehlender Anpassung die Vereinfachungswirkung im Laufe der Zeit relativiert.

- *Tarif*: Eine bloß nominelle Erhöhung der StBemessungsgrundlage (Erhaltung der Kaufkraft) führt zu einem realen Anstieg der StBelastung (sog. heimliche oder kalte Progression; s. *Houben/Baumgarten*, StuW 2011, 341). Damit wird die ursprüngliche verteilungspolitische Aussage des progressiven EStTarifs durch Zeitablauf ohne neuerliche Entscheidung des Parlaments verändert. Zur Berücksichtigung der Inflation wird zT gefordert, den Tarif „auf Räder zu setzen“ und automatisch mit der Geldentwertung fortzuschreiben (*Stern*, DStZ 2003, 294; *Seer*, BB 2004, 2272 [2275]). Alternativ bieten sich Befristungsregeln an, die das Parlament zwingen, den Tarif in regelmäßigen Abständen neu zu beschließen (im Unterschied zu bloßen Absichtserklärungen, s. Gesetzesbegründung zum Gesetz zum Abbau der kalten Progression, BTDrucks. 17/8683, 7).

48 6. Korrespondenzprinzipien

Schrifttum: *Müller*, Das interpersonale Korrespondenzprinzip im Einkommensteuerrecht. Eine systematische Betrachtung, Diss. 2007; *Oertel*, Bekämpfung internationaler Steuer-schlupflöcher durch abgestimmte Korrespondenzvorschriften, BB 2018, 351; *Rüsch*, Der Korrespondenzbegriff im Steuerrecht, FR 2019, 759.

Trotz Wechselbeziehungen zwischen Abzugsseite und Bezügeseite ist das ESt-Recht nicht von einem allgemeinen Korrespondenzprinzip geprägt.

Interpersonelle Korrespondenz: Das Individualsteuerprinzip lässt keine interpersonelle Korrespondenz dahingehend zu, dass ein Abzugstatbestand davon abhängig gemacht werden kann, dass ein anderer Stpfl. entsprechend Einnahmen versteuert bzw. der Abzug bei einem Stpfl. dazu führt, dass die Zahlung beim Empfänger zwingend zu besteuern ist (zB BFH v. 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121 [125 f.]; BFH v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892 [895 f.]; *Müller*, Das interpersonale Korrespondenzprinzip im Einkommensteuerrecht, 2007, 37 ff.). Ob der Tatbestand stpfl. Einnahmen bzw. abzugsfähiger Ausgaben verwirklicht ist, muss stets individuell aus der Perspektive des einzelnen Stpfl. beantwortet werden. Dementsprechend normiert auch § 160 AO kein Korrespondenzprinzip, sondern enthält lediglich eine Beweisvorschrift (*Seer* in *Tipke/Kruse*, § 160 AO Rz. 4 ff. [1/2014]). Ausnahmen wie bei der Gewährung des Realsplittings und den wiederkehrenden Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a iVm. § 22 Nr. 1a) sind durch die Vermeidung von Besteuerungslücken begründet.

Intertemporale Korrespondenz: Besteuerungslücken sollen auch durch das anerkannte Prinzip intertemporaler Korrespondenz (s. *Gröpl*, FR 2001, 568) im Rahmen der nachgelagerten Besteuerung vermieden werden. Der Abzug in der Phase der Ersparnisbildung korrespondiert mit der Besteuerung in der Phase der Ersparnisauflösung. Umgekehrt darf die Rückzahlung von Kapital, das aus versteuertem Einkommen gebildet wurde, keine erneute Besteuerung auslösen. Es handelt sich lediglich um eine Vermögensumschichtung, nicht um neue Leistungsfähigkeit begründendes neues Einkommen, vgl. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (123): Vermeidung einer Doppelerfassung in jedem Einzelfall bei der Umstellung auf die nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften; hierzu *Liesenfeld*, DStR 2002, 1833 (1836); *Hey*, Deutsche Rentenversicherung 2004, 1 (4); *Weber-Grellet*, DStR 2002, 443; *Ismer* in DStJG 34 (2011), 91 (197).

Zusammenhang zwischen Steuerbarkeit/Steuerpflicht und Abzugstatbeständen:

§ 3c Abs. 1 normiert den allgemeinen Grundsatz, dass mit stfreien Einnahmen in Zusammenhang stehende Aufwendungen die estl. Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen. Zur Rechtfertigung werden die Vermeidung eines doppelten Steuervorteils sowie das objektive Nettoprinzip herangezogen, dem somit auch eine abzugsbegrenzende Funktion beigemessen wird (ausführl. hierzu § 3c Anm. 6). Diese Kehrseitentheorie wird auch auf den Bereich der Steuerbarkeit erstreckt. Aufwendungen in Zusammenhang mit nichtsteuerbaren Vermögensmehrungen mindern die Bemessungsgrundlage der ESt nicht.

Eine Umkehrung dahingehend, dass Abzugsverbote zur StFreiheit der korrespondierenden Einnahmen führen, ist nicht möglich (s. auch § 3c Anm. 7). Es gibt keinen allgemeinen Grundsatz, wonach die Erstattung nicht abziehbarer WK oder BA nicht zu Einnahmen oder BE führen kann (vgl. BFH v. 30.11.2004 – VIII R 98/02, BFH/NV 2005, 1768 [1769]). Anderes soll nach BFH (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, BStBl. II 2011, 503 [505], zur Steuerbarkeit von Erstattungsziinsen für gem. § 12 Nr. 3 nicht abziehbare Steuern) bei Zuordnung von Aufwendungen zur Privatsphäre gelten, wenn der Gesetzgeber damit zum Ausdruck bringt, dass er einen Sachverhalt schlechthin der nichtsteuerbaren Sphäre zuordnen will. Zusammenhängende Einnahmen sollen nicht stbar sein. Ein derartiger Automatismus lässt sich indes schon deshalb nicht annehmen, weil Aufwendungsabzugsverbote unterschiedliche Regelungszwecke verfolgen können und damit grds. keine Aussagen zur Einordnung von Bezügen erlauben. Dass es einen derartigen Automatismus nicht gibt, bestätigt die Rspr. selbst (BFH v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168), da keine gleichheitsrechtl. Bedenken bezüglich der nunmehr ausdrücklich angeordneten StPflicht in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 erhoben wurden.

Symmetrie der tatbestandlichen Zuordnung von Bezüge- und Aufwandstatbeständen:

Dagegen ist es ein Gebot folgerichtiger Ausgestaltung des EStTatbestands, einheitliche Lebenssachverhalte einheitlich entweder der Ebene der Einkünfteerwirtschaftung oder der Einkommensverwendung zuzuordnen. Hieraus folgt ein Symmetrieprinzip dahingehend, dass Aufwendungen, die zur Erwirtschaftung stpfl. Einkünfte aufgewendet werden, auf der Ebene des objektiven Nettoprinzips als WK/BA (voll) abzugsfähig sein müssen (so § 10 Anm. 122 zu Altersvorsorgeaufwendungen; aA *Möhlenbrock*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1295 [1311 ff.]). Ein (beschränkter) Abzug von der Einkünfteerzielung dienenden Aufwendungen als SA reicht nicht aus. Der Gesetzgeber verfügt diesbezüglich nicht über Gestaltungsspielraum (so aber BFH v. 1.2.2006 – X B 166/05, BStBl. II 2006, 420 [426]; BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 [807]).

Korrespondenzregeln (*linking rules*) im Internationalen Steuerrecht:

Eine erhebliche Rolle spielt der Korrespondenzgedanke in jüngerer Zeit, insbes. im Rahmen des OECD BEPS-Prozesses im internationalen StRecht (ausführl. Anm. 499). Hier sollen Korrespondenzregeln Lücken zwischen den nicht harmonisierten nationalen Steuersystemen schließen, indem die Behandlung im einen Staat von einer korrespondierenden Besteuerung im anderen Staat abhängig gemacht wird (krit. *Hey*, FS Jürgen Lüdike, 2019, 253 [258 ff.]; allg. zum Begriff der Korrespondenz *Rüsch*, FR 2019, 759).

49 **7. Verbot der Doppelbesteuerung/Prinzip der Einmalbesteuerung**

Verbot der Doppelbesteuerung, aber kein generelles Gebot der Einmalbesteuerung: Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip (nicht aus dem Völkerrecht!) folgt grds. ein Verbot der mehrfachen Besteuerung desselben Einkommens bei demselben Stpfl., sog. juristische Doppelbesteuerung, vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 4.10, 15.8, was freilich, rein formal verstanden, inhaltsleer ist, weil nicht die Zahl der Steuerzugriffe, sondern die Gesamtbelastung entscheidet. Streitig ist, ob es ein Gebot der Einmalbesteuerung gibt. Dieses wird insbes. im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten als Einmalbesteuerung im Inland bzw. Gebot der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung (hierzu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 15.10, 16.8) diskutiert. Zwar erfordert das Totalitätsprinzip (s. Anm. 43) grds., dass das gesamte Leistungsfähigkeit konstituierende Einkommen lückenlos erfasst wird. Ein allgemeiner *subject-to-tax*-Vorbehalt durch umfassende Korrespondenzregeln (s. Anm. 48) zur Sicherstellung einer Einmalbesteuerung (hierzu Anm. 1007) folgt hieraus indes nicht.

50–59 Einstweilen frei.

IV. Normtypen des Einkommensteuerrechts

Schrifttum: *Vogel*, Die Abschiebung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW* 1977, 97; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, *Habil.* 1983, 67 ff., 153 ff., 194 ff., 232 ff.; *Goebbels*, Die familiengerechte Besteuerung – Dargestellt am Beispiel des einkommensteuerlichen Familienleistungsausgleichs, *Diss.* 1999, 41 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 73; *C. Wagner*, Steuergleichheit unter Standortvorbehalt? – Verfassungsrechtliche Grenzen einer ungleichen Einkommensbesteuerung von Kapital und Arbeit, *Diss.* 2010, 91 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 19 ff.

60 **1. Bedeutung der Differenzierung nach Normgruppen**

Die einzelnen Normen des EStG verfolgen unterschiedliche Zwecke. Anhand dieser Zwecke lassen sich Fiskalzwecknormen, Sozialzweck- oder Lenkungsnormen, Vereinfachungszwecknormen und Missbrauchsvermeidungsnormen unterscheiden.

Bedeutung der Abgrenzung: Welchem Normtypus eine estrechtl. Norm zuzuordnen ist, hat mehrfache Bedeutung (vgl. *Ruppe*, 8. Österreichischer Juristentag 1982, 47 ff.; *Tipke*, *StuW* 1988, 273; *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 25):

- **Auslegung:** In seiner fiskalischen Primärfunktion dient das StRecht nicht einem konkreten Verwaltungszweck, sondern der Mittelbeschaffung nach Maßgabe bestimmter Gerechtigkeitsstandards. Nicht zulässig ist zwar eine Auslegung „in dubio pro fisco“ (*Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 278 [10/2011]; *Lehner*, *FS Tipke*, 1995, 237; *Schön* in *DStJG* 33 [2010], 29 [48]), wohl aber eine teleologisch an der jeweiligen Belastungsentscheidung des Gesetzgebers orientierte Auslegung. Im EStR sind Fiskalzwecknormen innerhalb der Wortlautgrenze grds. am Zweck gleichmäßiger Belastung der im Erwerbseinkommen gemessenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszulegen. Sozial- und Lenkungsnormen, die einem außersteuerlichen Zweck dienen, sind hingegen im Hinblick auf die mit ihnen verfolgten konkreten Verwaltungszwecke teleologisch auszu-

legen (zB *Vogel*, DStZ 1977, 8; *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 49 ff.).

- ▶ *Verfassungsrechtliche Würdigung*: Zwar reicht die stl. Gesetzgebungskompetenz auch für die Normierung außersteuerlicher Zwecke (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91, BVerfGE 98, 83 [100]; BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106; s. auch Anm. 315). Für die materiell-verfassungsrechtl. Würdigung ist es aber relevant, ob die Norm als Fiskalzwecknorm den Zweck der Herstellung stl. Lastengleichheit verfolgt oder als Durchbrechung der stl. Belastungsentscheidung durch außersteuerliche Zwecke gerechtfertigt werden muss.
- ▶ *Bedürftigkeitsmessung für sozialrechtliche Zwecke*: Individuelle Bedürftigkeit wird im Sozialrecht häufig mit Hilfe des estrechtl. Einkommensbegriffs gemessen (zB Sozialhilfegesetz, BAföG). Soweit dieser durch außerfiskalische Maßnahmen verzerrt ist, führt die Anknüpfung zu unsachlichen und willkürlichen Ergebnissen. Als Bedürftigkeitsmaßstab kommt der stl. Einkommensbegriff – wenn überhaupt – nur nach Bereinigung um die außerfiskalischen Maßnahmen in Betracht (s. *Giloy*, Vieldeutige Einkommensbegriffe, 1978, 114 ff.; *Brandis*, StuW 1987, 289 [300]).
- ▶ *Verteilungseffekte*: Bei Normen, die der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips dienen, ist eine vom Marginalsteuersatz abhängige Entlastungs- oder Belastungswirkung unbedenklich (*Birk* in DStJG 34 [2011], 11 [15 ff.]). Die höhere Entlastungswirkung von Bemessungsgrundlagenabzügen bei steigendem Einkommen ist lediglich Reflex des progressiven Tarifs. Bei außerfiskalischen Begünstigungen oder Belastungen ist ein solcher Effekt dagegen grds. nicht sachgerecht, da er weder mit dem Bedürfnis- noch mit dem Verdienstprinzip vereinbar ist (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 530; ferner Anm. 701).
- ▶ *Anwendung des europäischen Beihilferechts*: Siehe Anm. 510.

2. Fiskalzwecknormen

61

Primärer Zweck der ESt ist die Mittelbeschaffung für den Staatshaushalt. Die dieser Zielsetzung dienenden Normen werden als Fiskalzwecknormen (*Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 20) bzw. als Normen mit Lastenaufteilungsfunktion (*Vogel*, StuW 1977, 107) bezeichnet. Wesentliches Kennzeichen der ESt ist dabei die Mittelbeschaffung nach der am Einkommen gemessenen persönlichen Leistungsfähigkeit. Daher ist eine Differenzierung der StBelastung, die der Gesetzgeber nach den von ihm zugrunde gelegten Indikatoren der persönlichen Leistungsfähigkeit vornimmt, Ausdruck fiskalischer und nicht sozialpolitischer Zielsetzung. Normen, die der StBefreiung des Existenzminimums durch Ausgrenzung des indisponiblen Einkommens dienen, sind Fiskalzweckbefreiungen (s. Anm. 45), die nicht zur Disposition des Gesetzgebers stehen, vielmehr verfassungsrechtl. geboten sind (s. Anm. 280). Allerdings bestehen auch im Bereich der Fiskalzwecknormen Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers. Er kann etwa entscheiden, ob er die Leistungsfähigkeit in typisierender oder stärker am Einzelfall ausgerichteter Weise erfasst. Auch wirtschaftspolitische Ziele können innerhalb des Fiskalzwecks verfolgt werden. So verfolgt die Entscheidung für die Einf. einer gegenüber dem regulären progressiven EStTarif ermäßigten Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte zwar mit dem Zweck der Standortsicherung im internationalen Steuerwettbewerb auch interventionistische Ziele, ist aber gleichwohl Fiskalzweck-

norm (*Englisch*, *StuW* 2007, 221 [225]; *Meyer-Sandberg*, Die Duale Einkommensteuer als Modell ungleicher Besteuerung von Arbeit und Kapital, 2008, 41; *Bartsch*, Gesellschafter und Gesellschaftsform im Unternehmenssteuerrecht – Überlegungen zur Rechtsformneutralität und Ertragsbesteuerung, 2009, 9; *C. Wagner*, Steuergleichheit unter Standortvorbehalt? – Verfassungsrechtliche Grenzen einer ungleichen Einkommensbesteuerung von Kapital und Arbeit, 2010, 138, 179).

Fiskalzwecknormen dienen der Mittelbeschaffung (Belastungswirkung), haben aber selbstverständlich auch wirtschaftliche oder soziale Auswirkungen (Gestaltungswirkung). Außerfiskalische Normen des StRechts auf der anderen Seite bezwecken zwar primär eine bestimmte Gestaltungswirkung, haben aber auch eine Belastungswirkung und können Steueraufkommen generieren. Von den außerfiskalischen Normen unterscheiden sich die fiskalischen dadurch, dass die Gestaltungswirkungen nicht ihren primären Zweck bilden (*Osterloh* in *DStJG* 21 [2001], 383 [393 f.]; zur doppelten Wirkungsstruktur der Abgaben s. eingehend *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 68 ff.).

62 3. Sozialzweck- und Lenkungsnormen

Schrifttum: Schrifttum bis 1990 s. auch Anm. 53 Einf. ESt. (Stand 2/1990), abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, 1966; *Vogel*, Steuerrecht und Wirtschaftslenkung, *JbFStR* 1968/69, 225; *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, Habil. 1971; *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Habil. 1972; *Surrey*, Pathways to Tax Reform – The Concept of Tax Expenditures, 1973; *J. Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, Diss. 1974; *Knies*, Steuerzweck und Steuerbegriff, 1976; *Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW* 1977, 97; *Bodenheim*, Der Zweck der Steuer, Diss. 1979; *Surrey*, Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik, *StuW* 1981, 359; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. 1983; *Tipke*, Über Steuervergünstigungen – Abbau-theoretische Überlegungen, *FR* 1989, 186; *Groß*, Steuervergünstigungen und Steuerbenachteiligungen – Gibt es besondere Regeln für den Gesetzesvollzug?, Diss. 1997; *Friauf*, Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen, *DStJG* 21 (1998), 85; *Hey*, Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen – Verfassungsrechtliche terra incognita, *StuW* 1998, 298; *Schaden*, Die Steuervergünstigung als staatliche Leistung, Diss. 1998; *Jakob*, Zukunft des Steuerinterventionismus, in *P. Kirchhof* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, 1999, 65; *Trzaskalik*, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen? – Gutachten E für den 63. DJT, in Verhandlungen zum 63. DJT, Bd. 1, 2000; *Wernsmann*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Einf. und Ausgestaltung von Steuervergünstigungen, *NJW* 2000, 2078; *Osterloh*, Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht, *DStJG* 24 (2001), 383; *P. Kirchhof*, Steuersubventionen, in *Osterloh/K. Schmidt/Weber* (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Finanzverfassung, FS Peter Selmer, 2004, 745; *von Schweinitz*, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, Diss. 2005; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Habil. 2005; *Jochum*, Die Steuervergünstigung – Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht, Habil. 2006; *Reinke*, Die Identifikation der Steuervergünstigung – Am Beispiel der Einkommensteuer und der Kraftfahrzeugsteuer unter Umweltschutzgesichtspunkten, Diss. 2006; *Fann*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung, Diss. 2008; *Schön*, Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit, in *Mellinghoff* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 189; *Sieker* (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, *DStJG* 39 (2016); *Hey*, Erscheinungsformen steuerlicher Wirtschaftspolitik, *DStJG* 39 (2016), 11; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 21 f., § 19; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 6 Rz. 49 ff.

Zur rechtshistorischen Entwicklung s. Anm. 53 der Einf. ESt. (Stand 2/1990), abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Begrifflichkeiten: Normen, mit denen außersteuerliche Zwecke verfolgt werden, werden als Sozialzwecknormen (im Unterschied zu Fiskalzwecknormen) oder als Lenkungsnormen bezeichnet. Lenkungsnormen sind darauf gerichtet, als Lenkungsbelastungen oder Lenkungsvergünstigungen das Verhalten der Stpfl. zu beeinflussen. Der Begriff der Sozialzwecknorm ist weiter. Zu den Sozialzwecknormen werden nicht nur verhaltenslenkende, sondern auch wohlstandskorrigierende Umverteilungsnormen gezählt, die eigentlich dem Transfer- und Sozialhilferecht angehören. Begünstigende Sozialzwecknormen werden auch als StVergünstigungen bezeichnet (s. auch die sehr eindrückliche Bezeichnung als „Tax Expenditures“ im US-amerikanischen Schrifttum, vgl. *Surrey*, Pathways to Tax Reform – The Concept of Tax Expenditures, 1973; s. auch Anm. 700; 27. Subventionsbericht v. 13.11. 2019, BTDrucks. 19/15340, 15). Allerdings wird der Begriff der StVergünstigung – fälschlicherweise (s. *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 6 Rz. 49) – gelegentlich auch für Abzüge und Freibeträge verwendet, die der Minderung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit Rechnung tragen. Als Steuerprivilegien/Steuergeschenke werden nicht gerechtfertigte StVergünstigungen bezeichnet (*Loritz*, StuW 1986, 9 [14]; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 78).

Unterschiedliche Zielsetzungen: Das EStRecht ist wegen seines weiten persönlichen Anwendungsbereichs ein wichtiges Instrument zur Verfolgung außerfiskalischer Zielsetzungen. Die ESt wird sowohl zur Beeinflussung gesamtwirtschaftlicher Größen (Globalsteuerung) als auch zur Steuerung der Einzelwirtschaftenden verwendet.

- ▶ *Globalsteuerung:* Die ESt wirkt vor allem über die Festsetzung von Tariffhöhe und Tarifverlauf auf gesamtwirtschaftliche Aggregate, wie Konsum, Sparen, Investition, Einkommensverteilung, und beeinflusst damit den Wirtschaftsablauf. Eine Isolierung der außerfiskalisch motivierten Normen ist in diesem Bereich idR nicht möglich.
- ▶ *Einzelwirtschaftliche Maßnahmen* sind auf direkte Beeinflussung der ökonomischen Position des einzelnen Stpfl. gerichtet. Zum Großteil bestehen sie in Lenkungsnormen, die nach dem „Verdienstprinzip“ (*Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 21) gestaltet sind: Sie entlasten rechtspolitisch erwünschtes (verdienstliches) bzw. belasten unerwünschtes Verhalten. Im Unterschied zum Ordnungsrecht wird dem Stpfl. dabei eine Verhaltensalternative offeriert: Er kann dem steuergesetzlichen Verhaltensvorschlag folgen oder den Nachteil einer Mehrbelastung in Kauf nehmen („Wahlschuld“ s. *P. Kirchhof*, JZ 1979, 157; *P. Kirchhof*, NJW 1987, 3226; *P. Kirchhof*, FS Selmer 2004, 745 [754f.]; dazu *Trzaskalik*, Gutachten E für den 63. DJT, in Verhandlungen zum 63. DJT, Bd. I, 2000, 22 ff.). Steuerentlastungen werden ohne verhaltenslenkendes Motiv nach dem Bedürfnisprinzip für spezifische, als förderungswürdig eingestufte Situationen gewährt. Hierzu zählen insbes. Begünstigungen für sozial schwache Bevölkerungsschichten.

Die dominierende Rechtstechnik des außerfiskalischen EStRechts war über Jahrzehnte die entlastende Modifizierung des EStTatbestands mit den Schwerpunkten im Bereich des StGegenstands und der Bemessungsgrundlage. Das rechtstechnische Instrumentarium im Bereich der Bemessungsgrundlage ist breit aufgefächert. Neben der einfachen Form der sachlichen StBefreiung (zB in § 3) finden sich un-

terschiedliche Varianten der Beeinflussung der Bemessungsgrundlage (Bewertungsbegünstigungen oder Bewertungsfreiheit, SA, erhöhte Absetzungen, Bildung stfreier Rücklagen, Freibeträge, Pauschalierungen, Zulassung oder Einschränkung von Abzugsposten). Dazu treten zeitliche Verschiebungen in der Erfassung des StGegenstands (Übertragung stiller Reserven, Zulässigkeit befristeter stfreier Rücklagen, beschleunigte Abschreibungen etc.). Die Wirkungen gerade dieser Maßnahmen lassen sich oft weder einzelwirtschaftlich noch gesamtwirtschaftlich abschätzen. In neuerer Zeit arbeitet der Gesetzgeber verstärkt auch mit Ermäßigungen der StSchuld (vgl. §§ 34e, 34f, 34g; § 35a) sowie Zulagen (Altersvorsorgezulage gem. §§ 79 ff.; Forschungszulage, s. BTDrucks. 19/4844). Dies hat den Vorteil, dass sachwidrige Progressionseffekte vermieden und der EStTatbestand entlastet wird. Das Instrument der persönlichen Befreiung kommt bei der ESt in offener Form nicht zur Anwendung.

63 4. Vereinfachungszwecknormen

Schrifttum: *Felix*, Praktikabilitätserwägungen als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht, in *Felix* (Hrsg.), Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, FS Armin Spitaler, 1958, 124; *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, Habil. 1983; *Bühler/P. Kirchhof/Klein* (Hrsg.), Steuervereinfachung, FS Dietrich Meyding, 1994; *Isensee*, Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, StuW 1994, 3; *Tipke*, Über ein gerechteres und einfacheres Steuerrecht – Idee und Verwirklichungsschwierigkeiten, Stbg 1994, 162; *Meyding*, Steuervereinfachung – Das Gebot der Stunde, in *Steuerberaterkammer Stuttgart* (Hrsg.), Der Steuerberater – Ein verantwortungsvoller Beruf, FS Hermann Oettinger, 1995, 103; *Fischer* (Hrsg.), Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998); *Ruppe*, Steuervereinfachung, ÖStZ 1998, 138; *Jachmann*, Grundlagen einer Steuervereinfachung, in *P. Kirchhof* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung – Steuergesetz – Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, 1999, 1071; *Schön*, Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, StuW 2002, 23; *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber, Diss. 2009, 41 ff.; *Ondracek*, Steuervereinfachung ist machbar – aber wie und wann?, DStR 2011, 1; *Reimer*, Kann eine Vereinfachung der Einkommensbesteuerung gelingen?, DStJG 37 (2014), 293.

Vereinfachungszwecknormen dienen dazu, einen gleichheitssatzkonformen Steuervollzug sicherzustellen, der durch das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit auf die Verfassungsmäßigkeit der materiellen Steuernormen zurückwirken kann (s. Anm. 264). Nicht nur die FinVerw. wird von Ermittlungs- und Erhebungsaufwand entlastet, sondern Vereinfachungszwecknormen können auch den Befolungsaufwand der Stpfl. senken. Deshalb verfügt der Gesetzgeber über eine Typisierungs- und Vereinfachungskompetenz, der allerdings ua. durch Art. 3 Abs. 1 GG Grenzen gesetzt sind (s. *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber, 2009, 178 ff.; ferner Anm. 266).

Vereinfachungszwecknormen können auf allen Ebenen des EStTatbestands ansetzen. Besonders schwer zu erfassende Einkünfte können bereits aus der Steuerbarkeit ausgeschlossen oder durch Freibeträge aus der StPflicht ausgenommen werden. Abzugstatbestände können pauschaliert werden. Dies geschieht vor allem im Bereich subjektiver Abzüge. Eine besondere Form der Vereinfachungszwecknorm stellt die Missbrauchsvermeidungsnorm dar (s. Anm. 64).

Vereinfachungszwecknormen enthalten Pauschalierungen und Typisierungen, wobei widerlegbare formelle Typisierungen (zB Pauschbeträge des § 9a) von unwiderlegbaren materiellen Typisierungen (zB Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9) abzugrenzen sind (s. *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 386f. [10/2011]). Sie unter-

scheiden sich sowohl in der Vereinfachungseffizienz, die bei der unwiderlegbaren Typisierung höher ist, als auch in ihren Wirkungen für den Stpfl. Die widerlegbare Typisierung/Pauschalierung begründet keine Nachteile, sondern wirkt ausschließlich privilegierend. Die unwiderlegbare Typisierung wirkt dagegen zweischneidig, indem sie eine Gruppe privilegiert, die andere benachteiligt. Sie muss damit höhere Rechtfertigungsanforderungen unterliegen. Im Unterschied zur Lenkungsnorm dient die begünstigende oder belastende Wirkung der Vereinfachungszwecknormen nicht einer gezielten Verhaltensbeeinflussung oder Subventionierung/Sanktionierung, sondern ist nur (grds. unerwünschte) Nebenfolge der Vereinfachung.

5. Missbrauchsvermeidungsnormen

64

Schrifttum: Hey, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2008, 167; Hey, Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch, *DStJG* 33 (2010), 139; Gabel, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen, Diss. 2011.

Neben der gegen Gestaltungsmissbrauch gerichteten Generalklausel des § 42 AO finden sich in den Einzelsteuergesetzen zunehmend spezielle Missbrauchsnormen (s. auch § 42 Abs. 1 Satz 2 AO: „Regelung in einem Einzelsteuergesetz ..., die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient“). Missbrauchsvermeidung und die Unterbindung von Steuergestaltungen sind zentrale Ziele der Steuergesetzgebung. Systematisch handelt es sich bei spezialgesetzlichen Missbrauchstatbeständen um Vereinfachungszwecknormen zur Durchsetzung des Fiskalzwecks (Gabel, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen, 2011, 44 ff.). Spezialgesetzliche Missbrauchsnormen konkretisieren und verdrängen den Tatbestand des § 42 AO (*Drüen in Tipke/Kruse*, § 42 AO Rz. 20 [10/2010]; BFH v. 18.12.2013 – I R 25/12, nv., juris). Die Missbrauchsvermeidung selbst bedarf keiner speziellen Rechtfertigung, sondern folgt grds. dem Zweck gleichmäßiger Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit unabhängig von der gewählten rechtl. Gestaltung. Rechtfertigungsbedürftig sind spezielle Missbrauchsnormen hinsichtlich ihrer Typisierungswirkung. Indem sie den Missbrauch grds. unwiderleglich typisieren, werden auch nicht missbräuchliche Fälle erfasst. Inwieweit diese überschießenden Wirkungen von der Typisierungskompetenz des Gesetzgebers gedeckt sind, muss anhand von Art. 3 Abs. 1 GG beantwortet werden (s. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [154 f.], zu § 8c KStG; ferner Anm. 266).

6. Methoden der Abschichtung unterschiedlicher Normtypen

65

Tatbestandliche Vermischung von Fiskal- und Sozialzwecken: Das EStRecht ist auf jeder Tatbestandsebene mit Sozialzwecknormen durchsetzt, deshalb kann die Einordnung nicht formal vorgenommen werden. Eine klarere Abschichtung und Ausgliederung der eigentlich dem Subventionsrecht zugehörigen Sozialzwecknormen wird zwar gefordert (zB *J. Lang/Herzig/Hey* ua., Kölner Entwurf eines EStG, 2005, 52), ist aber nur partiell in Zulagenormen und Zulagegesetzen (zB Investitionszulage) umgesetzt. Andererseits gibt es keinen Normtypus, der stets die Einordnung als Sozialzwecknorm nach sich zieht. Beispielsweise können StBefreiungen die unterschiedlichsten Zwecke verfolgen. Sie können die Steuerbarkeit konkretisieren, das indisponible Einkommen zur Verwirklichung des subjektiven

Nettoprinzips ausgrenzen oder als Konkurrenzregeln Doppelbelastung und Doppelbesteuerung verhindern (zB § 3 Nr. 40).

Abgrenzung anhand der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung: Richtigerweise kann die Abgrenzung nur anhand des Norminhalts gelingen. Die Lösung der Abgrenzungsfrage erfordert, aufgrund bestimmter Vorstellungen über die sachgerechte und praktische Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips ein EStModell aufzustellen, anhand dessen einzelne Normen als Strukturelemente (Umsetzung der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung) oder als außerfiskalische Abweichungen qualifiziert werden können (P. Kirchhof, FS Selmer, 2004, 745 [750 ff.]).

Zentral ist damit für die ESt stets die Frage, ob die Norm als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips eingeordnet werden kann (Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, 262). Zu den Fiskalzwecknormen zählen all jene Vorschriften, welche die gesetzgeberische Grundentscheidung der ESt für die Erfassung der im Einkommen gemessenen finanziellen Leistungsfähigkeit umsetzen. Normen, die darauf abzielen, Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern und die damit dazu dienen, die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen, sind als Fiskalzwecknormen einzuordnen. Der Gesetzgeber kann hiervon sowohl zur Verfolgung von Förder- und Lenkungszielen als auch zur Vereinfachung des Steuervollzugs abweichen.

Bedeutung der gesetzgeberischen Intentionen: Das BVerfG stellt für die Rechtfertigung als Lenkungsnorm qualifizierte Anforderungen auf, die Rückwirkungen auf die Einordnung als Lenkungsnorm haben. So sollen Lenkungsziele nur dann für die Rechtfertigung einer Norm relevant sein, wenn sie von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen sind (BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 [120]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [232]). Anderenfalls handele es sich bei der Abweichung von der gesetzgeberischen Grundentscheidung um eine – im Zweifel – gleichheitssatzwidrige Fiskalzwecknorm. Allerdings besteht die Schwierigkeit, dass die vom Gesetzgeber verfolgten Normzwecke idR nicht explizit im Tatbestand genannt werden. Deshalb muss ausreichen, dass sich der Gesetzeszweck mittels der herkömmlichen Auslegungsmethoden, zu denen auch die historische Auslegung gehört, ua. unter Zuhilfenahme der Gesetzesmaterialien ermitteln lässt (zur Zulässigkeit eines nachträglichen Unterschiebens/Austauschens von rechtfertigenden Gründen s. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, 250–261). Erfolgreich wird die Rechtfertigung allerdings nur dann verlaufen, wenn der Normzweck widerspruchsfrei und folgerichtig im gesetzlichen Tatbestand umgesetzt wurde (zur verfassungsrechtl. Rechtfertigung von Sozialzwecknormen im Einzelnen s. Anm. 314 ff.). Auf diese Weise werden Fälle der Zweckvortäuschung, wie sie sich häufig in den Gesetzesbegründungen finden („Vereinfachung“, „Missbrauchsvermeidung“, „Klarstellung“) entlarvt. Auch ist es nicht möglich, einer gleichheitssatzwidrigen Fiskalzwecknorm nachträglich einen Vergünstigungszweck unterzuschieben. Fiskalzweck- und Vereinfachungszwecknormen lassen sich nicht in Lenkungsnormen umdeuten, weil Lenkung etwas Bezwecktes ist (Wernsmann in HHSp., § 4 AO Rz. 447 [6/2009]).

Allerdings verbleiben Fälle, in denen eine eindeutige Zuordnung nicht möglich ist (Rodi, JZ 2000, 827 [832]), weil Zwecke im Laufe der Zeit einem Wandel unterliegen haben oder die Norm mehrere Zwecke verfolgt. Die Zuordnungsschwierigkeit

ten liegen zudem an der Offenheit des Leistungsfähigkeitsprinzips und den auch bei der Umsetzung von Fiskalzweckentscheidungen bestehenden Gestaltungsspielräumen (s. Anm. 61). Für eine Reihe von Vorschriften können gleichermaßen Leistungsfähigkeitsüberlegungen wie spezielle rechtspolitische (lenkende) Motive oder Vereinfachungszwecke geltend gemacht werden. Nach *Vogel* (StuW 1977, 97) ist eine lenkende Norm nicht anzunehmen, wenn sie sich auch mit Erwägungen austeilender Gerechtigkeit, dh. als Umsetzung der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung rechtfertigen lässt. Das müsse selbst dann gelten, wenn der Gesetzgeber diese Norm in eindeutiger Lenkungsabsicht festgelegt habe. Damit sollen sich (verunglückte) Lenkungsnormen ggf. als Fiskalzwecknormen aufrechterhalten lassen. Richtig ist, dass es ausreicht, wenn eine Norm durch einen von mehreren Gesichtspunkten gerechtfertigt werden kann.

Rechtsgebietspezifische Identifikation von Steuervergünstigungen: Die Notwendigkeit der Absichtung stl. Subventionstatbestände besteht außer für stl. Zwecke auch für Zwecke anderer Rechtsgebiete, insbes. das Subventionsrecht und das europäische Beihilferecht (s. Anm. 510). Dabei werden zT abweichende Abgrenzungskriterien zugrunde gelegt.

Die deutschen Subventionsberichte (zuletzt 27. Subventionsbericht v. 13.11.2019, BTDrucks. 19/15340) stellen auf den Gegensatz zwischen allgemeiner Steuernorm und spezieller Ausnahmeregelung ab. Regelungen, die einer Vielzahl von Stpfl. zugutekommen, sollen danach keine subventionsartigen StVergünstigungen sein. Aus steuersystematischer Sicht kann dies nicht überzeugen. Nur wenn der Gesetzgeber bestimmte Einkommensbestandteile (zB Gewinne aus der Veräußerung privater Immobilien) von vornherein, dh. für alle Stpfl., aus der Steuerbarkeit ausgrenzt, liegt keine Sozialzwecknorm vor, ansonsten spielt es für die typologische Einordnung keine Rolle, wie groß die Gruppe der Begünstigten ist.

EuGH und Kommission nehmen die Einordnung als indirekte Beihilfe (StVergünstigung) vor allem am Merkmal der Selektivität vor, indem der EuGH prüft, ob eine Norm durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt ist (seit EuGH v. 2.7.1974 – C-173/73 – Italien/Kommission, Slg. 1974, I-709). Zu stringenteren Ergebnissen käme die Rspr. allerdings, wenn sie nach Abweichungen vom stl. Belastungsgrund fragen würde (*Englisch in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 4 Rz. 120). Im Einzelnen s. Anm. 514.

Die Abgrenzung muss uE nicht zwingend nach einheitlichen Grundsätzen vorgenommen werden. Die Abgrenzungsfrage, zB bei der Identifizierung von (stl.) Subventionen für Zwecke eines Subventionsberichts oder der Anwendung des europarechtl. Beihilfeverbots, kann sich anders stellen als beim grundrechtl. Schutz.

Einstweilen frei.

66–99

B. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Einkommenbesteuerung

I. Einkommensteuer in der steuerstaatlichen Kompetenzordnung

Schrifttum: *Von Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Als Grundlage für Vorlesungen und zum Selbststudium, 1860; *Schäffle*, Die Steuern I/II, in *von Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft [zweibändige Neuauflage], Teil 1, 1895; *Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaats, 1918; *Vogel*, Finanzverfassung und politisches Ermessen, 1972; *P. Kirchhof*, Besteuerungs-

gewalt und Grundgesetz, 1973; *Friauf*, Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, StbJb. 1977/78, 39; *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in *Stödtler/Thieme* (Hrsg.), Hamburg – Deutschland – Europa, FS Hans Peter Ipsen, 1977, 409; *P. Kirchhof*, Rechtsmaßstäbe finanzstaatlichen Handelns, JZ 1979, 153; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Habil. 1983; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG 12 (1989), 3; *Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem. Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer, Diss. 1994; *P. Kirchhof*, Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, DStJG 18 (1995), 17; *Stolterfoht*, Die Verwirklichung des Rechtsschutzes im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren, DStJG 18 (1995), 77; *Voß*, Finanzgerichtsbarkeit im Spannungsfeld zwischen Individualrechtsschutz und objektiver Rechtskontrolle, in *Lang* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, 1995, 165; *P. Kirchhof*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in *P. Kirchhof/Birk/Lehner* (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat. Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines 65. Geburtstags, 1996, S. 27 ff.; *Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts. Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vorbemerkungen zu Art. 104a bis 115 GG), 1999; *Heun*, Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, 10; *R. Schmidt*, Referat, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen, in Verhandlungen des 63. DJT in Leipzig, Bd. II/1, 2000, N 25; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000; *Trzaskalik*, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen, in Verhandlungen des 63. DJT in Leipzig, Bd. I, 2000, E 5; *P. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer, DStJG 24 (2001), 9; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Habil. 2001; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern. Ansätze zu einer an der Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen ausgerichteten Lastenverteilungsgerechtigkeit, 2003; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003; *K. Vogel*, Der Finanz- und Steuerstaat, HStR II, 3. Aufl. 2004, § 30; *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat. Geschichte der öffentlichen Finanzen, 2005; *P. Kirchhof*, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118; *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht. Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung, Habil. 2007; *Thiesen*, Steuerverfassungstheorie, Diss. 2008; *Spindler*, Der Bundesfinanzhof und das Bundesverfassungsgericht im Zusammenwirken für ein verfassungskonformes Steuerrecht, in *Spindler/Tipke/Rödter* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, 2009, 169; *Balke*, Effektiver Rechtsschutz gegen verfassungswidrige Steuergesetze – Zugleich ein Aufruf für den Einsatz des vorläufigen Rechtsschutz gegen die grundgesetzwidrige pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2010, 965; *Birk*, Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit, StuW 2011, 354; *Hey*, Evidenz von Verfassungsverstößen, Budgetschutz und Unvereinbarkeitsaussprüche, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 97; *Seer*, Finanzrichterlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 219; *Weber-Grellet*, Recht und Staat im Wandel – Vom Steuerstaat zur Steuer in der demokratischen Gesellschaft, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 231; *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, in *Kube* ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 147; *Korioth*, Finanzverfassung, in *Kube* ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 135; *Reimer*, Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, in *Gehlen/Chorkopf* (Hrsg.), Demokratie und Wirtschaft, 2013, 113; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012; *Schwindt*, Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze, 2014; *Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2018; *J. Hey*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. I, 2018, 451; *Werth*, Rechtsschutzgewähr und Rechtsfolgeansprüche in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. I, 2018, 535; *Seiler*, Ver-

nachlässigte Vorfragen als Grund steuerrechtlicher Sonderwege?, in *Droege/Seiler* (Hrsg.), *Eigenständigkeit des Steuerrechts*, 2019, 19; *Waldhoff*, *Die alte Frage nach der Steuerrechtfer-tigung – im Verfassungsstaat neu gestellt*, in *Droege/Seiler* (Hrsg.), *Eigenständigkeit des Steuerrechts*, 2019, 63; *P. Kirchhof*, *Das Verfassungsrecht – Auftrag und Grenze staatlicher Besteuerungsgewalt*, in *Droege/Seiler* (Hrsg.), *Eigenständigkeit des Steuerrechts*, 2019, 79; *F. Kirchhof*, *Gerichte als Akteur der Steuerrechtsordnung*, in *Droege/Seiler* (Hrsg.), *Eigenständigkeit des Steuerrechts*, 2019, 161; *Füssenich*, *Vorläufiger Rechtsschutz im finanzgerichtlichen Verfahren bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit von Steuergesetzen*, *JM* 2019, 247.

1. Finanz- und Steuerstaat – Rechtfertigung und Auftrag der Einkommensteuer

a) Finanzstaat – Voraussetzung der Freiheit

100

Garant der Freiheit: Der moderne Staat ist Finanzstaat. Er gewinnt seine Einnahmen im Wesentlichen aus Abgaben, also durch Geld, das er von den abgabepflichtigen Bürgern fordert. Die öffentliche Hand verzichtet bewusst auf andere Finanzierungsinstrumente. Natural- oder Arbeitsleistungen stehen dem Rechtsstaat fern. Kredite, Erträge aus besonderen Rechten, Monopolen, Staatsunternehmen, öffentlichem Eigentum oder aus anderen Formen wirtschaftlicher Betätigung bleiben rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen. Der Finanzstaat folgt so zentralen Erkenntnissen der Aufklärung, sucht Freiheit und Gleichheit zu garantieren.

Grundrechte fordern und mäßigen die Abgabenlast: Der demokratische Rechtsstaat gewährleistet wesentliche Bedingungen menschlichen Lebens, garantiert Sicherheit, das Rechtssystem, die Daseinsvorsorge und damit Voraussetzungen einer freiheitlichen Gesellschaft (s. bereits *Hobbes*, *Leviathan* [1651], 2003, II. Teil, Kap. 17, 151 ff., Kap. 26, 228 ff.; deutlicher: *Locke*, *Zwei Abhandlungen über die Regierung* [Two Treatises of Government. The Second Treatise, 1690], 2003, Kap. 2 und 3 § 4 ff., Kap. 8 §§ 95 ff., Kap. 11 §§ 134 ff.). Diese elementaren Leistungen der öffentlichen Hand kosten Geld. Die notwendigen Mittel stellen die Bürger zur Verfügung, indem sie Abgaben entrichten. Dem freiheitlichen Staat steht grds. kein anderer Weg offen, die unentbehrliche Finanzkraft zu erhalten – vereinzelt Ausnahmen sind allerdings möglich. Würde sich die öffentliche Hand größtenteils durch Naturalleistungen finanzieren, wären die Bürger auf diese Leistungen verpflichtet, ihr Freiheitsraum wäre insoweit beschränkt. Die Gestaltungskraft des Staats wäre behindert, weil die Naturalleistungen in aller Regel erst in das gestaltungsoffene Handlungsinstrument des Geldes zu wandeln wären. Versucht der Staat, seine Einnahmen über eine eigene Erwerbswirtschaft zu erzielen, gerät der freie Wettbewerb in Gefahr. Die strukturelle Überlegenheit der öffentlichen Hand als Gesetzgeber und Garant der allgemeinen Infrastruktur führt leicht zu Wettbewerbsverzerrungen, die die Erwerbsfreiheit beeinträchtigen. Die grundrechtl. Gewährleistungen der Eigentums- und Berufsfreiheit fordern daher, dass sich der Staat grds. durch Abgaben und nicht durch eigenes Erwerbshandeln finanziert. Die Grundrechte untersagen der öffentlichen Hand zudem grds., auf die Arbeitskraft der Menschen zuzugreifen, sie zu Dienstleistungen zu verpflichten, um den öffentlichen Bedarf zu befriedigen. Der moderne freiheitliche Staat ist Finanzstaat. Die Grundrechte fordern von der öffentlichen Hand, sich durch Abgaben zu finanzieren (insges. *K. Vogel* in *HStR* II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rz. 3, 51 ff.; *P. Kirchhof* in *HStR* V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 1 ff.; *Weber-Grellet*, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, 2001, 1 ff.; *Friauf* in *DStJG* 12 [1989], 3). Jede Abgabe greift aber in

Grundrechte ein, weil sie an der Finanzkraft der Bürger teilhat (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [111 ff.]; Anm. 240 ff.). Abgaben verkürzen die grundrechtl. Freiheit, sind aber gleichzeitig das Instrument, den Staat freiheitlich zu finanzieren. In dieser dem Finanzstaat selbstverständlichen Ambivalenz fordern die Grundrechte die Abgabenlast, suchen sie aber gleichzeitig zu mäßigen.

Begrenzungs- und Schutzfunktion des Steuerverfassungsrechts: Abgaben bilden die monetäre Lebensader des modernen Staats, sichern, dass er seine Aufgaben erfüllen kann. Das Handlungsmittel des Geldes eröffnet der öffentlichen Hand in seiner grundsätzlichen Ungebundenheit den notwendig weiten Gestaltungsraum. Die Finanzverfassung errichtet die Grundordnung des öffentlichen Finanzwesens, regelt die Einnahmen des Staats und verteilt sie auf die Gebietskörperschaften. Das Steuerverfassungsrecht – die Finanzverfassung und das grundrechtlich-rechtsstaatliche Maß für Abgaben – muss den Geldbedarf der Bürger und der öffentlichen Hand ausgleichen. Im alltäglichen Abgabeneingriff wirkt die Verfassung im Verhältnis zwischen Staat und Bürger. In der Ertragsverteilung regelt sie die Machtbalance zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. Beide Verhältnisse sind delikat. Der Abgabepflichtige erwartet maßvolle Abgaben, eine handlungsfähige öffentliche Hand und oft höhere staatliche Leistungen. Bund, Länder und Gemeinden fordern nicht selten mehr Finanzmittel und damit eine größere Gestaltungsmacht. Das BVerfG betont daher zu Recht die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung, das Erfordernis der Formenklarheit und Formenbindung im Finanzwesen (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 ua., BVerfGE 93, 319 [342 f.]; BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 ua., BVerfGE 108, 1 [15 f.]; BVerfG v. 3.2.2009 – 2 BvL 54/06, BVerfGE 122, 316 [333 ff.]; BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132 [140 f.]; BVerfG v. 16.9.2009 – 2 BvR 852/07, BVerfGE 124, 235 [243 f.]; BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [191 f.]).

b) Steuerstaat

101 aa) Freiheitliche Kulturleistung

Steuer als maßgebliche Abgabe des Finanzstaats: Der moderne Staat ist Finanzstaat und Steuerstaat. Das Charakteristikum des Steuerstaats, nach dem die Steuer den „wichtigsten Teil aller Staatseinnahmen“ ausmacht, hat *Lorenz von Stein* bereits Mitte des 19. Jh. betont – ohne allerdings den Begriff Steuerstaat zu verwenden (*von Stein*, Finanzwissenschaft, 1860, 102). Der Rechtsbegriff wurde später geprägt (*Schäffle* in *von Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Theil 1, 1895, 74 [107]) und setzte sich in den 1920er Jahren mit einer Schrift von *Schumpeter* durch (*Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaats, 1918; insges. *K. Vogel* in HStR II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rz. 54 ff.; *Isensee*, FS Ipsen, 1977, 409; jeweils mwN). Der Steuerstaat finanziert sich im Wesentlichen durch Steuern. Nichtsteuerliche Abgaben sind besonders zu rechtfertigen und müssen sich von der voraussetzungslosen Steuer deutlich unterscheiden (stRspr.; BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 ua., BVerfGE 108, 1 [16] mwN; BVerfG v. 16.9.2009 – 2 BvR 852/07, BVerfGE 124, 235 [244]; BVerfG v. 6.11.2012 – 2 BvL 51/06 ua., BVerfGE 132, 334 [349]; BVerfG v. 28.1.2014 – 2 BvR 1561/12 ua., BVerfGE 135, 155 [206]; BVerfG v. 25.6.2014 – 1 BvR 668/10 ua., BVerfGE 137, 1 [20] mwN; BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BvL 2/14 ua., BVerfGE 144, 369 [397]; BVerfG v. 5.3.2018 – 1 BvR 2864/13, NVwZ 2018, 972 [974]; BVerfG v. 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 ua., BVerfGE 149, 222 [254]). Das für den Steuerstaat zentrale Regel-Ausnahmeverhältnis, nach dem die Steuer idR und andere Abgaben – wie Gebühren

und Beiträge – zwar gängig, aber nur mit besonderem Grund erhoben werden, ist dem modernen freiheitlichen Staat selbstverständlich.

Unterschiedliche Begründungen des Finanz- und des Steuerstaats: Dieser Befund kann nicht allein mit der Rechtfertigung des Finanzstaats, mit dem Primat der Abgabe vor anderen Finanzierungsinstrumenten begründet werden, wenngleich der freiheitliche Finanzstaat untrennbar mit dem Steuerstaat verbunden ist. Der Vorrang der Steuern vor anderen Abgaben und vor Krediten bedarf einer eigenen Erklärung.

Steuern und andere Abgaben: Auf einen Kredit darf die öffentliche Hand nur in Ausnahmefällen zurückgreifen (Art. 109 Abs. 3, Art. 115 Abs. 2 GG). Die Zins- und Tilgungspflichten belasten die nächsten Generationen und bringen den Staat in eine Abhängigkeit vom Finanzmarkt. Steuern werden grds. von jedermann nach seiner Leistungsfähigkeit erhoben und allg. gerechtfertigt. Nichtsteuerliche Abgaben sind demgegenüber besonders zu begründen. In einer Betonung der Vorzüge nichtsteuerlicher Abgaben wurde eine Wandlung des Steuerstaats zum Gebührenstaat beobachtet (*Sacksofsky/Wieland*, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000). Muss der Verpflichtete für einen Vorteil eine Gebühr oder einen Beitrag entrichten, wird ihm bewusst, dass staatliche Leistungen Geld kosten. Nichtsteuerliche Abgaben stärken so – dies ist die Erwägung – die Kostenverantwortung und Wirtschaftlichkeit des Staats. Die Steuer mache demgegenüber nicht hinreichend klar, dass die Leistungen der öffentlichen Hand zu finanzieren sind, und halte so den Steigbügel für eine maßlose Politik, letztlich für die steigende Staatsverschuldung (zusammenfassend *Trzaskalik*, Verhandlungen des 63. DJT, Bd. I, 2000, E 5 [E 95 ff.] mwN; *R. Schmidt*, Verhandlungen des 63. DJT, Bd. II/1, 2000, N 25 ff.).

Notwendigkeit der Steuerfinanzierung – keine Entwicklung zum Gebührenstaat: Solche Vorzüge nichtsteuerlicher Abgaben dürfen aber nicht zu dem Befund verleiten, aus dem Steuerstaat besser einen Gebührenstaat zu machen. Die Steuer ist das notwendige Finanzierungsmittel des freiheitlichen Staats. Das Primat der Steuerfinanzierung ist eine „Kulturleistung der Aufklärung und der französischen Revolution“. Der freiheitliche, der Gleichheit und dem sozialen Ausgleich verpflichtete Staat trennt die Sphären von Staat und Gesellschaft, ist Steuerstaat (*Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 1 ff.; *P. Kirchhof* in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 1 ff.). Würde sich die öffentliche Hand konsequent durch entgeltähnliche Abgaben finanzieren, könnten bestimmte Leistungen nur Vermögende zahlen. Die Sicherheit und die allgemeine Infrastruktur der Daseinsvorsorge garantiert die öffentliche Hand aber jedermann, unabhängig von seiner finanziellen Leistungsfähigkeit. Dem modernen sozialen Staat liegt es grds. fern, Staatsleistungen nicht zahlungsfähigen Bürgern vorzuenthalten, Bürger zu einem Entgelt für Staatsleistungen zu verpflichten. Dieser Vorrang der Steuer vor anderen Finanzierungsinstrumenten wird durch eine Gerechtigkeitserwägung bestätigt. Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben werden regelmäßig ohne Anschauung der Person erhoben. Die Gebühr für eine Genehmigung, für Wasser, Energie oder Entsorgungsleistungen richtet sich nicht nach der Finanzkraft des Verpflichteten. Demgegenüber werden Steuern – insbes. die ESt – nach der Leistungsfähigkeit des Stpfl. bemessen. Im Steuerstaat ist das Leistungsfähigkeitsprinzip, nicht das Äquivalenzprinzip der Ausgangspunkt für das Maß der Besteuerung (insges. *Birk in Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 147 Rz. 3; *P. Kirchhof* in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 1 ff.; *Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2018, 25 ff.).

102 **bb) Rechtfertigung der Einkommensteuer**

Die „gerechteste Steuer“: Der freiheitliche Staat finanziert sich durch Steuern, hat insbes. in der ESt am Ertrag der Stpfl. teil. Die ESt ist neben der USt die stärkste Einnahmequelle des Staats (*BMF v. 31.1.2019, Die Steuereinnahmen des Bundes und der Länder im Haushaltsjahr 2018*). Zu Recht wird die ESt als die gerechteste Steuer bezeichnet, weil sie am ehesten die individuelle Leistungsfähigkeit einschließlich der persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen vermag (*J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rz. 1*). Die ESt greift in der Abgabenglast in Grundrechte ein, ist aber in ihrer maßgeblichen Finanzierungswirkung, in ihrer „gerechten“ Belastungswirkung zentraler Garant des freiheitlichen Staats. Der moderne Staat kann auf die in Art. 106 Abs. 3 GG anerkannte ESt daher kaum verzichten.

Demokratisch legitimierte Steuerlast: Die Rechtfertigung von Steuern wird auch deshalb in einem besonderen Blick auf die ESt entwickelt, dabei aber verallgemeinert. Wer den Raum der Sicherheit, der Freiheit und des Rechts, den Markt und die allgemeine Infrastruktur nutzt, auch von gut ausgebildeten Arbeitskräften profitiert und so seine Leistungsfähigkeit erhöht, muss einen Teil dieses von der Gemeinschaft mitemöglichten Erfolgs abgeben. Der soziale Staat nimmt dabei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Maß der Besteuerung. Das Parlament folgt dieser Vorgabe und entscheidet im Rahmen der weiteren verfassungsrechtl. Grenzen über die Höhe der Steuerlast. Durch die Parlamentswahl bestimmen die Wahlberechtigten mittelbar, welche Steuerlasten sie tragen müssen.

Garant des parlamentarischen Gestaltungsraums: Der Steuerstaat trennt die Einnahmen von den Ausgaben. Die Steuer zeichnet anders als die nichtsteuerlichen Abgaben der öffentlichen Hand keine Vorgaben, wie die erlangten Mittel einzusetzen sind; sie wird nicht aufgrund einer konkreten Gegenleistung erhoben. Das Parlament kann über die gewonnene Finanzkraft frei verfügen. Der Steuerstaat garantiert so den weiten Gestaltungsraum des Parlaments. Er sichert das Budgetrecht demokratisch ab und bringt es zur Wirkung.

Epochenwechsel zum modernen Staat: Die das Mittelalter prägende Verbindung von Leistung und Gegenleistung wird gelöst, der Merkantilismus überwunden. Die primäre Steuerfinanzierung bewirkt den Epochenswechsel zum modernen Staat – mit der Folge, dass die öffentliche Hand und die Gesellschaft ein nachhaltiges Interesse an einer prosperierenden Wirtschaft verbindet. Die Steuer wird zwar ohne Gegenleistung erhoben, bleibt aber abstrakt der „Preis der Freiheit“ (insges. *P. Kirchhof in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 1 ff.*; *P. Kirchhof in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rz. 1, 3 ff.*; *Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 6 ff.*; *Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 228 ff.*; *Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 569 ff.*, in der Betonung, dass die Steuer insbes. als Instrument der gerechten Staatsfinanzierung zu rechtfertigen ist; *E. Reimer in Gehlen/Schorkopf, Demokratie und Wirtschaft, 2013, 113 [115 ff.]*).

103 **c) Fünf freiheitliche Perspektiven zur Rechtfertigung der Steuer**

Individuelle Freiheit: Die ESt rechtfertigt sich insgesamt in fünf freiheitlichen Perspektiven. Der moderne Staat gewinnt seine Einnahmen vor allem aus Steuern. Die öffentliche Hand verzichtet bewusst auf andere Finanzierungsinstrumente. Der staatliche Bedarf kann nicht mit Natural- oder Arbeitspflichten gedeckt werden. Diese würden den Freiheitsraum des Einzelnen zu stark verengen.

Generationenübergreifende Freiheit: Kredite sind – selbst in der gegenwärtigen Niedrigzinsphase – grds. kein adäquates Mittel, die öffentliche Hand zu finanzieren. In historischen oder auch konjunkturellen Sondersituationen sind Ausnahmen möglich. Staatsschulden werden zuweilen mit einer Generationengerechtigkeit begründet. Wird eine Eisenbahnlinie oder ein Atomkraftwerk gebaut, können auch die nachfolgenden Generationen diese nutzen und sollen deshalb über den vom Staat aufgenommenen Kredit auch die Kosten in Teilen tragen. Dieser Gedanke einer Art Tauschgerechtigkeit zwischen den Generationen ist allerdings verfehlt. Zunächst wird der nachfolgenden Generation eine politische Präferenz in der Eisenbahnlinie oder der Atomenergie vorgegeben, die sich als wenig nachhaltig erweisen oder einfach der mehrheitlichen Überzeugung in Zukunft nicht mehr entsprechen kann. Doch auch unabhängig hiervon wäre die Tauschgerechtigkeit nur zu Ende gedacht, wenn auch die Lasten veranschlagt, also Rückstellungen für die erheblichen Zinsen, die Wartung der Bahnlinie, die atomare Endlagerung und weitere Risiken gebildet würden. Aber selbst dann wäre die Monetarisierung der Generationenbeziehung verfehlt. Jede Generation profitiert ohne eigenes Zutun von den Gegebenheiten, die die vorherige Generation geschaffen hat, den Bauwerken, der Infrastruktur, den Erkenntnissen und den sozialen Standards. Sodann bemüht sie sich, ihre Lebensverhältnisse zu verbessern und gibt die Ergebnisse dieses Prozesses an die Nachfahren weiter. Diese Entwicklung in einer Art Tauschgerechtigkeit zu monetarisieren, ist sachwidrig. Der Fortschritt ist nicht von der nächsten Generation zu finanzieren, sondern um seiner selbst, der Gegenwart und der Zukunft willen fortzuschreiben. Zukünftige Generationen sind grds. nicht mit Zins- und Rückzahlungslasten zu belasten. Anders als bei privaten Unternehmern versprechen staatliche Investitionen keinen unmittelbaren Gewinn, aus dem diese Lasten zurückgezahlt werden können. Eine Gerechtigkeit zwischen den Generationen verbietet zwar nicht jede staatliche Kreditaufnahme, macht sie aber zur rechtfertigungsbedürftigen Ausnahme. Ohnehin steht der öffentlichen Hand – ebenfalls im Unterschied zu privaten Unternehmern – mit der Steuer ein Finanzierungsinstrument zur Verfügung, das sie an Stelle von Krediten nutzen kann.

Wirtschaftliche Freiheit: Erträge aus besonderen Rechten oder Formen wirtschaftlicher Betätigung des Staates widersprechen der freiheitlichen Wettbewerbsordnung, verengen den Raum der wirtschaftlichen Freiheit und sind daher ebenfalls rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen. Steuern bringen demgegenüber die öffentliche Hand und die Wirtschaft in ein Verhältnis wechselseitiger Vorteile, weil die Steuererträge mit der Wirtschaftskraft steigen.

Soziale Freiheit: Würde der staatliche Finanzbedarf konsequent durch entgeltähnliche Abgaben (Gebühren, Beiträge) finanziert, hätten nur Vermögende Zugang zu bestimmten Leistungen. Dem sozialen Staat aber steht es grds. fern, Leistungen nach der Finanzkraft zuzuteilen. Die Steuererträge ermöglichen vielmehr einen gemäßigten sozialen Ausgleich.

Parlamentarische Freiheit, pecunia nervus rerum: Die Finanzverfassung und das grundrechtlich-rechtsstaatliche Maß für Abgaben müssen insgesamt den Geldbedarf der Bürger und der öffentlichen Hand ausgleichen. Die Finanzmittel sind im Bundesstaat den jeweiligen Gebietskörperschaften zuzuordnen. So wird Macht verteilt – pecunia nervus rerum. Steuern garantieren den Gestaltungsraum des Parlaments. Durch die Parlamentswahl bestimmen die Wahlberechtigten mittelbar, welche Steuern erhoben und wie die stl. Erträge eingesetzt werden. Die Steuer macht die politische Verantwortung für die Einnahmen und die Ausgaben spür-

bar, verschiebt und versteckt sie – anders als der Kredit – nicht über die Generationen hinweg. Die Parole der nordamerikanischen Unabhängigkeitsbewegung „*no taxation without representation*“ belegt diesen grundlegenden demokratischen Zusammenhang eindrucksvoll. Diese Parole ist aber auch umzudrehen: *no representation without taxation*. Ohne Finanzkraft kann ein Parlament nicht gestalten. Ohne die voraussetzungslos erhobene und einsetzbare Steuer wäre der parlamentarische Gestaltungsraum erheblich verkürzt.

104 Einstweilen frei.

2. Einkommensteuer in der bundesstaatlichen Kompetenzordnung

105 a) Gesetzgebungskompetenzen

Die Finanzverfassung regelt in Art. 105 GG die Kompetenzen für die Steuergesetzgebung. Die allgemeinen Vorgaben der Art. 70 ff. GG sind nur anwendbar, wenn Art. 105 GG auf sie verweist. Der Bund hat die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz für Zölle und Finanzmonopole (Art. 105 Abs. 1 GG) und die konkurrierende für die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt sind (Art. 105 Abs. 2 GG). Art. 72 Abs. 2 GG wirkt grds. kompetenzbegrenzend, im StRecht nach Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 GG hingegen kompetenzbegründend.

Der Bund hat auf dieser Grundlage alle wichtigen Steuern geregelt. Die ESt fällt als Gemeinschaftsteuer, deren Erträge Bund und Ländern gemeinsam zukommen, in die konkurrierende Bundesgesetzgebungskompetenz (Art. 106 Abs. 3, Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 1 GG), ist bundesgesetzlich geregelt. Art. 106 Abs. 3 GG anerkennt die ESt als notwendiges Finanzierungsinstrument des modernen Staates (s. Anm. 102). Der Bund hat auf Grundlage des Art. 105 GG zudem die Körperschaft- und Umsatzsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Energiesteuer, die Gewerbesteuer, die Grunderwerb- und Grundsteuer, die VersicherungSt, die Rennwett- und Lotteriesteuer, die Feuerschutzsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer, die Tabaksteuer, die Kaffeesteuer, die Schaumweinsteuer und die Biersteuer geregelt (insges. *Siekemann* in *Sachs*, 8. Aufl. 2018, Art. 105 GG Rz. 5 f.). Den Ländern verbleibt die Gesetzgebungskompetenz über den StSatz bei der Grunderwerbsteuer sowie über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit diese nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind (Art. 105 Abs. 2a GG). Für die Grundsteuer greift nach den im November 2019 beschlossenen neuen Art. 105 Abs. 2 und Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG (BTDrucks. 19/11084) eine Sonderregelung. Der Bund darf hiernach die Grundsteuer regeln. Die Vorgaben des Art. 72 Abs. 2 GG greifen nicht. Die Länder können aber eigene Grundsteuergesetze beschließen, die dann an die Stelle des Bundesgesetzes treten (sog. Öffnungsklausel).

106 b) Ertrags- und Verwaltungshoheit

Deutschland nimmt jährlich rund 713 Mrd. € an Steuern ein. Hier sind die reinen Gemeindesteuern nicht mitgerechnet. Die ESt und USt, die Bund und Ländern gemeinsam zustehen (Art. 106 Abs. 3 GG), sind mit jährlich ca. 295 Mrd. € die größten Steuerquellen, gefolgt von der GewSt (rund 56 Mrd. €), der Energiesteuer (ca. 41 Mrd. €) und der KSt (rund 33 Mrd. €), die ebenfalls eine Gemeinschaftsteuer ist (*BMF* v. 31.1.2019, Steuereinnahmen des Bundes und der Länder im Haushaltsjahr 2018; Statistisches Bundesamt 2019). Das Zentrum der Ertragsverteilung im Bun-

desstaat bilden daher die Einnahmen iHv. rund 576 Mrd. € aus den Gemeinschaftsteuern, die Bund, Ländern und Gemeinden zustehen. Der Bund erhielt im Jahr 2018 42,5 % der Einnahmen aus der ESt, 50 % der KSt- und 49,6 % der UStEinnahmen. Der Anteil der Länder an der ESt betrug 42,5 %, an der KSt 50 % und an der USt 47,2 %. Die Gemeinden waren mit 15 % an der ESt und mit ca. 3,2 % an der USt beteiligt (*BMF, Der bundesstaatliche Finanzausgleich, 2018, 1 f.*).

Der Großteil der Steuererträge wird durch Landesbehörden eingenommen. Die Bundesbehörden verwalten die Zölle, Finanzmonopole, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrssteuern sowie die europäischen Abgaben (Art. 108 Abs. 1 und 2 GG). Steuern, die ganz oder zum Teil dem Bund zustehen, verwalten die Landesbehörden im Auftrag des Bundes (Art. 108 Abs. 3 GG). Die landeseigene Verwaltung bearbeitet die GewSt, die Grundsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Rennwett- und Lotteriesteuer, die Feuerschutzsteuer und die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Die GewSt, die Grundsteuer und die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern sind dabei kommunale Steuern (insges. *Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 2 Rz. 73 ff.*). Die ESt und die USt werden hiernach als Gemeinschaftsteuern von den Ländern im Auftrag des Bundes erhoben. Maßgeblich sind hierfür die FÄ vor Ort und sodann – je nach landesrechtl. Regelungen – die Oberfinanzdirektionen oder – wie in Bayern – das LfSt. Die Leitung obliegt den Landesfinanzministern oder den Landesfinanzsenatoren (§§ 2 ff. FVG).

Einstweilen frei.

107–109

3. Gerichtliche Kontrolle – Einklagbarkeit des Steuerverfassungsrechts

a) Zweistufige Finanzgerichtsbarkeit, Verfassungsauftrag der Finanzgerichte 110

Die Anwendung des StRechts wird durch einen eigenen Gerichtszweig kontrolliert (Art. 95 Abs. 1 GG). Die Finanzgerichtsbarkeit ist zweistufig aufgebaut. Die Finanzgerichte in den Ländern entscheiden im ersten Rechtszug als Tatsacheninstanz über alle Streitigkeiten, für die der Finanzgerichtsweg eröffnet ist (§ 35 FGO). Der BFH in München ist die übergeordnete Rechtsmittelinstanz für Revisionen und Beschwerden gegen erstinstanzliche Entsch. (§ 36 FGO). Nach Erschöpfung des Rechtswegs kann der Betroffene Urteils-Verfassungsbeschwerde erheben (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG). Zudem befasst sich das BVerfG mit Steuersachen, wenn ihm diese in einer konkreten Normenkontrolle durch ein Finanzgericht und insbes. durch den BFH vorgelegt werden (Art. 100 GG). Die abstrakte Normenkontrolle (Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG) und andere Verfassungsrechtsbehelfe, durch die ebenfalls Steuergesetze durch das BVerfG überprüft werden können, spielen demgegenüber eine untergeordnete Rolle.

b) Verfassungsbeschwerde

aa) Notwendige Darlegungen im Antrag

111

Hohe Anforderungen an den Antrag: Eine Verfassungsbeschwerde ist schriftlich beim BVerfG einzureichen und unter Angabe der erforderlichen Beweismittel zu begründen (§ 23 BVerfGG). Das Recht, das verletzt sein soll, und die Handlung oder Unterlassung der öffentlichen Hand, durch die sich der Beschwerdeführer

verletzt fühlt, sind zu bezeichnen. In der Praxis scheitern viele Verfassungsbeschwerden, weil sie den strengen Anforderungen nicht genügen, die das BVerfG aus diesen Vorgaben abgeleitet hat.

Streitgegenstand: Der Antrag muss – erstens – den Streitgegenstand präzise festlegen, bei einer Gerichtsentscheidung oder einem StBescheid Datum und Aktenzeichen nennen oder bei einem Unterlassen die zuständige Stelle, die Situation und die unterlassene Handlung genau aufzuführen. Soll das BVerfG ein Gesetz prüfen, reicht es nicht, dieses einfach aufzuführen. „Notwendig ist vielmehr die exakte Bezeichnung der einzelnen mit der Verfassungsbeschwerde angegriffenen Bestimmungen“ (BVerfG v. 3.3.2004 – 1 BvR 2378/98 ua., BVerfGE 109, 279 [305]; ähnlich BVerfG v. 21.3.2012 – 1 BvR 2492/08, NVwZ 2012, 818 [819]).

Substantiierte Erörterung des Grundrechtsfalls: Zweitens ist der dem BVerfG gestellte Prüfauftrag genau zu bezeichnen, substantiiert darzulegen, inwieweit der Beschwerdeführer durch die angegriffene Maßnahme selbst, unmittelbar und gegenwärtig in seinen Grundrechten oder grundrechtsgleichen Rechten verletzt ist (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG; BVerfG v. 27.2.2008 – 1 BvR 370/07 ua., BVerfGE 120, 274 [298]; BVerfG v. 21.6.2019 – 2 BvR 2189/18, BeckRS 2019, 15723). Der Antrag muss dem BVerfG ermöglichen, ohne weitere Ermittlungen über die Annahme der Verfassungsbeschwerde (§ 93a BVerfGG) zu entscheiden. Die Begr. soll dem Gericht folglich eine zuverlässige Grundlage für die weitere Behandlung des Verfahrens schaffen (BVerfG v. 8.12.2017 – 2 BvR 2019/17, NVwZ-RR 2018, 329 [330]). Soweit das für die Grundrechtsfrage maßgeblich ist, muss das Verfassungsrecht einschließlich der Rspr. des BVerfG ausführl. entfaltet werden. Auch das einfache Recht und die Gründe der angegriffenen Entsch. sind eingehend zu erörtern. Eine mögliche verfassungskonforme Auslegung des einfachen Rechts ist zu behandeln. Hat das BVerfG einschlägige Rechtsmaßstäbe entwickelt, ist die grundrechtl. Frage anhand dieser Maßstäbe zu prüfen (BVerfG v. 22.1.2014 – 1 BvR 891/13, HFR 2014, 440). Es bedarf ausführlicher und präziser Rechtserörterungen, die begründen, dass spezifisches Verfassungsrecht (s. Anm. 114) verletzt wurde. Umfassend sind zudem die Zulässigkeitsvoraussetzungen zu prüfen. Dabei ist auch auf die Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde einzugehen (s. Anm. 113). Der Beschwerdeführer sollte schließlich auch die Annahmeveraussetzungen erörtern (insges. *Magen* in *Umbach/Clemens/Dollinger*, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 92 Rz. 6 ff., Rz. 42 ff.; *Hillgruber/Goos*, Verfassungsprozessrecht, 4. Aufl. 2015, § 3 Rz. 87 ff.). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, prüft das BVerfG die behauptete Grundrechtsverletzung grds. umfassend. Jedoch sind die folgenden Besonderheiten zu beachten.

112 bb) Erörterung des Steuerverfassungsrechts und des einfachen Steuerrechts

Der Grundrechtsfall ist vollständig zu erörtern: Die Begründungsvoraussetzungen beziehen sich auf die gesamte grundrechtl. Frage einschließlich der – und diesem Erfordernis wird zuweilen nicht hinreichend gefolgt – einfachrechtl. Fragestellungen, die umfassend zu entfalten sind. Der Grundrechtsfall ist vollständig mit Blick auf das maßgebliche Verfassungsrecht, das einfache Recht und auch auf die Deutung des Fachgerichts zu prüfen. So rügte zB das BVerfG in einer Entsch., dass der Beschwerdeführer „nicht auf das für das angegriffene Urteil und dessen verfassungsrechtliche Würdigung wesentliche Argument der verfahrensrechtlichen Eigenständigkeit der Festsetzungs-, Nacherhebungs- und Haftungsverfahren (§ 155

AO, § 167 AO, § 191 AO) gegenüber den Billigkeitsverfahren (§ 163 AO, § 227 AO) eingegangen“ sei (BVerfG v. 22.1.2014 – 1 BvR 891/13, HFR 2014, 440). In einem anderen Fall wurde die grundsätzliche Bedeutung iSd. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO (Klärungsbedürftigkeit) nicht hinreichend dargelegt (BVerfG v. 25.3.2010 – 1 BvR 448/09, HFR 2010, 755). Die Begr. muss die jeweilige Eigenart des gerügten verfassungsrechtl. Maßstabs präzise aufnehmen. So ist bei einer Gleichheitsrüge darzulegen, dass der Beschwerdeführer einer der angeführten Vergleichsgruppen angehört (BVerfG v. 9.12.2009 – 2 BvR 1957/08, HFR 2010, 292). Wird zB die gleichheitswidrige Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen gerügt, ist hinreichend aufzunehmen, dass es dem Gesetzgeber grds. frei steht, die Kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit im StRecht durch die Gewährung von Kindergeld, durch eine Steuererleichterung oder eine Kombination beider Möglichkeiten zu berücksichtigen. Folglich ist „das gesamte betroffene Normgeflecht“ bei der Begr. darzulegen. „Ein isolierter Blick auf das Steuerrecht oder nur auf den Kindergeldanspruch verbietet sich.“ Auch ist in diesem Fall – und das wurde unterlassen – § 33a Abs. 1 in den Blick zu nehmen (BVerfG v. 7.9.2009 – 2 BvR 1966/04, HFR 2010, 173; dem folgend etwa BFH v. 25.11.2010 – III R 111/07, DStRE 2011, 287; BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, HFR 2013, 594; BFH v. 18.10.2013 – III B 46/13, BFH/NV 2014, 179; BFH v. 14.11.2013 – III R 18/13, DStR 2014, 580).

cc) Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde

113

Formelle Subsidiarität: Das BVerfG befasst sich mit Verfassungsbeschwerden nach Erschöpfung des Rechtswegs (§ 90 Abs. 2 BVerfGG). Der Beschwerdeführer muss von den gesetzlich vorgesehenen statthaften Rechtsbehelfen, mit denen der angegriffene Akt der öffentlichen Gewalt beseitigt werden kann, ordnungsgemäß, aber erfolglos Gebrauch gemacht haben (BVerfG v. 8.1.1985 – 1 BvR 700/83 ua., BVerfGE 68, 376 [381]). Es sind alle zur Verfügung stehenden prozessualen Möglichkeiten zu ergreifen, die mit einer gewissen Verlässlichkeit die mögliche Verfassungsverletzung korrigieren können, auch wenn sie über die Erschöpfung des Rechtswegs im engeren Sinne hinausgehen (formelle Subsidiarität; BVerfG v. 9.11.2004 – 1 BvR 684/98, BVerfGE 112, 50 [60]; BVerfG v. 26.7.2005 – 1 BvR 782/94 ua., BVerfGE 114, 1 [32]; zu diesen Möglichkeiten im StRecht *Stolterfoht* in DStJG 18 [1995], 77). Offensichtlich aussichtslose Wege müssen aber nicht eingeschlagen werden (BVerfG v. 8.1.1985 – 1 BvR 700/83 ua., BVerfGE 68, 376 [381]; BVerfG v. 11.10.1988 – 1 BvR 777/85 ua., BVerfGE 79, 1 [20]; BVerfG v. 19.7.2000 – 1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197 [208]; BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvR 890/06, BVerfGE 123, 148 [172]; BVerfG v. 13.4.2010 – 1 BvR 216/07, BVerfGE 126, 1 [18]; insges. *Hillgruber/Goos*, Verfassungsprozessrecht, 4. Aufl. 2015, § 3 Rz. 209 ff. mwN). In Steuersachen sind regelmäßig zunächst die Finanzbehörden und sodann die Finanzgerichte und der BFH mit der Sache zu befassen.

Materielle Subsidiarität: Die Fachgerichte sind an Gesetz und Recht gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG). In dem Rechtsbereich, für den sie zuständig sind, wenden sie die maßgeblichen Bestimmungen der Verfassung an und konkretisieren die allgemeinen Regelungen des GG. Die Fachgerichte sind die erste gerichtliche Instanz, die über die Grenzen der Verfassung wacht, die Grundrechte wahrt und durchsetzt (BVerfG v. 30.4.2003 – 1 PBvU 1/02, BVerfGE 107, 395 [414]). Die Rechtswegererschöpfung dient dieser Aufgabenteilung. Der Beschwerdeführer hat im Ausgangsverfahren einer Verfassungsbeschwerde den Sachverhalt so darzulegen, dass eine verfassungsgerichtliche Prüfung möglich ist. Er muss aus dem fachgerichtlichen

Verfahren aber – in den Worten des BVerfG – keinen „Verfassungsprozess“ machen. Der so verstandene Grundsatz der materiellen Subsidiarität verhindere – so fährt das BVerfG fort – eine „nicht gebotene ‚Konstitutionalisierung‘ des fachgerichtlichen Verfahrens“. Die Rüge, Verfahrensgrundrechte seien verletzt, kann jedoch „nicht mehr im Verfahren der Verfassungsbeschwerde geltend gemacht werden, wenn nicht zuvor alle Mittel des Prozessrechts genutzt wurden, um diesen Verstoß zu verhindern oder zu beseitigen. Ebenso ist ein grundsätzlich neuer Tatsachenvortrag im Verfahren der Verfassungsbeschwerde ausgeschlossen.“ Hat allerdings „bei verständiger Einschätzung der Rechtslage und der jeweiligen verfahrensrechtlichen Situation ein Begehren nur Aussicht auf Erfolg [...], wenn verfassungsrechtliche Erwägungen in das fachgerichtliche Verfahren eingeführt werden“, kann die Verfassungsprüfung im fachgerichtlichen Prozess erforderlich sein (BVerfG v. 9.11.2004 – 1 BvR 684/98, BVerfGE 112, 50 [61 f.]; vgl. auch BVerfG v. 19.7.2011 – 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78 [92 f.]; BVerfG v. 10.11.2015 – 1 BvR 2056/12, BVerfGE 140, 229 [232 f.]). Trotz dieser höchstrichterlichen Deutung des Grundsatzes der materiellen Subsidiarität liegt es in der Praxis nahe, mögliche verfassungsrechtl. Einwände bereits im fachgerichtlichen Verfahren substantiiert vorzutragen, um ggf. Abhilfe oder eine Vorlage an das BVerfG (s. Anm. 115 ff.) zu erreichen.

114 dd) Verletzung spezifischen Verfassungsrechts

Die fehlerhafte Anwendung eines Steuergesetzes durch die Fachgerichte berührt den Vorbehalt und Vorrang des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG) und die Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG). Hieraus folgt aber nicht, dass jedes rechtsfehlerhafte Urteil in einer Urteilsverfassungsbeschwerde vom BVerfG vollständig zu prüfen wäre. Ansonsten wäre die Aufgabenverteilung zwischen Fachgerichten und BVerfG verkannt, das BVerfG würde überlastet. Das BVerfG ist keine Superrevisionsinstanz. Auslegung und Anwendung einfacher Gesetze sind auch in ihren verfassungsrechtl. Wirkungen grds. Sache der Fachgerichte. Das Gericht prüft nur, ob die fachgerichtlichen Entsch. „spezifisches Verfassungsrecht“ verletzen (BVerfG v. 10.6.1964 – 1 BvR 37/63, BVerfGE 18, 85 [92]).

Konkretisierungen, Fallgruppen: Dieser Befund ist anerkannt. Die Grenzen des Prüfauftrags des BVerfG sind gleichwohl nicht geklärt (s. für die breite Diskussion *Alleweldt*, Bundesverfassungsgericht und Fachgerichtsbarkeit, 2006, 85 ff., 211 ff., et passim mwN). Das Gericht betonte von Beginn an, dass die notwendige Unterscheidung schwer zu fassen sei, ihm ein gewisser Entscheidungsraum bleiben müsse. Allgemein sei – so fährt das BVerfG fort – spezifisches Verfassungsrecht verletzt, wenn die rechtl. Ausführungen des Fachgerichts auf einer „grundsätzlich unrichtigen Anschauung von der Bedeutung eines Grundrechts, insbesondere vom Umfang seines Schutzbereichs beruhen und auch in ihrer materiellen Bedeutung für den konkreten Rechtsfall von einigem Gewicht sind“ (BVerfG v. 10.6.1964 – 1 BvR 37/63, BVerfGE 18, 85 [92]). Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn die Rechtsanwendung willkürlich ist, wenn der Richterspruch „unter keinem denkbaren Aspekt rechtlich vertretbar ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass er auf sachfremden Erwägungen beruht, [...] wenn eine offensichtlich einschlägige Norm nicht berücksichtigt oder der Inhalt einer Norm in krasser Weise missdeutet wird“ (BVerfG v. 3.11.1992 – 1 BvR 1243/88, BVerfGE 87, 273 [278 f.]). Spezifisches Verfassungsrecht ist zudem verletzt, wenn ein Gericht die – allerdings auch nicht ganz klaren – Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung überschreitet, eine

Entsch. ohne (verfassungskonforme) gesetzliche Grundlage trifft, einschlägige Verfassungsmaßstäbe nicht anwendet oder fehlerhafte verfassungsrechtl. Interpretationen vornimmt. Die Verfassungsdeutung der Fachgerichte wird umfassend geprüft. Zudem darf das Erg. der fachgerichtlichen Entsch. keine Grundrechte verletzen (BVerfG v. 14.2.1973 – 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269 [280]; BVerfG v. 24.9.2003 – 2 BvR 1436/02, BVerfGE 108, 282 [294 f.]; insges. *Hillgruber/Goos*, Verfassungsprozessrecht, 4. Aufl. 2015, § 3 Rz. 178 ff., insbes. 187 f.). Der Beschwerdeantrag sollte anhand dieser Fallgruppen die Verletzung spezifischen Verfassungsrechts sorgsam darlegen.

c) Konkrete Normenkontrolle

aa) Verfahren

115

Verwerfungsmonopol des BVerfG: Die Fachgerichte legen das einfache Recht nach den anerkannten methodischen Standards aus und wenden die Verfassung an, prüfen, ob eine Rechtsgrundlage das Maß der Verfassung wahrt, gewähren Grundrechtsschutz (s. Anm. 113). Verwerfen können sie ein Gesetz aber nicht, auch wenn sie es für verfassungswidrig halten. Zur Wahrung der Rechtseinheit liegt das Verwerfungsmonopol für Rechtsnormen nur beim BVerfG. Hält ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei seiner Entsch. ankommt, für verfassungswidrig, muss es das Verfahren aussetzen, das Gesetz dem BVerfG vorlegen und dessen Entsch. abwarten (Art. 100 Abs. 1 GG). Bloße Zweifel des Fachgerichts an der Verfassungswidrigkeit einer Regelung reichen – im Respekt vor dem Gesetzgeber und anders als bei Art. 100 Abs. 2 GG – nicht. Soweit es für die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes sodann auf die Auslegung und das Verständnis des einfachen Rechts ankommt, wird das einfache Recht vollumfänglich vom BVerfG geprüft. Das BVerfG ist an die Rechtsdeutung des vorlegenden Gerichts nicht gebunden (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 [15 f.]). Die konkrete Normenkontrolle sucht insges. die Gesetzesanwendung und den Gesetzgeber zu schützen. Auf europäischer Ebene erinnert sie an das Vorabentscheidungsverfahren (Art. 267 AEUV), in dem der EuGH nach einer Richtervorlage das Europarecht auslegt. Nach der Verfassungsbeschwerde ist die Richtervorlage das Verfahren, das am häufigsten angestrengt wird (*Hillgruber/Goos*, Verfassungsprozessrecht, 4. Aufl. 2015, § 7 Rz. 573).

Kammer- und Senatsentscheidungen: Die zuständige Kammer des BVerfG kann durch einstimmigen Beschluss die Unzulässigkeit eines Normenkontrollantrags feststellen. Wird der Antrag von einem Landesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht wie dem BFH gestellt, bleibt die Entsch. dem Senat vorbehalten (§ 81a BVerfGG). Finanzbehörden sind nicht vorlageberechtigt. Gegen eine nach ihrer Auffassung verfassungswidrige Regelung müssen sie bei der vorgesetzten Behörde remonstrieren, mit dem Ziel, dass die Bundes- oder jeweilige Landesregierung eine entsprechende Gesetzesinitiative startet oder eine abstrakte Normenkontrolle erhebt (Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG). In der Praxis werden in diesen Fällen nicht selten vorläufige Bescheide erlassen. Ein Vorlageantrag fällt nicht in den Aufgabenbereich des fakultativen Einzelrichters, weil dieser nicht über Rechtsfragen mit grundsätzlicher Bedeutung entscheidet (§ 6 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 FGO). Aus dem Grundsatz der Subsidiarität der Verfassungsrechtsbehelfe und dem Grundgedanken des Art. 100 Abs. 1 GG, das Gesetz und das Parlament als Erstinterpret des GG in besonderer Weise zu respektieren, folgert das BVerfG zu Recht,

dass auch der sog. konsentierter Einzelrichter (§ 79a FGO) nicht vorlageberechtigt ist (BVerfG, DStRE 1998, 534 [535]; insges. zum Vorlageverfahren im StRecht *Spindler*, FS Schaumburg, 2009, 169; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 281 mwN, der aber den konsentierten Richter im Einzelfall für vorlageberechtigt hält).

116 bb) Hohe Begründungserfordernisse – das Praxisproblem

Das Fachgericht muss im Antrag darlegen, inwiefern seine Entsch. von der Gültigkeit der vorgelegten Norm abhängt und mit welcher übergeordneten Rechtsnorm sie unvereinbar ist. Die Akten sind beizufügen (§ 80 Abs. 2 BVerfGG). Die Verfassungsverletzung durch die vorgelegte Norm und die Entscheidungserheblichkeit für das Ausgangsverfahren sind ausführl. zu erörtern (BVerfG v. 14.1.1969 – 2 BvL 10/67, BVerfGE 25, 129 [136 f.]; BVerfG v. 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251 [260 ff.]; BVerfG v. 12.2.2014 – 1 BvL 7/11, NZA 2014, 981).

Entscheidungserheblichkeit: „Der Vorlagebeschluss muss hinreichend deutlich erkennen lassen, dass und aus welchen Gründen das vorlegende Gericht im Falle der Gültigkeit der in Frage gestellten Vorschrift zu einem anderen Erg. kommen würde als im Falle ihrer Ungültigkeit, und sich unter Berücksichtigung der in Literatur und Rspr. entwickelten Rechtsauffassungen eingehend mit der Rechtslage auseinandersetzen. Richten sich die Bedenken gegen eine Vorschrift, von deren Anwendung die Entsch. nicht allein abhängt, müssen die weiteren mit ihr im Zusammenhang stehenden Bestimmungen in die rechtlichen Erwägungen einbezogen werden, soweit dies zum Verständnis der zur Prüfung gestellten Norm oder zur Darlegung ihrer Entscheidungserheblichkeit erforderlich ist“ (BVerfG v. 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251 [260 mwN]). Darüber hinaus ist das vorlegende Gericht jedoch nicht verpflichtet, den Vorlagebeschluss um rechtl. oder tatsächliche Entwicklungen zu ergänzen, die sich erst nach der Vorlage ergeben. Gleiches gilt für zwischenzeitlich ergangene Entsch. des BVerfG (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 [11 f.]).

Verfassungsverstoß: Das vorlegende Gericht kann die verfassungsrechtl. Erörterung nicht an das BVerfG gleichsam abschieben, sondern muss eine vollständige verfassungsrechtl. Prüfung vorlegen – als ob es in der Sache entscheiden würde. In der Praxis scheitern mehr als die Hälfte der Richtervorlagen daran, dass die hohen Hürden der Begr. nicht genommen werden. Die Überzeugung des vorlegenden Gerichts, dass die Norm verfassungswidrig ist, muss umfassend im Antrag – dh. ohne die Akten oder andere Materialien beiziehen zu müssen – dargelegt werden. Hierfür sind – dies betont das BVerfG – die maßgeblichen Regelungen des vorgelegten Gesetzes und die in Rspr. und Literatur entwickelten Auffassungen ausgiebig zu erörtern, unterschiedliche Auslegungsmöglichkeiten einschließlich einer möglichen verfassungskonformen Auslegung zu analysieren (BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 [356 ff.] mwN; BVerfG v. 19.12.2017 – 1 BvL 3/14 ua., BVerfGE 147, 253 [304] mwN). Vergleichbar mit den hohen Antragsanforderungen der Verfassungsbeschwerde (s. Anm. 111 f.) sind umfassende Rechtserörterungen erforderlich.

cc) Steuerrechtliche Konkretisierungen und die Frage nach den Begründungshürden

117

Diese hohen Darlegungs- und Begründungserfordernisse beziehen sich auf den jeweiligen Maßstab. Wird zB vorgetragen, eine Regelung sei nicht hinreichend bestimmt und klar, ist darzulegen, inwiefern die Aufgabe der Rechtsanwendungsorgane, Zweifelsfragen zu klären und Auslegungsprobleme zu lösen, mit den herkömmlichen Mitteln juristischer Methoden nicht zu bewältigen ist. In diesen Fällen sind folglich die einfachrechtl. Regelungen, die vertretenen Rechtsdeutungen und die hieraus zu entwickelnden rechtssystematischen Grundstrukturen zu entfalten (BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 [356, 362] mwN). Eine Vorlage des FG Niedersachsen war unzulässig, weil die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung nicht hinreichend berücksichtigt wurde (BVerfG v. 17.8.1995 – 1 BvL 17/85, FR 1995, 751). In anderen strechtl. Fällen wurde nach Auffassung des BVerfG die Entscheidungserheblichkeit (BVerfG v. 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251 [260 ff.]) oder die einfachgesetzliche Regelung einschließlich der „entsprechenden Erörterungen im Schrifttum“ nicht hinreichend aufbereitet (BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 [356 ff.]).

Die im Richteralltag insges. schwer zu erfüllenden Vorgaben an die Begr. werden zu Recht kritisiert. Sie drohen, materiell-rechtl. begründete Vorlagen bereits im Vorfeld zu ersticken. Die Erfordernisse sollten zwar zurückgenommen (insges. *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 282 f. mwN), aber nicht zu weit gesenkt werden. Der Respekt vor Gesetz und Parlament und die Arbeitsfähigkeit des BVerfG fordern hinreichend begründete Vorlagen, breite und tiefgreifende Prüfungen der möglichen Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes. Den verbleibenden Problemen in der Praxis könnte dadurch begegnet werden, dass der notwendige richterliche Raum für einen Vorlageantrag in der innergerichtlichen Organisation vergrößert wird.

dd) Vorläufige Regelungen bis zur Entscheidung des BVerfG und des Gesetzgebers

118

Zwei Zeiträume: Legt ein Gericht eine Sache dem BVerfG vor, bedarf die Entsch. über die Vorlage hinreichender Zeit. So stellt sich – erstens – die Frage, wie bis zur endgültigen Entsch. des BVerfG mit dem nach Ansicht des vorlegenden Gerichts verfassungswidrigen Zustand umzugehen ist. Hat das BVerfG entschieden und den Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet, ist – zweitens – die Rechtslage bis zur Neuregelung zu klären. In diesen Fällen erklärt das BVerfG eine Regelung zuweilen nur für unvereinbar mit der Verfassung (s. Anm. 121 f.) und erlaubt aus Gründen der Rechtssicherheit teilweise, die alte – verfassungswidrige – Regelung bis zur Geltung des neuen Rechts weiter anzuwenden (BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [258 f.]; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [249 ff.]; BVerfG v. 19.12.2017 – 1 BvL 3/14 ua., BVerfGE 147, 253 [362 f.]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [211 ff.]; BVerfG v. 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16, BVerfGE 149, 222 [290 ff.]).

Verwaltung: Zu Recht kann die Verwaltung die Steuer gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 2–4 AO vorläufig festsetzen, wenn die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens vor dem EuGH, dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht ist, wenn der BFH über die Auslegung eines

Steuergesetzes entscheidet oder das BVerfG die Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes mit dem GG festgestellt hat und der Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet ist (s. Anm. 121 f.). In diesen Fällen besteht aber nur ein Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entsch., nicht auf die Vorläufigkeitserklärung. Die vorläufige Festsetzung kann auch nachträglich erklärt und auf Besteuerungsfolgen erstreckt werden, die mit der zu entscheidenden Rechtsfrage in einem Zusammenhang stehen (*Rüsken in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 165 AO Rz. 31 mwN). Nach der Vorlage der ErbSt durch den BFH (BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899) hat die FinVerw. sämtliche ErbStFestsetzungen ab dem Jahr 2009 im Rahmen der verfahrensrechtl. Möglichkeiten vorläufig durchgeführt (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.11.2012 – 2012/0987650). Wird die Vollziehung einer strechtl. Norm ausgesetzt, wird dem Stpfl. nicht vorübergehend die (möglicherweise) verfassungswidrige Last auferlegt (insges. *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 285 ff. mwN).

Rechtsprechung: Der einheitliche rechtsstaatliche Rechtsschutz erwartet von den Finanzgerichten, im Falle einer Vorlage parallele Verfahren auszusetzen, bis die Verfassungsmäßigkeit der stl. Norm geklärt ist. Das BVerfG hat zudem dem BFH in besonderen Fällen nahegelegt, eine verfassungsrechtl. Korrektur des Ausgangsverfahrens und aller Parallelverfahren zu prüfen (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1852/97 ua., BVerfGE 99, 273 [279]). Hier wird im Schrifttum zuweilen angeregt, diesen Gedanken auch für Stpfl. fruchtbar zu machen, die im „Klage- oder Einspruchsverfahren stecken geblieben sind“ (*Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 288 mwN). Nach Abschluss eines Verfahrens kann dieses aber nur in absoluten Ausnahmefällen wieder aufgerollt werden. Auch deshalb sollten die Verfahren offengehalten werden. Ist ein Musterverfahren vor dem BVerfG anhängig, fordert der gleichmäßige und rechtsstaatliche Vollzug der Steuergesetze, allg. durch vorläufige Maßnahmen und ggf. auch durch Übergangsregelungen zu reagieren (insges. einschließlich einer Übersicht über Vorlagen des BFH *Spindler*, FS Schaumburg, 2009, 169 [172 ff.]; *Balke*, FS Lang, 2011, 965).

Vorläufige Maßnahmen, Übergangsregelungen, Musterverfahren: Die Finanzpraxis sucht durch all diese Maßnahmen ihre Verantwortung für das GG in der Erwägung wahrzunehmen, einen – nach Ansicht eines Gerichts – verfassungswidrigen Zustand nicht zu perpetuieren. Der effektive Rechtsschutz im Massenverfahren des StRechts fragt insges. nach Musterverfahren, nach Sanktionen bei überlanger Verfahrensdauer (*P. Kirchhof* in DStJG 18 [1995], 17 [35 f., 40 f.]) und nach einem effektiven vorläufigen Rechtsschutz (s. *Buciek* in DStJG 18 [1995], 149 [150 ff.]; *Füssenich*, jM 2019, 247).

d) Entscheidungen des BVerfG

119 aa) Nichtigkeit

Das BVerfG prüft im Rahmen einer konkreten oder abstrakten Normenkontrolle oder (inzident) im Verfahren der Verfassungsbeschwerde, ob eine Regelung das GG verletzt. Gelangt es zu dem Erg., dass die Grenzen der Verfassung missachtet wurden, wird die Bestimmung – dies ist die Regelrechtsfolge – für verfassungswidrig und nichtig erklärt (§§ 78, 82 Abs. 1, 95 Abs. 3 BVerfGG). Meist betrifft eine solche Entsch. aber nur einen Teil eines Gesetzes. Insbesondere bei einem maßgeblichen Verfahrensfehler kann das Gesetz aber auch insges. für nichtig erklärt werden. So hat das BVerfG zuletzt das gesamte Kernbrennstoffsteuergesetz mangels

Gesetzgebungskompetenz für nichtig erklärt (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171).

bb) Appell

120

Das Gericht hat in besonderen Fällen auch sog. Appellentscheidungen getroffen, in denen es ein Gesetz – nicht selten mit einem besonderen Blick auf den Gestaltungsauftrag und -raum des Gesetzgebers – noch mit dem GG für vereinbar gehalten, dem Gesetzgeber aber dabei aufgegeben hat, die Wirkungen und Folgen des Gesetzes zu beobachten oder die kontrollierte Regelung für die Zukunft zu korrigieren, weil eine verfassungswidrige Entwicklung prognostiziert wird (BVerfG v. 24.6.1992 – 1 BvR 459/87 ua., BVerfGE 86, 369 [379 f.]). Die Norm bleibt bestehen, der Gesetzgeber ist aber verpflichtet, dem Handlungsauftrag des Gerichts zu folgen (insges. Löwer in HStR III, 3. Aufl. 2005, § 70 Rz. 114 ff.; Schlaich/Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 11. Aufl. 2018, Rz. 431 ff.; mit einem besonderen Blick auf das StRecht P. Kirchhof in DStJG 18 [1995], 17 [39 f.]; Wernsmann, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 2000, 35 ff.; Schwindt, Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze, 2014, 37 f.; Werth, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. I, 2018, 535 [539]).

cc) Unvereinbarkeit

121

In den meisten Fällen kommt eine Appellentscheidung nicht in Betracht. Nicht selten ist aber auch die Nichtigkeitserklärung ungeeignet, die richterliche Folgeverantwortung sowie den Gestaltungsraum des Gesetzgebers zu wahren. Das BVerfG kann dann eine Regelung für unvereinbar mit der Verfassung erklären. Die Unvereinbarkeitserklärung ist vorzunehmen, wenn verschiedene Möglichkeiten bestehen, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Bei einer Verletzung des Gleichheitssatzes stehen regelmäßig unterschiedliche Wege offen, das Maß der Verfassungswieder zu wahren, weil der Gesetzgeber etwa einen gleichheitswidrig gewährten Steuervorteil gleichheitsgerecht der gesamten Vergleichsgruppe gewähren oder versagen kann (vgl. §§ 31 Abs. 2, 79 Abs. 1 BVerfGG; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [245 f. mwN]; BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [256]; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [284 f.]; BVerfG v. 7.5.2013 – 1 BvR 909/06 ua., BVerfGE 133, 377 [422 f.]; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [249]; BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 ua., BVerfGE 139, 285 [318]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [211]). Zudem wäre eine Nichtigklärung nicht sachgerecht, wenn sie einen Zustand schaffen würde, der dem GG noch ferner stünde als der angegriffene Rechtsakt (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 ua., BVerfGE 87, 153 [177 f.]). Ist zB eine Verfassungsbeschwerde, die von Verfassungs wegen höhere staatliche Leistungen begehrt, erfolgreich, hätte eine Nichtigklärung der angegriffenen Regelung ggf. zur Folge, dass der Beschwerdeführer gar keine Leistung erhielte obwohl ihm verfassungsrechtl. Recht gegeben wurde und ihm nicht nur die bisherigen, sondern höhere Zuwendungen zustünden. Das BVerfG stellt in solchen Fällen den Verfassungsverstoß fest und beauftragt den Gesetzgeber oft innerhalb einer bestimmten Frist, einen verfassungskonformen Zustand zu schaffen. Das für verfassungswidrig erklärte Gesetz darf von den Finanzbehörden und Gerichten bis zur Neuregelung regelmäßig nicht mehr angewandt werden. Vorläufig kann die verfassungswidrige Rechtslage aber auch fortgelten, indem das Gericht

bestimmt, dass die Regelung zeitweise anwendbar bleibt (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [213]). In seltenen Fällen erlässt das BVerfG auch eine Übergangsregelung, insbes. damit der Erfolg einer Verfassungsbeschwerde – ganz im Sinne des Rechtsschutzbedürfnisses – individuell für den Beschwerdeführer wirkt (insges. *Werth*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 535 [539 ff.]).

122 dd) Unvereinbarkeitserklärungen im Steuerrecht

Verfassungswidrige Steuergesetze erklärt das BVerfG oft für unvereinbar mit dem GG und nicht für nichtig. Unvereinbarkeitserklärungen sind im Falle von Gleichheitsverstößen, also bei dem für das Steuerrecht zentralen Art. 3 GG (s. Anm. 260 ff.), sachgerecht (s. Anm. 121). Eine Nichtigkeitserklärung entfernt sich aber auch in anderen stl. Fällen oft weiter von der Verfassung als der angegriffene Zustand. Wird dem StRecht ersatzlos eine Norm genommen, kann dies in den betroffenen Fällen zu sachwidrigen Ergebnissen führen. Durch den Wegfall der Norm entsteht eine Rechtslage, die der Gesetzgeber, der von der Rechtmäßigkeit der Bestimmung ausging, so nicht wollte. Steuerrecht ist Massenrecht. Die Nichtigkeitsklärung einer Bestimmung des EStRechts betrifft daher oft zahlreiche Fälle und würde dann eine hohe Zahl von stl. Friktionen bewirken. Hinzutreten könnten enorme Steuerausfälle. Die Engpässe für den Haushalt müssten ggf. durch Steuererhöhungen an anderer Stelle ausgeglichen werden. Insgesamt erlaubt das BVerfG daher oft, eine für unvereinbar erklärte strechtl. Norm weiter anzuwenden (aus jüngerer Zeit BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [134]; BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 [70]; BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [258]; BVerfG v. 17.12.2014 – 2 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [249]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [213]).

Die aktuelle Entwicklung der Rechtsfolgenaussprüche des BVerfG wird unterschiedlich bewertet. Zu der Feststellung, das BVerfG kehre vermehrt zur *ex tunc*-Wirkung zurück (*J. Hey*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 451 [462]), tritt der Befund, das Gericht mache die Ausnahme der Fortgeltung „aus fiskalischer Rücksichtnahme und aus Gründen der Gewaltenteilung [...] zum Regelfall“ (*Werth*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 535 [549]; s. Anm. 118). Mögliche Steuerausfälle allein können die Unvereinbarkeitserklärung regelmäßig nicht rechtfertigen. Sonst würde das Regelausnahme-Verhältnis im Abgabenrecht zugunsten der Unvereinbarkeitserklärung verschoben, der Verfassungsmaßstab faktisch zurückgenommen. Zudem wird der Steuerpflichtige im Falle eines Grundgesetzverstößes nicht vor einer verfassungswidrigen Besteuerung geschützt. Verfassungsrechtlich gewinnt er das Verfahren. Das Obsiegen spiegelt sich aber im Rechtsfolgenausspruch nicht wider. Letztlich muss der Gesetzgeber kaum fürchten, im Falle eines Verfassungsverstößes Steuereinnahmen zu verlieren. Der Auftrag, verfassungskonforme Steuergesetze zu erlassen und verfassungswidrige Regelungen zu korrigieren, verliert an Kraft (insgesamt *Werth*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 535 [549 ff. mwN]). Gleichwohl bleibt bei Gleichheitsverstößen und in Fällen, in denen die Nichtigkeit der Norm zu einem verfassungsferneren Zustand führen würde, die Unvereinbarkeitserklärung sachgerecht. Die Rückerstattung einer verfassungswidrigen Steuer vermag die öffentliche Hand zwingen, andere Steuern zu erhöhen. Die Rückzahlung für den einen würde zur Belastung für den anderen. Auch das ist nicht im Sinne des Grundgesetzes (s. Anm. 121). Das BVerfG muss aber beginnen, die für das konkrete Ergebnis des Rechtsstreits so entscheidenden Rechtsfolgen des Richterspruches am konkreten Fall, dem Verfassungsverstoß und seinen Wirkungen, breiter zu begründen. Dann

sollte es jedenfalls in manchen Fällen zu differenzierteren Rechtsfolgenaussprüchen gelangen, die zB zu Steuererleichterungen in der Zukunft für Steuerpflichtige führen könnten, die eine verfassungswidrige Abgabe entrichten mussten.

ee) Rückwirkende Gesetzeskorrektur im Steuerrecht

123

Vergleichbare Erwägungen greifen für den Grundsatz der rückwirkenden Gesetzeskorrektur im StRecht. Wird eine stl. Regelung als gleichheitswidrig und daher unvereinbar mit dem GG erklärt, ist der Gesetzgeber – dies betont das BVerfG – grds. verpflichtet, die Rechtslage rückwirkend bezogen auf den in der gerichtlichen Feststellung genannten Zeitpunkt umzugestalten. Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die Norm dann im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [134]; BVerfG v. 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 [76]; BVerfG v. 9.12.2011 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [246]). Die Rechtslage ist mit dem BVerfG also grds. ex tunc zu korrigieren (vgl. zB BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [169]). Von diesem Grundsatz werden aber insbes. im Abgabenrecht Ausnahmen zugelassen, wenn ansonsten der Verfassungsverstoß intensiviert, wenn das Gebot der Rechtssicherheit verletzt würde oder wenn bei haushaltswirtschaftlich bedeutsamen stl. Regelungen der verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung und dem gleichmäßigen Verwaltungsvollzug für Zeiträume einer weitgehend schon abgeschlossenen Veranlagung nicht hinreichend gedient wäre. Zu Recht wird aber – wie bei der Unvereinbarkeitserklärung mit Fortgeltungsfrist (s. Anm. 122) – betont, das „Budget-Argument“ allein könne diese Ausnahme nicht rechtfertigen, schon weil in Zweifelsfragen im Vorfeld die Vollziehung von den Finanzbehörden ausgesetzt werden kann (s. Anm. 118; *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 22 Rz. 287 mwN). Der Verweis auf die Haushaltsfolgen darf den Vertrauensschutz gerade bei hohen Abgabenlasten, also bei tiefen Grundrechtseingriffen nicht strukturell schwächen. Auf erhebliche haushaltsrechtl. Probleme könnte mit Übergangsregelungen wie einer abgestuften Rückerstattung reagiert werden, indes nicht mit der Vereinnahmung verfassungswidriger Abgaben.

Das BVerfG lässt weitere Ausnahmen bei bislang nicht geklärten verfassungsrechtl. Fragen zu. Der Umstand, dass eine Regelung stets umstritten war, rechtfertigt diese Ausnahme jedoch nicht. Aus Erwägungen der Rechtssicherheit kann – so fährt das Gericht fort – zudem eine für unvereinbar erklärte Regelung bis zur Geltung des neuen Rechts weiter angewandt werden (insges. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [134]; BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 [70]; BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [258 f.]; BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 ua., BVerfGE 133, 377; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [249 ff.]). Nach einem Kammerbeschluss des BVerfG ist „eine Heilung unwirksamer kommunaler Abgabesatzungen mit Wirkung für vergangene Zeiträume ohne Verletzung des rechtsstaatlich gebotenen Vertrauensschutzes grundsätzlich“ möglich, „wenn der mit Rückwirkung versehenen Neuregelung in der Vergangenheit gleichartige Regelungsversuche vorausgegangen sind. Ein schutzwürdiges Vertrauen darauf, von einer solchen Abgabe verschont zu werden, kann dann nicht entstehen.“ Der Steuerbetroffene weiß, dass die öffentliche Hand die grds. zulässige Steuer erheben will. Die Neuregelung darf aber „rechtlich nicht zu beanstanden“ sein. Zudem kann eine Steuer in aller Regel nicht nachträglich für abgeschlossene VZ erhöht werden (BVerfG v. 3.9.2009 – 1 BvR 2384/08,

NVwZ 2010, 313 [314]). Doch auch wenn neue und nunmehr verfassungskonforme Regelungen für die Vergangenheit in Kraft gesetzt würden, darf der Vertrauensschutz der öffentlichen Hand in die StEinnahmen den Grundrechtsschutz nicht im Erg. leerlaufen lassen. Das BVerfG hat eine kommunale Verpackungssteuersatzung, die in ihrer Ausgestaltung als Lenkungssteuer den bundesrechtl. Vorgaben des Abfallrechts zuwiderlief, aufgrund der „Art der festgestellten Verfassungsverstöße“ für nichtig erklärt. Die Unvereinbarkeitsklärung hätte den Rechtswiderspruch perpetuiert und wurde daher unterlassen (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 ua., BVerfGE 98, 106 [133]; s. auch BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, DStR 2014, 420 [426]). Auf die Einnahmen aus der Kernbrennstoffsteuer durfte die öffentliche Hand nicht vertrauen, weil die Steuer „von Anfang an mit erheblichen finanzverfassungsrechtlichen Unsicherheiten belastet“ war. Die Steuer war daher zurückzuerstatten (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [229]; s. auch BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 ua., BVerfGE 98, 106 [133]; BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, DStR 2014, 420 [426]). Insgesamt sind der Grundrechtsschutz, das rechtsstaatliche Verbot, verfassungswidrig erhobene Abgaben zu vereinnahmen, die Sicherung des Haushalts und der Umstand, dass Steuerausfälle im Steuerstaat (s. Anm. 101) durch andere StEinnahmen und damit durch neue Steuerlasten Dritter zu kompensieren sind, zur Wirkung zu bringen. Diesen ausgleichenden Auftrag erfüllt das BVerfG bisher nicht hinreichend, wenn verfassungswidrige Steuergesetze ohne stl. Rückerstattungen für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt werden. Die Rechtsfolgenaussprüche des BVerfG sind in Zukunft jedenfalls breiter zu begründen. Das Gericht könnte dann differenzierte Entscheidungsfolgen entwickeln (s. Anm. 222 aE).

124–129 Einstweilen frei.

II. Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts

Schrifttum: von Savigny, System des heutigen Römischen Rechts, Bd. 1, 1840; *Englisch*, Wahrheit und Richtigkeit im juristischen Denken, 1963; *Ossenbühl*, Die Bindung der Verwaltung an die höchstrichterliche Rechtsprechung, AöR 92 (1967), 478; *Kriele*, Theorie der Rechtsgewinnung, 2. Aufl. 1976; *Larenz*, Richtiges Recht. Grundzüge einer Rechtsethik, 1979; *Weller*, Die Bedeutung der Präjudizien im Verständnis der deutschen Rechtswissenschaft. Ein rechtshistorischer Beitrag zur Entstehung und Funktion der Präjudizientheorie, 1979; *Leisner*, Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 1980; *Friauf*, Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht, in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, 53; *Kruse*, Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, 71; *Marten*, Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften, in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, 165; *Möllinger*, Über Notwendigkeit, Zweck und Grenzen der Steuerverwaltungsvorschriften, in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, 339; *Pelka*, Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften zum Einkommensteuerrecht und Bewertungsrecht, in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, 209; *Schneider*, Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung, in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, 99; *Trzaskalik*, Steuerverwaltungsvorschriften aus der Sicht des Rechtsschutzes, in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvor-

schriften im Steuerrecht, 1982, 315; Vogel, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989), 123; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Habil. 1992; Rupp, Rechtsverordnungsbefugnis des Deutschen Bundestages?, NVwZ 1993, 756; Kruse, Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung, DStJG 18 (1995), 115; A. Kaufmann, Das Verfahren der Rechtsgewinnung. Eine rationale Analyse: Deduktion, Induktion, Abduktion, Analogie, Erkenntnis, Dezsision, Macht, 1999; Rodi, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsauftrag des Steuergesetzgebers, in Kirchhoff/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, 2000, 187; Seiler, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, Diss. 2000; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000; Wernsmann, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, Diss. 2000; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil. 2002; Schneider, Gesetzgebung, 3. Aufl. 2002; Schmidt-Aßmann, Der Rechtsstaat, HStR II, 3. Aufl. 2004, § 26; Leisner, Gesetzmäßigkeit von Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, StuW 2007, 241; Breinersdorfer, Der Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers – einige Überlegungen anhand der Rechtsprechung des BVerfG und des EuGH, StuW 2009, 211; Spindler, Der Bundesfinanzhof und das Bundesverfassungsgericht im Zusammenwirken für ein verfassungskonformes Steuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, 2009, 169; Schön, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, DStJG 33 (2010), 29; Weber-Grellet, Die positive Bedeutung von Nichtanwendungserlassen – Der Nichtanwendungserlass als Element und Teil eines demokratischen Rechtsanwendungsdiskurses, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2010, 927; Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, Habil. 2011; A. Meyer, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem. Zum zivilrechtlichen Ausgleich von Steuerfolgen, Habil. 2013; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012; Hassemer/Neumann/Saliger (Hrsg.), Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtstheorie der Gegenwart, 9. Aufl. 2016; Levedag, Rechtsprechungskontinuität und Rechtsprechungsänderungen – nationale Sicht, in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. I, 2018, 181; E. Reimer, Zusammenspiel von Rechtsprechung und Gesetzgebung, in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. I, 2018, 227; M. Schmitt, Zusammenspiel von Rechtsprechung und Verwaltung – nationale Sicht, in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. I, 2018, 251; Trossen, Reichweite und Grenzen verfassungskonformer Auslegung, in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. I, 2018, 519; Drüen, Eigenständigkeit und Methodik des Steuerrechts, in Droegel/Seiler (Hrsg.), Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, 95.

1. Hierarchische Ordnung des Gesetzesrechts

a) Gesetzlich gestaltetes Einkommensteuerrecht

130

Der BTag regelt mit Zustimmung des BRats das EStRecht (Art. 105 Abs. 2, Abs. 3, Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG; s. Anm. 105). Das Parlament findet bei seinen stl. Neuregelungen das bestehende EStRecht vor, entwickelt dieses weiter und ist dabei – wie bei jedem anderen Gesetzgebungsakt auch – an das GG gebunden, in dieser Bindung der Erstinterpret der Verfassung. Die Finanzverfassung bestätigt in Art. 106 Abs. 3 GG den Ausgangspunkt des geltenden EStRechts. Insbesondere die Grundrechte und das Rechtsstaatsprinzip setzen der Fortentwicklung des EStRechts einen Rahmen (s. Anm. 170 ff., 220 ff.).

131 **b) Rechtsverordnung, Gesetzesdelegation**

Gesetzesdelegation und Wesentlichkeitslehre: Der Gesetzgeber kann und soll nicht jedes stl. Detail regeln. Er wird daher durch Art. 80 Abs. 1 GG ermächtigt, Rechtsetzungsbefugnisse auf die BReg., einen Bundesminister oder eine Landesregierung zu delegieren. Aufgrund einer Ermächtigung im Gesetz kann auch eine andere Stelle Adressat der Delegation sein (Art. 80 Abs. 1 Satz 4 GG). Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG konkretisiert in diesen Fällen das Bestimmtheitsgebot und den Parlamentsvorbehalt, nach dem alle wesentlichen Entsch. vom unmittelbar demokratisch legitimierten Gesetzgeber zu treffen sind (BVerfG v. 27.11.1990 – 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, 130 [151 f.]; Anm. 180 ff., 185 ff.). Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung müssen im Gesetz bestimmt sein. Der parlamentarische Gesetzgeber muss entscheiden, „mit welcher Tendenz von der Ermächtigung Gebrauch gemacht werden wird und welchen Inhalt die auf Grund der Ermächtigung erlassenen Vorschriften haben können“ (BVerfG v. 13.6.1956 – 1 BvL 54/55 ua., BVerfGE 5, 71 [76]). Art. 80 Abs. 1 GG erlaubt nicht nur die Delegation, sondern legt die Übertragung von Rechtsetzungsmacht als Klugheitsregel im Sinne der Wesentlichkeitslehre nahe. Der BTag ist der Spezialist für das Allgemeine. Die Verwaltung hat die Kompetenz, die konkreten Sachfragen zu beantworten. Will das Parlament die maßgeblichen Grundentscheidungen selbst treffen und sich nicht im Speziellen verheddern, sollte es Detailregelungen nicht erlassen, sondern diese Aufgabe anderen übertragen (G. Kirchhof, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, 190 ff.; Seiler, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, 185 ff., 356 ff.). In § 51 ist der Gesetzgeber dem verfassungsrechtl. Gedanken, Rechtsetzungsmacht zu delegieren, für das EStRecht gefolgt.

Rechtsverordnungen im Einkommensteuerrecht: Das EStG muss nach dem Parlamentsvorbehalt die stl. Belastungsentscheidung dem Grunde nach regeln (s. Anm. 180 ff.). Der so gezeichnete Rahmen kann und soll durch Rechtsverordnungen ausgefüllt werden (Art. 80 Abs. 1 GG; § 51 EStG). Der „originäre politische Gestaltungswille“ hinsichtlich des „Ob“ und „Wie“ einer Regelung muss beim Parlament verbleiben, darf nicht delegiert werden (BVerfG v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85 ua., BVerfGE 78, 249 [273]). Die Rechtsverordnung soll im Bereich des EStRechts Tatbestandsmerkmale konkretisieren und das Gesetz von technischen Details entlasten. Gesetzesvertretende oder gesetzesändernde Rechtsverordnungen sind unzulässig (*Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 10 ff. mwN). Die Rechtsverordnung ist folglich ein wichtiges Instrument, die Verständlichkeit des EStRechts zu stärken. Insofern dient die Gesetzesdelegation in den gezeichneten Grenzen auch der Vereinfachung des Rechts, weil sich Parlament und Gesetz leichter auf ihren Auftrag, der verallgemeinernden Regelbildung konzentrieren können. Im Bereich des EStRechts konkretisieren insbes. die EStDV und LStDV die gesetzlichen Tatbestände.

132 **c) Hierarchische Ordnung der Rechtsquellen**

Die gesetzlichen Grundlagen der Einkommenbesteuerung stehen damit in einer hierarchischen Ordnung. Das EStG konkretisiert das GG und gibt in der Entsch., Rechtsetzungsbefugnisse zu delegieren, dem Ordnungsgeber klare Vorgaben. Die verfassungsrechtl. Maßstäbe leiten dann alle stl. Regelungen. Die Steuergesetze sollen – das ist der weitere Gedanke dieser Hierarchie – eine konsistente Rechts-

ordnung bilden. Diese Erwartung wird aber in der Rechtspraxis nicht immer erfüllt, insbes. im StRecht enttäuscht (insges. Anm. 189).

2. Änderungen von Rechtsverordnungen durch den parlamentarischen Gesetzgeber

133

Rechtsverordnungen im Bereich des StRechts wie die EStDV werden in der Praxis zuweilen nicht durch eine Rechtsverordnung, sondern durch ein Parlamentsgesetz geändert (s. hierzu BVerfG v. 13.9.2005 – 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196 [234] mwN). Das Gesetzgebungsverfahren ist aber auf den Erlass von Parlamentsgesetzen und nicht auf das Inkrafttreten von Verordnungen ausgerichtet. Wird eine Verordnung erlassen, bringt das Verfahren ein falsches Produkt hervor. Die Kritik an den Verordnungen durch den Parlamentsgesetzgeber wendet zudem ein, die Praxis entspreche nicht dem gewaltenteilenden System des GG, verwische Verantwortungen, lasse den Adressaten über den Rang der geschaffenen Norm im Unklaren, frage nach dem Verfahren zur Änderung der Regelung, unterlaufe das förmliche Gesetzgebungsverfahren sowie die erfolgte Entsch., Rechtsetzungsmacht zu delegieren. Doch ist der Akt der Gesetzgebung in der Rechtsverordnung bestimmt. Nach diesem Produkt richten sich Rang, Rechtsschutzmöglichkeiten und Verwerfungskompetenzen (*Rupp*, NVwZ 1993, 756 [758f.]; *P. Kirchhof* in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 51 Rz. 16 mwN; *Schneider*, Gesetzgebung, 3. Aufl. 2002, Rz. 659 ff.).

Fünf Voraussetzungen: Das BVerfG hat die Praxis, Rechtsverordnungen im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren zu ändern, unter fünf Voraussetzungen gebilligt (BVerfG v. 13.9.2005 – 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196 [234 ff.]):

- Die durch das Parlament erlassene Verordnung muss die Ausnahme bleiben. Nur wenn ein besonderes Bedürfnis besteht, eine Verordnung durch den parlamentarischen Gesetzgeber zu ändern, ist diese Änderung zulässig. Dies ist mit dem BVerfG insbes. bei Regelungsgefügen der Fall, in denen förmliches Gesetzesrecht und auf ihm beruhendes Ordnungsrecht ineinander verschränkt sind (sog. „Begleitänderung“, *P. Kirchhof* in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 51 Rz. 16). In diesen Fällen sollen – so fährt das Gericht fort – die Rechtsänderungen nicht in zwei Verfahren geteilt oder der parlamentarische Gesetzgeber angeregt werden, die Rechtssetzungsdelegation zurückzuziehen.
- Das parlamentarische Verfahren ist – auch in seinen Zustimmungserfordernissen – beim Erlass von Verordnungen zu beachten. Ein einfacher Parlamentsbeschluss reicht nicht. Die Verfassungsbindung wird – dies ist dem Rechtsstaat selbstverständlich – nicht modifiziert.
- Der geänderten Verordnung muss ein einheitlicher Rang zugewiesen werden, damit kein „Mischgebilde“ entsteht, die Hierarchie des Gesetzesrechts (s. Anm. 130 f.) und die Rechtswegzuweisungen nicht verwischt werden.
- Der parlamentarische Gesetzgeber hat die Grenzen der Delegation (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG; s. Anm. 131), der Verordnungsermächtigung zu beachten, damit die parlamentarische Delegationsentscheidung und die Konsistenz des Ordnungsrechts gewahrt werden.
- Schließlich kann die durch das Parlament erlassene Verordnung durch eine Verordnung der Exekutive geändert werden. Dies ist die Folge des zugewiesenen Rangs.

Einstweilen frei.

134

3. Verwaltungsinterne Regelungen

135 a) Richtlinien, BMF-Schreiben, Erlasse, Verfügungen

Die BReg. kann im Bereich des StRechts allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen. Diese sog. Richtlinien bedürfen der Zustimmung des BRat, soweit die Verwaltung den Landesfinanzbehörden oder Gemeinden obliegt (Art. 108 Abs. 7 GG). Das BMF und die Finanzminister der Länder haben auch im Bereich des EStRechts eine Weisungskompetenz (Art. 108 Abs. 3 iVm. Art. 85 Abs. 3 GG). Die Frage, ob der Bundesfinanzminister Einzelweisungen oder allgemeine Weisungen gegenüber den die ESt verwaltenden Landesfinanzbehörden erlassen darf, wird unterschiedlich beantwortet (hierzu und insges. *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 35ff. mwN). § 21a FVG reagiert auf diese unterschiedlichen Deutungen pragmatisch im Sinne des kooperativen Föderalismus: In Abstimmung mit den Ländern können Schreiben des Bundesministers der Finanzen ergehen, die aber erst verbindlich werden, wenn sie von den obersten Finanzbehörden der Länder als eigene Weisungen an die nachgeordneten Finanzbehörden weitergegeben werden. Zudem kann der Vollzug des EStRechts durch Erlasse des Bundesministers und der Finanzminister oder Finanzsenatoren der Länder geleitet werden. Verfügungen der Oberfinanzdirektionen der Länder oder eines Landesamtes für Steuern regeln Besonderheiten der Region und binden die FÄ des entsprechenden Zuständigkeitsbereichs.

Die auf Grundlage des Art. 108 Abs. 7 GG erlassenen Verwaltungsvorschriften leiten die Gesetzesanwendung. In der Steuerpraxis spielen sie eine maßgebliche Rolle. Verwaltungsvorschriften wollen die Verwaltungsbeamten – auch die Steuerberater – im Massenverfahren des EStRechts entlasten, der Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit im Steuervollzug dienen. Insoweit erfüllen sie eine wichtige Aufgabe. Mögen sie für manchen Praktiker auch den Blick ins Gesetz ersetzen, sind bei ihrer Anwendung die gesetzlichen Grenzen bewusst zu halten: Verwaltungsvorschriften sind an die FinVerw. gerichtet, binden die Stpfl. und die Finanzgerichte nicht unmittelbar. Wie jedes Verwaltungshandeln müssen sie das Gesetzesrecht – die Vorgaben des GG, des EStG und der EStDV (s. Anm. 130 ff.) – strikt befolgen.

136 b) Bindung der Gerichte an Verwaltungsvorschriften?

Selbstbindung der Verwaltung: Verwaltungsvorschriften sind an die Verwaltung gerichtet, nicht an den Richter. Von dem hieraus folgenden Grundsatz, Verwaltungsvorschriften greifen für die Gerichte nicht, werden aber Ausnahmen gemacht. Mittelbar sind sie maßgeblich, wenn eine Verwaltungsvorschrift zu einer Selbstbindung der Verwaltung und damit zu einem Gleichbehandlungsanspruch eines Stpfl. führt (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393). Bei einer stetigen Verwaltungspraxis ist die Verwaltung für die Dauer dieser Praxis an diese gebunden (Art. 3 Abs. 1 GG). Eine solche mittelbare Außenwirkung entfalten insbes. ermessensleitende Verwaltungsvorschriften.

Regelungen des Verfahrens, der Zuständigkeit, Pauschalierungen: Das BVerfG ist von dem Grundsatz, Verwaltungsvorschriften greifen für Gerichte nicht unmittelbar, für Regelungen der Behördenzuständigkeit oder des Verwaltungsverfahrens abgewichen (BVerfG v. 28.10.1975 – 2 BvR 883/73 ua., BVerfGE 40, 237 [250 ff.]). Der BFH ergänzt, dass „typisierende Pauschalregelungen“ grds. auch von den Gerichten zu beachten seien, weil sie auf einer sachverständigen Beurteilung und

Auswertung einer Vielzahl repräsentativer Einzeldaten beruhen, folglich der Arbeitsvereinfachung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen (BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425). In der Tat werden Bewertungsrichtlinien oder Typisierungsvorschriften (AfA-Tabellen, Pauschbeträge, Richtsätze) kaum in einem Gerichtsverfahren „widerlegt“ werden können (*Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 35). Gleichwohl vermag die unmittelbare Bindung der Gerichte an Verwaltungsvorschriften nicht zu überzeugen. Der Weg über eine in diesen Fällen verdichtete Selbstbindung der Verwaltung, einem Gleichbehandlungsanspruch und damit einer mittelbaren Bindung der Gerichte ist überzeugender, weil er den unmittelbaren Adressaten der Verwaltungsvorschriften nicht auswechselt.

Materiell-rechtliche Vorschriften: Verwaltungsvorschriften sind – so das BVerfG – „grundsätzlich Gegenstand, nicht jedoch Maßstab richterlicher Kontrolle.“ Diesen Befund beschränkt das Gericht aber auf Vorschriften mit materiell-rechtl. Inhalt. Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften regeln die Rechtsdeutung durch die Verwaltung. Gerichte sind an diese Interpretation nicht gebunden, können sich aber „aus eigener Überzeugung“ der Rechtsauffassung der Verwaltung anschließen (BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 [227, 229]). Der BFH bestätigt dies in der Aussage, dass norminterpretierende Verwaltungsvorschriften „keine Rechtsnormqualität“ haben (BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425). Ein Gleichbehandlungsanspruch aufgrund einer Selbstbindung der Verwaltung kann allerdings auch in diesen Fällen – letztlich bei allen Verwaltungsvorschriften – bestehen (diesen betont *Kruse* in *DStJG* 18 [1995], 115 [118 ff.]; s. zu den besonderen Problemen bei rückwirkenden Maßnahmen Anm. 331 ff., 340 ff.).

Einstweilen frei.

137–139

4. Höchstrichterliche Entscheidungen, Nichtanwendungsgesetze, Nichtanwendungserlasse

a) Gewaltenteilender Ausgangspunkt

140

Die finanzgerichtlichen Urteile binden, soweit über den Streitgegenstand entschieden wurde, die Parteien des Rechtsstreits (§ 110 Abs. 1 FGO). Dieser Befund entspricht dem gewaltenteilenden System des GG, nach dem der Gesetzgeber die allgemeinen Regeln erlässt, Rspr. und Verwaltung aber über den Einzelfall entscheiden (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG). Es gilt der Vorrang des Gesetzes, die richterliche ist von der gesetzgeberischen Kompetenz getrennt. Auch BFH und BVerfG dürfen nicht eigenständig wie ein Gesetzgeber Recht setzen, nicht von „der Rolle des Normanwenders in die einer normsetzenden Instanz“ wechseln. Der Auftrag der Richter ist die Rechtsfindung, nicht die Gesetzgebung (BVerfG v. 3.11.1992 – 1 BvR 1243/88, BVerfGE 87, 273 [280]; BVerfG v. 12.11.1997 – 1 BvR 479/92 ua., BVerfGE 96, 375 [394]; BVerfG v. 7.6.2005 – 1 BvR 1508/96, BVerfGE 113, 88 [103]).

b) Prägende Rolle der höchstrichterlichen Rechtsprechung

141

In Anerkennung dieses Ausgangspunkts strahlt insbes. die höchstrichterliche Rspr. weit über den Einzelfall hinaus. Die Entsch. des BVerfG sind in Tenor und den tragenden Gründen verbindlich, müssen von der Rechtspraxis befolgt werden (§ 31 BVerfGG, BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [277]; *Schlaich/Ko-*

rioth, Das Bundesverfassungsgericht, 11. Aufl. 2018, Rz. 485 ff. mwN). Die Urteile des BFH haben „grundsätzliche Bedeutung“ (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), geben idR die praxisprägende Deutung des Gesetzes vor. Die Entsch. des BFH und des BVerfG werden in der Steuerrechtswissenschaft in besonderer Weise beachtet. Die FinVerw. muss treffenden richterlichen Deutungen des Rechts folgen, ist an die gerichtlichen Entsch. in der Reichweite ihrer Wirkung unmittelbar gebunden und hat sie darüber hinaus jedenfalls zu beachten (*Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, 274 ff.). Wenn die Rspr. ihre tragenden Gründe in Leitsätzen – gesetzesähnlich – veröffentlicht, die FinVerw. die maßgeblichen höchstrichterlichen Entsch. in Verwaltungsvorschriften (s. Anm. 135f.) aufnimmt und so die Verwaltungspraxis unmittelbar auf sie ausrichtet, Vertragsparteien richterliche Entsch. ihren Vereinbarungen zu Grunde legen, das Haftungsrecht und das Strafrecht die Beachtung der höchstrichterlichen Rspr. fordern, nimmt die Praxis der Rechtsbefolgung den Unterschied zwischen Gesetzgeber und Rspr. insoweit kaum noch wahr.

142 c) Nichtanwendungsgesetze

Primat des Gesetzgebers: Diese weitreichenden Wirkungen höchstrichterlicher Entsch. ändern die Gesetzesbindung der Richter nicht. Die Hierarchie von rechtsetzender und rechanwendender Gewalt weist damit auch auf den Gesetzgeber als zentrales Korrektiv einer prägenden höchstrichterlichen Rspr. Ändert der Gesetzgeber das Gesetz, muss die Rspr. dieser Änderung folgen – dies ist eine Selbstverständlichkeit in der rechtsstaatlichen Demokratie. Gerichte, denen wie dem EuGH kein vitaler Gesetzgeber gegenübersteht – das Primärrecht ist in der Praxis aufgrund der grds. notwendigen Zustimmung aller 28 Mitgliedstaaten der EU nur schwer zu ändern –, müssen in einer bemerkenswerten Ambivalenz agieren. Einerseits ist das Primärrecht strikt zu wahren, weil das gesetzgebende Rechtsprechungskorrektiv gehemmt ist. Die Starrheit des Primärrechts beauftragt das Gericht aber in dieser strikten Bindung in besonderer Weise zur richterlichen Rechtsfortbildung, weil auf neue Situationen kaum durch eine Änderung des Primärrechts reagiert werden kann.

Nichtanwendungsgesetze im Steuerrecht: Der parlamentarische Gesetzgeber hat im gewaltenteilenden System des GG das erste und letzte Wort. Er erlässt die Steuergesetze, die von den Richtern angewandt werden, und kann das Steuergesetz ändern, um auf eine unliebsame Rspr. zu reagieren. Im StRecht hat diese Hierarchie zum Phänomen der Nichtanwendungsgesetze geführt. Der Gesetzgeber korrigiert insbes. Rechtsprechungswechsel des BFH mit einer Änderung des einfachen Rechts. Ein Beispiel im EStRecht bietet der neue § 33 Abs. 2 Satz 4, der nach dem Rechtsprechungswechsel des VI. Senats des BFH gleichsam zur alten Rspr. zurückkehrte. Prozesskosten sind hiernach nur als agB absetzbar, wenn der Prozess existenzielle, elementare, lebensnotwendige Fragen betrifft (hierzu wie insges. *G. Kirchhof*, DStR 2013, 1867 [insbes. 1870f. mwN]). Nichtanwendungsgesetze sind sachgerecht, wenn der Gesetzgeber in einer eigenen Konkretisierung des GG die Rspr. des BFH korrigiert. Rein fiskalische Motive reichen demgegenüber nicht (*Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 40 mwN). Die Nichtanwendungsgesetze müssen den Vorgaben des GG folgen, die für alle Gesetze gelten (*Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, 65 ff.; *E. Reimer*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 227 [244 f.]; jeweils mwN; s. für die Rückwirkung Anm. 340 ff.). Art. 19 Abs. 1 Satz 1 und Art. 3 Abs. 1 GG setzen dieser Praxis eine kaum beachtete Grenze. Beide Artikel betonen in einer jeweils unterschiedlichen

Perspektive, dass ein grundrechtsbeeinträchtigendes Gesetz – und dies sind die Steuergesetze in aller Regel – nicht nur für den Einzelfall gelten darf, sondern allgemein sein muss (s. Anm. 195 ff.). Der Gesetzgeber darf auf eine bestimmte richterliche Einzelfallentscheidung reagieren, muss aber eine verallgemeinernde Regel erlassen.

d) Nichtanwendungserlasse

aa) Phänomen des Steuerrechts, Abgrenzungen

143

Die FinVerw. mag den Gesetzgeber anregen, ein Nichtanwendungsgesetz zu erlassen (s. Anm. 142). Nicht selten reagiert sie aber auf eine missliebige Rspr. unmittelbar mit einem sog. Nichtanwendungserlass. Die Erlasse ergehen überwiegend als BMF-Schreiben in Kooperation mit den obersten Finanzbehörden der Länder (s. Anm. 135). Sie weisen die FinVerw. an, die Grundsätze einer BFH-Entsch. nur auf den gelösten Fall und nicht auf vergleichbare Fälle anzuwenden. Diese Erlasse sind von den Anwendungserlassen – einer Interpretation der Rspr. –, den Übergangserlassen, in denen die Verwaltung den Übergang zu einer neuen Rspr. regelt, und den Nichtveröffentlichungen von BFH-Entsch. im BStBl. II, die nur vorübergehend zur Sicherung des rechtsklaren Vollzugs zulässig sind, zu unterscheiden.

Nichtanwendungserlasse sind ein Phänomen des StRechts, insbes. des EStRechts. Die hohe Zahl der Betroffenen, der Massenvollzug des EStG und die möglichen weitreichenden Einnahmeverluste der öffentlichen Hand im Falle eines Rechtsprechungswechsels regen die FinVerw. an, durch Erlasse schnell auf eine neue unerwünschte Rechtsprechungslinie zu reagieren. Nichtanwendungserlasse korrigieren BFH-Entsch. mit grundsätzlicher Bedeutung. In der Regel erledigen sie sich nach nicht allzu langer Zeit – 50 % nach fünf Jahren und zusätzliche 25 % nach sieben Jahren. Die Verwaltung will durch die Erlasse entweder eine Gesetzesänderung durch den Gesetzgeber oder eine Rechtsprechungsänderung durch den BFH bewirken – letzteres gelingt allerdings nur in rund einem von zehn Fällen (insges. *Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, 5 ff. mwN).

bb) Verfassungsrechtliche Diskussion

144

Die Diskussion über die verfassungsrechtl. Zulässigkeit von Nichtanwendungserlassen bewegt sich zwischen zwei Polen. Auf der einen Seite werden die auf den Einzelfall beschränkten Wirkungen der BFH-Urteile und die eigenständige Befugnis der FinVerw. betont, das StRecht zu konkretisieren. Nichtanwendungserlasse seien daher ein zulässiges Instrument im Rechtsstaat, auf eine unliebsame Rspr. zu reagieren (*Ossenbühl*, AöR 92 [1967], 478 [481 ff.]; *Schmitt*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, Bd. I, 251 [255]). Demgegenüber wurde dargelegt, die FinVerw. sei an die tragenden Gründe der BFH-Entsch. gebunden, mit der Folge, dass die rechtsstaatliche Forderung der Rechtssicherheit und der Gleichheitssatz Nichtanwendungserlasse untersagen (*Leisner*, Die Allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 1980, insbes. 125).

Zwischen diesen Antipoden bewegen sich Verfassungsdeutungen, die nur bestimmte Nichtanwendungserlasse für unzulässig halten: Ein Erlass dürfe aus Gründen der Rechtssicherheit nicht zu Lasten des Stpfl. von einer ständigen Rspr. abweichen oder müsse aufgegeben werden, wenn der BFH seine Rechtsdeutung in einer weiteren Entsch. bestätigt. Auch wird aus dem System der loyalen Gewaltenteilung und dem

Gebot der Rechtssicherheit gefordert, einem Nichtanwendungserlass müsse die Überzeugung zugrunde liegen, das BFH-Urteil sei offensichtlich rechtsfehlerhaft. Zudem sei ein Nichtanwendungserlass zu unterlassen, wenn ein Rechtsprechungswechsel nicht zu erwarten sei (s. für eine Übersicht der Diskussion *Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, 92 ff. mwN).

145 cc) Bindung an Recht und Gesetz

Die vollziehende Gewalt und die Rspr. sind an „Gesetz und Recht“ gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG). In der Bindung an das Recht liegt kein Freibrief für eine richterliche Rechtsfortbildung oder eine gesetzesgelöste Verwaltung (für die Rspr. BVerfG v. 7.6.2005 – 1 BvR 1508/96, BVerfGE 113, 88 [103 f. mwN]; s. sogleich Anm. 150 ff.). Der Begriff „Recht“ wird zwar unterschiedlich, aber auch in bemerkenswerten Parallelen gedeutet. Das Recht erfasse geschriebene und ungeschriebene Rechtssätze, das Völker- und Europarecht, untergesetzliche Normen, das Richterrecht, die allgemeinen Rechtsgrundsätze und das Gewohnheitsrecht. Zudem stelle die Bindung an das Recht „die Grundfrage des Rechtsstaats“ nach dem Verhältnis von Legalität zur Legitimität, nach dem Konflikt zwischen „Rechtsgleichheit und individueller Gerechtigkeit“, nach der „Idee der Gerechtigkeit“ (*Schmidt-Aßmann* in HStR II, 3. Aufl. 2004, § 26 Rz. 33, 41). Die Konkretisierung des „Rechts“, die Suche nach Regeln, die Gerechtigkeit stiften, richtet sich im hierarchischen System des GG (s. Anm. 130 f.) zunächst und in erster Linie an den Gesetzgeber (*Grzeszick* in *Maunz/Dürig*, Art. 20 GG Rz. 66 mwN). Der deutsche Gesetzgeber ist gem. Art. 20 Abs. 3 GG der verfassungsmäßigen Ordnung verpflichtet, in der die Idee der Gerechtigkeit enthalten ist. In jüngerer Zeit wurde die Rspr. vom Begriff des Rechts ausgeschlossen. Rechtsprechung sei Gesetzeskonkretisierung, gehe also in der Bindung an das Gesetz auf (*Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, 216 ff.). Dieser Befund verkennt den eigenständigen Entscheidungsraum der Richter, der in der Bindung an das Gesetz besteht (s. Anm. 141 und 150 ff.).

146 dd) Nichtanwendungserlasse als vorübergehendes Instrument

Das GG verbietet Nichtanwendungserlasse nicht. Sie verstoßen nicht unmittelbar gegen das Richterrecht, weil die Bindungswirkung der richterlichen Entsch. beschränkt ist und der Erlass diese Beschränkung betont. Ohnehin ist die Verwaltung aufgerufen, die Gesetze selbst zu konkretisieren. Trotz grundsätzlicher Zulässigkeit von Nichtanwendungserlassen wird zu Recht eine Zurückhaltung der Verwaltung, eine besondere rechtl. Überzeugung über die Notwendigkeit eines Erlasses gefordert (*Kruse* in DStJG 18 [1995], 115 [124 f.] mwN; *Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, 261 ff., der hierfür insbes. auf den – allerdings vagen – Grundsatz der Gewaltenloyalität abstellt; vgl. *Weber-Grellet*, FS Lang, 2011, 927). Die Rechtssicherheit und die Gleichheit vor dem Gesetz untersagen, parallele Rechtsfragen unterschiedlich zu beantworten. Im Rechtsstaat muss ein Konflikt zwischen Verwaltung und Rspr. daher gelöst werden, darf nicht über einen längeren Zeitpunkt bestehen – die hieraus folgenden Rechtsunsicherheiten dürfen sich nicht perpetuieren. Nichtanwendungserlasse sind daher nur als vorübergehendes Instrument zulässig – in Vorbereitung eines (ggf. erneuten) Rechtsprechungswechsels oder einer klarstellenden Änderung des Steuergesetzes. Die Praxis folgt diesem Maßstab in aller Regel stillschweigend, sollte ihn aber be-

wusst herausstellen. Nichtanwendungserlasse wirken kaum über längere Zeit (s. Anm. 143).

Einstweilen frei.

147–149

5. Auslegung und richterliche Rechtsfortbildung

a) Gängige verfassungsgebote Auslegungsmethoden im Steuerrecht

aa) Auslegung im System des Einkommensteuerrechts

150

Die Steuergesetze sind – wie jedes Gesetz – nach dem von *Friedrich Carl von Savigny* geprägten Kanon auszulegen. Die Gesetzesdeutung folgt dem Wortlaut, der Gesetzessystematik, historischen und teleologischen Erwägungen (*von Savigny*, System des heutigen Römischen Rechts, Bd. 1, 1840, 212 ff.). Zu diesen „anerkannten“ Auslegungsmethoden (BVerfG v. 24.5.1992 – 2 BvF 1/92, BVerfGE 93, 37 [81]; BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 [210]) treten die verfassungs- und europarechtskonforme Auslegung. Die europarechtskonforme Auslegung gewinnt angesichts des zunehmenden Einflusses dieses Rechtsgebiets auf das EStRecht an Bedeutung. Bei der Deutung im Einklang mit dem Verfassungsrecht ist die Rolle der stl. Vorschriften mit Blick auf die verfassungsrechtl. Grundlagen zu vermessen. Aufgrund des grundgesetzlichen Gebots, folgerichtige Gesetze zu erlassen (s. Anm. 267 ff.), gehen die verfassungskonforme Auslegung und steuersystematische Deutung Hand in Hand, greifen ineinander (zur verfassungskonformen Auslegung *Trossen*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 519).

bb) Verfassungsgebundene Auslegung

151

Die anerkannten Auslegungsmethoden sollen rechtssicher und kontrollierbar die zu prüfenden Rechtsfälle lösen. Sie sichern dann den Vorrang des Gesetzes, den Grundsatz der Gewaltenteilung, das Gebot der Rechtssicherheit und die gleichheitsgerechte Anwendung des Rechts. Verwaltung und Rspr. können die Auslegungsmethoden daher nicht frei wählen, sondern müssen dem gängigen Kanon folgen (BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 [210]). Nicht als eigenständige Methoden anerkannt sind die folgenorientierte, die rechtsvergleichende Auslegung oder die Rechtsdeutung im Sinne des *effet utile*.

cc) Argumentationsmethoden im Einkommensteuerrecht

152

Bei der so geleiteten Auslegung helfen die anerkannten Argumentationsmethoden, der Gleichheitsschluss (*argumentum e simile*), der Umkehrschluss (*argumentum e contrario*), der Erst-recht-Schluss (*argumentum a fortiori*), das Argument aus den Folgen (*argumentum ad absurdum*) und das Argument über das Regel-Ausnahme-Verhältnis. So wurde der Kreis der Kindergeldberechtigten iSd. § 62 Abs. 2 in einem Gleichheitsschluss geweitet (BFH v. 25.7.2007 – III R 55/02, BStBl. II 2008, 758 [761]), der stl. Aufwendungsbegriff in einem Umkehrschluss zum Begriff der Einnahmen des § 8 Abs. 1 konkretisiert (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [836]), im Falle der Nichtabsetzbarkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in einem Erst-recht-Schluss eine Aufwendung für andere privat genutzte Räumlichkeiten ebenfalls nicht zum Abzug zugelassen (FG Ba.-Württ. v. 21.1.2013 – 9 K 2096/12, EFG 2013, 767 [770]), in einem Argument aus den Folgen

ein Widerspruch zur Rspr. des BVerfG bei der Auslegung des § 32 Abs. 6 Satz 1 vermieden (BFH v. 24.8.2004 – VIII R 18/04, BStBl. II 2008, 366 [367]) und die Regelung der Katalogberufe in § 18 Abs. 1 als Regelfälle selbständiger Arbeit verstanden (BFH v. 21.3.1995 – XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732 [734]).

153 dd) Verhältnis zu anderen Rechtsgebieten

Zudem ist zu berücksichtigen, dass das EStRecht in einem besonderen Verhältnis zum Zivilrecht und Sozialrecht steht. Konzepte aus diesen Rechtsgebieten dürfen nicht einfach ignoriert, aber auch nicht leichter Hand ins StRecht übertragen werden, sondern sind auf die Funktion der strechtl. Norm auszurichten (zum Zivilrecht A. Meyer, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 15 ff.). Die Begriffe „Vermietung und Verpachtung“ in § 21 oder des „Gewerbetriebs“ in § 15 haben eine eigene stl. Bedeutung, die sich von der des Zivilrechts unterscheidet. Teilweise übernimmt das EStRecht aber auch Regelungen aus den anderen Teilrechtsordnungen in ihrer jeweiligen Entwicklung, wenn für die Besteuerung der Ehegatten an das zivilrechtl. Institut der Ehe und der eingetragenen Lebenspartnerschaft angeknüpft wird (§ 26, § 2 Abs. 8) oder § 15 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 auf die Offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft verweist (dynamische Verweise; P. Kirchhof in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 39).

154 ee) Teleologie und steuerjuristische Betrachtungsweise

Ökonomische Erkenntnisse prägen aus sich heraus das StRecht nicht unmittelbar, sondern sind sorgsam in den Grenzen der juristischen Methodik zu integrieren, können insbes. die teleologische Interpretation, die Argumentation aus den Folgen leiten. Im Rahmen der Teleologie wird zwischen den sog. Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen, Vereinfachungszwecknormen und den Missbrauchsvermeidungsnormen unterschieden (s. Anm. 60 ff.). Insges. wird die Deutung von der stl. Rationalität – von der steuerjuristischen Betrachtungsweise – geprägt (insges. Schön in DStJG 33 [2010], 29 [45 ff.]; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 43 ff.; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 68; jeweils mwN). Die Interpretation des StRechts muss zudem weitere besondere Wirkungen stl. Normen aufnehmen, wenn diese den Stpfl. zu lenken suchen, in die Vergangenheit greifen oder zu kumulativen Belastungen führen (insges. Anm. 310 ff.).

b) Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung

155 aa) Notwendigkeit und Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung

Die Wirklichkeit kennt zahlreiche Rechtsfälle, die nicht durch einfache Subsumtion und auch kaum durch eine gewissenhafte Interpretation des Gesetzes (s. Anm. 150 ff.) gelöst werden können (Engisch, Wahrheit und Richtigkeit im juristischen Denken, 1963, 18 f.; Larenz, Richtiges Recht, 1979, 151 ff.; A. Kaufmann, Das Verfahren der Rechtsgewinnung, 1999, 8, 12 f.). Kein Gesetz, auch nicht die trefflichste verallgemeinernde Regelbildung, wird alle zukünftigen Fälle voraussehen und vorausschreiben. Dies gilt insbes. für das EStRecht, das oft statt auf den gesetzlich geregelten Regelfall auf den steuergestalteten Grenzfall trifft. Gesetze eröffnen Entscheidungsräume der Rechtsdeutung, die von der Verwaltung und den Gericht-

ten gefüllt werden. Angesichts dieser Räume und der breiten Wirkung höchstrichterlicher Entsch. (s. Anm. 141) muss sich die rechtsprechende Gewalt ihrer Grenzen bewusst sein, das Gesetzesrecht sorgsam beachten. Der Richter hat aber gleichzeitig seine Pflicht zu erfüllen und auch Fälle am Maßstab des Gesetzes zu lösen, an die der Gesetzgeber nicht gedacht hat. Der Gedanke einer richterlichen Zurückhaltung ist unvollständig, wenn er den Entscheidungsauftrag der Richter unberücksichtigt lässt. Zu Recht bestätigen Gerichtsordnungen daher ausdrücklich die Kompetenz der Richter, das Recht fortzubilden (§ 11 Abs. 4 FGO; § 11 Abs. 4 VwGO; § 132 Abs. 4 GVG). Die richterliche Rechtsfortbildung ist anerkannt und – in den Worten des BVerfG – „im modernen Staat geradezu unentbehrlich“ (BVerfG v. 19.10.1983 – 2 BvR 485/80 ua., BVerfGE 65, 182 [190]). „Angesichts des beschleunigten Wandels der gesellschaftlichen Verhältnisse und der begrenzten Reaktionsmöglichkeiten des Gesetzgebers sowie der offenen Formulierung zahlreicher Normen gehört die Anpassung des geltenden Rechts an veränderte Verhältnisse zu den Aufgaben der Dritten Gewalt“ (BVerfG v. 12.11.1997 – 1 BvR 479/92 ua., BVerfGE 96, 375 [394]; BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 [210]; BVerfG v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13 ua., NVwZ 2017, 617). Dieser Befund ist aber selbstverständlich nicht dahingehend misszuverstehen, dass der Richter seine Gerechtigkeitsvorstellungen an die Stelle derjenigen des Gesetzgebers stellen darf. Er muss die gesetzgeberische Entsch. akzeptieren und entfalten, den festgelegten Sinn und Zweck des Gesetzes aufnehmen, „den Willen des Gesetzgebers unter gewandelten Bedingungen möglichst zuverlässig zur Geltung bringen.“ Dabei hat er den anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung zu folgen (BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81 ua., BVerfGE 69, 188 [203]; BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 [210]; mit einem besonderen Blick auf das StRecht Schön in DSTJG 33 [2010], 29 [51 ff.]; Levedag, FS 100 Jahre RFH/BFH, 181; jeweils Anm. 150 ff.).

bb) Gesetzesbindung und Rechtsprechungskontinuität

156

Die richterlichen Befugnisse sind – entgegen der vielzitierten Worte *Montesquieu* – also nicht „*en quelque façon nulle*“ (*Montesquieu*, Vom Geist der Gesetze [De l'esprit des lois, 1748], 2003, 11. Buch Kap. 6). Der Richter muss aber, gerade wenn er vom Gesetzesrecht nicht präzise vermessen Terrain betritt, behutsam vorgehen, den durch das Gesetz gesteckten Rahmen genau vermessen. Manche Stimmen erlauben den Richtern, das Gesetz zu korrigieren (*Haverkate*, Gewißheitsverlust im juristischen Denken, 1977, 153 ff.) oder in unerträglichen Ausnahmefällen *contra legem* zu judizieren (*Neuner*, Die Rechtsfindung *contra legem*, 2. Aufl. 2005, insbes. 68 f., 182 f.). Der Vorrang des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG), der Grundsatz der Gewaltenteilung und die justiziable Gleichheit vor dem Gesetz verbieten dem Richter aber, das Recht *contra legem* fortzubilden oder das Gesetz zu korrigieren. Jede richterliche Rechtsdeutung muss dem Gesetzeswortlaut folgen und in vom Gesetz kaum beantworteten Fällen einen „Widerhall im Gesetz“ finden (BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 [210]; BVerfG v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13 ua., NVwZ 2017, 617 [618]). Das Bestimmtheitsgebot und der Vorbehalt des Gesetzes (s. Anm. 185 ff.) verdichten diese Vorgaben, wenn auf der gesetzlichen Grundlage – wie im EstRecht – Grundrechtseingriffe vorgenommen werden. Werden planwidrige Gesetzeslücken von den Richtern geschlossen und dabei der Gesetzeswortlaut hintenangestellt, muss diese Rspr. vom Gesetzgeber ausdrücklich oder stillschweigend gebilligt werden (BVerfG v. 14.6.2007 – 2 BvR 1447/05 ua.,

BVerfGE 118, 212 [243]; BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 [210]; mit einem besonderen Blick auf die Grenzen des Verfassungsrechts *Kruse* in DStJG 18 [1995], 115 [126 ff.]; *Schön* in DStJG 33 [2010], 29 [51 ff.]). Im StRecht besteht – wie in anderen Rechtsbereichen – mit § 163 AO zudem mit guten Gründen die Möglichkeit, Steuern aus Billigkeitsgründen abweichend festzusetzen. In besonderen Fällen kann eine „Verfassungspflicht zum Billigkeitserlass“ bestehen (BVerfG v. 10.11.1998 – BvR 1852/97 ua., BVerfGE 99, 273 [279] mwN). Diese Möglichkeit betont den Befund, dass der Entscheidungsraum der Richter durch das geschriebene Recht und die juristische Methodik begrenzt ist (*Larenz*, Richtiges Recht, 1979, 155 ff.; Anm. 150 ff.). Zudem ist die bisherige Rspr. im Sinne einer Rechtskontinuität aufzunehmen. Zu Recht bedienen sich die Richter des Fallvergleichs, der Typenbildung, der Ordnungsbegriffe, der Rechtsfolgenbewertung, auch Erwägungen der Billigkeit und Praktikabilität (*Hassemer* in *Hassemer/Neumann/Saliger*, Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtstheorie der Gegenwart, 9. Aufl. 2016, 227 [237 ff.]), müssen dabei aber die Grenzen der Gesetze wahren (insges. *Levedag*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 181).

157 cc) Diskussion über die Auslegungsmethoden

Insbesondere hier setzt der Einwand an, bereits die hergebrachten Methoden, aber vor allem die Praxis richterlicher Gesetzesdeutung entfernten sich zu stark vom Gesetzestext. Exemplarisch für die Debatte steht die Unterscheidung der sog. subjektiven von der sog. objektiven Theorie (insges. zur Diskussion *Rüthers/Fischer/Birk*, Rechtstheorie, 10. Aufl. 2018, 488 ff., mwN). Gegen die objektive Theorie wird eingewandt, sie suche nicht den Willen des Gesetzgebers, sondern einen nicht existenten Willen des Gesetzes (*Hillgruber*, JZ 2008, 745 [754 f.]). Auch Befürworter der Theorie kritisieren, dass sich der Sinn des Gesetzes hinter der Stirn des auslegenden Richters verberge, der man nur die eigene Stirn bieten könne (*Hassemer*, JZ 2007, 213 [216]). Doch ist eine Rechtsdeutung sinnlos, die nicht nach dem Sinn des Gesetzes fragt. Die Rechtspraxis – insbes. die Verhältnismäßigkeitsprüfung, der Gleichheitssatz – ist vom Sinn der Regelung her zu entfalten. Der historische Wille des Gesetzgebers kann hier nicht allein maßgeblich sein, schon weil er sich nicht eindeutig ermitteln lässt (insges. *G. Kirchhof*, DVBl. 2011, 1068 [1070 f.]). Zu Recht wird betont, dass es „eine Alternative zwischen subjektiver und objektiver Auslegungsmethode“ nicht gebe. „Nur beide zusammen können das Recht konstituieren“ (*A. Kaufmann*, Das Verfahren der Rechtsgewinnung, 1999, 82, 80 f.). Die Auslegungsmethoden müssen zusammen angewandt werden, vereinigt wirken, damit die Rechtsdeutung gelingt (*von Savigny*, System des heutigen Römischen Rechts, Bd. 1, 1840, 212 ff.).

158 dd) Recht und Gesetz im gewaltenteilenden System

Grundgesetz und einfaches Recht geben – zusammen mit den anerkannten Rechtsgrundsätzen, den zusammenwirkenden Auslegungs- und auch den Argumentationsmethoden (s. Anm. 150 ff.) – eine Legalität vor, die demokratische Legitimität vermittelt. In dieser Legitimität hat die hierarchische Ordnung der Rechtsquellen (s. Anm. 130 ff.) Folgen für den Raum richterlicher Rechtsfortbildung. Dieser vergrößert sich, wenn das einfache Recht verfassungskonform auszulegen ist, die Rechtspraxis auf die Verfassung ausgerichtet wird. Die Rspr. muss aber auch bei der verfassungskonformen Auslegung achtsam agieren, dem Gesetzesrecht folgen.

Der geforderte Respekt vor dem Gesetzesrecht betont, dass der gewaltenteilende Auftrag des Gesetzgebers nicht darin besteht, die Rspr. eines Gerichts zu korrigieren – wenngleich der Gesetzgeber hierzu im Rahmen der Verfassung befugt ist (s. Anm. 142). Rechtsprechungswechsel, die entgegen der gängigen Deutung die Verfassung neu konkretisieren, müssen die Ausnahme bleiben und auf überzeugenden verfassungsrechtl. Erwägungen beruhen. Ohnehin weist der die Gewalten teilende Rechtsstaat weitere Wege, wenn das Gesetzesrecht in den Augen der Richter oder der Verwaltung Fälle nicht überzeugend löst. Das Gericht wird die Sache bei Verfassungskonflikten dem BVerfG vorlegen (s. Anm. 115 ff.). Bei einer eher rechtspolitischen Kritik kann ein Richter oder ein Mitglied der FinVerw. den Diskurs mit einem Vorschlag, das Recht zu verbessern, anregen.

Einstweilen frei.

159–169

III. Drei Ebenen des Steuerverfassungsrechts

1. Differenzierendes verfassungsrechtliches Maß

170

Die Rechtsquellen des EStRechts folgen dem GG, suchen dieses zu konkretisieren (s. Anm. 130 ff.). Das gesamte StRecht ist im Lichte des GG verfassungskonform zu entfalten. Die Deutung des Steuerverfassungsrechts ist folglich für Rechtspraxis und Rechtswissenschaft maßgeblich. Bei dieser Deutung, bei der Analyse des Steuerverfassungsrechts, sind drei Ebenen zu unterscheiden:

- die verbindlichen und von den Gerichten zu judizierenden Vorgaben (1.),
- die verbindlichen, aber nicht justiziablen Bestimmungen des GG (2.) und
- die verfassungsrechtl. Klugheitsregeln, die in der Verfassung angelegt sind und die Politik und die Rechtsinterpretation leiten (3., s. hierzu und zum Folgenden G. Kirchhof, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, 180 ff.).

2. Verbindliche justiziable Vorgaben

171

Das Steuerverfassungsrecht errichtet verbindliche und justiziable grundgesetzliche Maßstäbe im Leistungsfähigkeitsprinzip, im freiheits- und gleichheitsrechtl. Übermaßverbot, im Gebot der gleichheitsgerechten Gesetzgebung, des gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze (Gleichheit im Belastungserfolg), der Folgerichtigkeit, in der Sicherung des Existenzminimums sowie der Vorgabe, zwingenden, pflichtbestimmten privaten Aufwand stl. zu verschonen (s. Anm. 230 ff.). Auch die rechtsstaatlichen Kernforderungen, verständliche, bestimmte und widerspruchsfreie Steuergesetze zu erlassen, der Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, das Verbot des Einzelfallgesetzes und die Grundannahmen des Allgemeinheitenspostulats sind von den Richtern zu judizieren (s. Anm. 180 ff.). Zudem richten sich die grundgesetzlichen Grenzen für Rückwirkungen, verfassungsrechtl. Kerngedanken des Vertrauensschutzes, zentrale Maßstäbe der Lenkungssteuern sowie das Verbot der unzumutbaren kumulativen Belastung (s. Anm. 310 ff.) an alle drei Gewalten, dh. auch an den Richter.

3. Schlicht verbindliches, nicht justiziables Steuerverfassungsrecht

172

Demgegenüber wenden sich der Auftrag, das Existenzminimum innerhalb des verfassungsrechtl. Gestaltungsraums zu konkretisieren, das verfassungsrechtl. Drän-

gen, private Aufwendungen, die von Verfassungs wegen nicht stl. berücksichtigt werden müssen, zum Abzug zuzulassen, oder nur Staatsaufgaben zu erfüllen, die angesichts des Steuereingriffs angemessen erscheinen, sowie die Vorgabe, ein möglichst stringentes gesetzliches EStSystem zu errichten (s. Anm. 280 ff., 250, 267 ff.), primär an den Gesetzgeber, nur in den Kerngehalten – wenn der Auftrag schlechterdings nicht erfüllt wird – an den Richter. Auch die über die zentralen Vorgaben hinausgreifenden Gebote der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, der Verständlichkeit der Gesetze und der „Normwahrheit“, der Auftrag, die grundrechtl. Gewährleistungen durch ein klares Steuergesetz zu stärken, sowie die Allgemeinheitspostulate, die über die Grundannahmen des Art. 19 Abs. 1 GG hinausgreifen, beauftragen den Gesetzgeber, kaum den Richter (s. Anm. 185 ff., 275, 195 ff.).

Die Trennung zwischen justiziablen und nicht richterlich kontrollierbaren Verfassungsätzen ist aber nicht immer trennscharf, es bestehen fließende Übergänge. Die Frage nach der Verbindlichkeit und Justiziabilität erwartet Differenzierungen in der jeweiligen grundgesetzlichen Vorgabe für das Parlament als Erstinterpreten des GG und den kontrollierenden richterlichen Zweitinterpreten. Nur wenn die juristische Auslegung mit hinreichender Klarheit zu einer Rechtsaussage führt, ist diese verbindlich und – wenn der Richter ermächtigt wird – auch justizierbar. Diese zweite Ebene der Verfassungsdeutung war in der Weimarer Reichsverfassung die Regel. Auch für das GG ist sie anerkannt, wenn etwa Staatszielbestimmungen (Art. 20a GG) oder die Vorgabe, dass jeder Abgeordnete seinem Gewissen unterworfen ist (Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG), an den Gesetzgeber, nicht an den Richter gerichtet sind. Die verfassungsgerichtlich justiziablen Vorgaben auf der ersten Ebene haben sich in Deutschland erst mit dem GG durchgesetzt.

173 4. Verfassungsrechtliche Klugheitsregeln

Zu diesen verbindlichen Verfassungsätzen treten Klugheitsregeln, die aktuelle Erkenntnisse und historische Erfahrungen an das Recht herantragen, um neue Rechtserkenntnisse anzuregen. Diese Klugheitsregeln können, wenn Parlament und Regierung sie aufnehmen und entfalten, in einem Verfassungsstaat kraftvoller wirken als justiziable Vorgaben. Das GG berührt durch bestimmte Begriffe – etwa des Rechtsstaats, der Demokratie oder des allgemeinen Gesetzes – alte Wurzeln des Rechts, ohne damit verbindlich oder gar justizierbar alle Erfahrungen, die in der Rechtstradition ruhen, aufzunehmen. Art. 80 Abs. 1 GG erlaubt dem Gesetzgeber, insbes. die Bundesregierung zum Erlass von Rechtsverordnungen zu ermächtigen. Das GG gibt dem Parlament nicht vor, Rechtsetzungsmacht zu delegieren. Doch drängt Art. 80 Abs. 1 GG in einer grundgesetzlichen Klugheitsregel, nicht jedes Detail durch ein Parlamentsgesetz zu regeln, sondern von der Delegationsmöglichkeit auch Gebrauch zu machen (s. Anm. 131). Die Verfassung legt zudem nahe, den gleichmäßigen Vollzug des EStG als Massenrecht durch Vereinfachungen, Typisierungen und Pauschalierungen, auch durch den Erlass von Verwaltungsvorschriften zu stärken (s. Anm. 135 f., 266). Auch der Gedanke, die ESt als die gerechteste Abgabe anderen Abgaben vorzuziehen oder die Erwägung des Folgerichtigkeitsgebots, möglichst keine Ausnahmen zu regeln (s. Anm. 252, 267 ff.), sind kein verbindliches Verfassungsrecht, sondern Anregungen des GG.

174–179 Einstweilen frei.

IV. Rechtsstaatliche Besteuerung des Einkommens

Schrifttum: Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht [3. Aufl. 1924], Bd. I, 1969; *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe, 1973; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung: Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik, 1980; *Wahl*, Der Vorrang der Verfassung, Der Staat 20 (1981), 485; *Brinkmann*, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, Diss. 1982; *Maihofer*, Europäisches Rechtsdenken heute, in *Horn* ua. (Hrsg.), Europäisches Rechtsdenken in Geschichte und Gegenwart, FS Helmut Coing, Bd. I, 1982, 579; *Hahn*, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, Diss. 1984; *Widmer*, Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht, Diss. 1988; *Birk*, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Zum Stellenwert zweier Grundprinzipien in der Steuerreform 1990, *StuW* 1989, 212; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, *DStJG* 12 (1989), 3; *Papier*, Der Bestimmtheitsgrundsatz, *DStJG* 12 (1989), 61; *K. Vogel*, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, *DStJG* 12 (1989), 123; *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III/2, 1994; *Hegel*, Grundlinien der Philosophie des Rechts oder Naturrecht und Staatswissenschaft im Grundrisse [1820], 1995; *Meyding*, Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung, *DStJG* 21 (1998), 219; *Raupach*, Steuervereinfachung durch die Rechtsprechung, *DStJG* 21 (1998), 175; *Stolterfoht*, Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung – Die Verständigungsvereinbarung als Methodenproblem, *DStJG* 21 (1998), 233; *K. Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts. Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vorbemerkungen zu Art. 104a bis 115 GG), 1999; *P. Kirchhof*, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, *StuW* 2000, 316; *Prokisch*, Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit, in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, 2000, 293; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000; *P. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer, *DStJG* 24 (2001), 9; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Habil. 2001; *Birk*, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, *DStJG* 27 (2004), 9; *Di Fabio*, Gewaltenteilung, *HStR* II, 3. Aufl. 2004, § 27; *Hey*, Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz, *DStJG* 27 (2004), 91; *P. Kirchhof*, Vertrauensschutz im Steuerrecht – Eröffnung der 28. Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas, *DStJG* 27 (2004), 1; *Leisner-Egensperger*, Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung, *DStJG* 27 (2004), 191; *Mellinghoff*, Vertrauen in das Steuergesetz, *DStJG* 27 (2004), 25; *Spindler*, Rückwirkung von Steuergesetzen, *DStJG* 27 (2004), 69; *Waldhoff*, Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis, *DStJG* 27 (2004), 129; *Ossenbühl*, Gesetz und Recht – Die Rechtsquellen im demokratischen Rechtsstaat, *HStR* V, 3. Aufl. 2007, § 100; *Ossenbühl*, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, *HStR* V, 3. Aufl. 2007, § 101; *Ossenbühl*, Rechtsverordnung, *HStR* V, 3. Aufl. 2007, § 103; *Selmer*, Zur Tatbestandsmäßigkeit öffentlich-rechtlicher Geldleistungspflichten. Zugleich ein Beitrag zum Verfassungsbegriff der öffentlichen Abgabe, in *Grote* ua. (Hrsg.), Die Ordnung der Freiheit, FS Christian Starck, 2007, 435; *Seer*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, *DStJG* 31 (2008), 7; *Birk*, Ordnungsmuster im Steuerrecht – Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen, in *Spindler/Tipke/Rödder* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, 2009, 3; *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, Habil. 2009; *Merz*, Tatbestandsmäßigkeitssgrundsatz und Verwaltungsermessens im Steuerrecht, Diss. 2009; *Tipke*, Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?, *JZ* 2009, 533; *Merz*, Steuerberatung – auf rechtsunsicherem Fundament, in *Spindler/Tipke/Rödder* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, 2009, 183; *P. Kirchhof*, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung, *DStJG* 33 (2010), 9; *Schön*, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, *DStJG* 33 (2010), 29; *Birk*, Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit, *StuW* 2011, 354; *P. Kirchhof*, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht, *StuW* 2011, 365.

1. Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes

180 a) Vorrang von Verfassung und Gesetz

Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rspr. sind an Gesetz und Recht gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG). Dieser Ausgangspunkt des Rechtsstaats regelt den Vorrang der Verfassung (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [244f.]) und den Vorrang des Gesetzes. Die öffentliche Gewalt ist an das GG gebunden. Diese Vorgabe greift selbstredend auch für den Gesetzgeber, wenn er das Steuergesetz erlässt. Die Gesetze binden die vollziehende Gewalt und Rspr. Im demokratischen Rechtsstaat ergänzen sich der Vorrang der Verfassung und der Vorrang des Gesetzes notwendig (s. Anm. 130; *Wahl*, Der Vorrang der Verfassung, Der Staat 20 [1981], 485 ff.; *Ossenbühl* in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 101 Rz. 42).

181 b) Vorbehalt des Gesetzes – Wesentlichkeitslehre

Abgabenrecht ist klassisches Eingriffsrecht. Der Gesetzesvorbehalt fordert deshalb für das EStRecht, dass der unmittelbar demokratisch legitimierte Gesetzgeber die wesentlichen Belastungsentscheidungen selbst im EStG trifft. Ohne eine hinreichend bestimmte gesetzliche Grundlage darf keine Abgabe erhoben werden. Mit der Wahl entscheiden die Abgabepflichtigen so – dies ist der demokratische Gedanke – über die sie treffende Belastung mittelbar selbst. Der Abgabepflichtige kann nach dem Erlass des Parlamentsgesetzes – dies ist die zentrale rechtsstaatliche Erwägung – rechtssicher die ihn treffende Belastung aus dem Gesetz erkennen. Mit der parlamentarischen Entsch. entfalten sich die besonderen Funktionen des rechtssetzenden Organs – von der demokratischen Legitimation einschließlich der Rationalität stiftenden und in der Öffentlichkeit wirkenden Debatte bis hin zur Veröffentlichung der allgemeinen, sprachlich bestimmten und verständlichen Gesetze (insges. *Schön* in DStJG 33 [2010], 29 [31 f.]; auch zu den historischen Wurzeln *K. Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, 1999, 305 ff.).

Diese Wirkungen des Gesetzesvorbehalts greifen auch und insbes. für die Einkommenbesteuerung. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung verlangt, den stl. Tatbestand und die Rechtsfolge im Gesetz klar zu regeln. Das EStG muss folglich den Steuerschuldner, den Steuergegenstand, die Bemessungsgrundlage, den Besteuerungszeitraum, mögliche Steuervergünstigungen und den StSatz regeln (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 128 f.; vgl. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [147]; mit Blick auf den StSatz aber ausdrücklich offen gelassen: BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99 ua., BVerfGE 108, 186 [235]; BVerfG v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13 ua., NVwZ 2017, 617 [618]; *Waldhoff/Grefrath*, IStR 2013, 477 [478 ff.]). Über diese wesentlichen Bereiche des EStRechts muss der Gesetzgeber in den prägenden Grundsätzen selbst entscheiden. Das Parlament herrscht auch im StRecht nicht irgendwie, sondern durch das Gesetz. Es baut dabei auf die FinVerw., welche die Steuern erhebt, und die Richter, die das Gesetz im Konfliktfall durchsetzen. Diese „Herrschaft des Gesetzes“ (*O. Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht [3. Aufl. 1924], 1969, Bd. I, 65) stellt an die Gesetzgebung bestimmte Anforderungen.

182–184 Einstweilen frei.

2. Bestimmtheit, Normklarheit, Widerspruchsfreiheit, Vertrauensschutz**a) Bestimmtheit von Tatbestand und Rechtsfolge****aa) Verständliche Gesetze – differenzierte rechtsstaatliche Vorgaben**

185

Das Rechtsstaatsprinzip fordert um der Freiheit willen (*Hegel*, Grundlinien der Philosophie des Rechts [1820], 1995, §§ 185 ff., 211 bis 216, 260 und 299) verständliche Gesetze, die verbreitet werden (Art. 82 Abs. 1 GG). Jeder Mensch soll das Recht kennen und beachten. Ein Gesetz muss in Tatbestand und Rechtsfolge bestimmt sein, die gesetzgeberische Belastungsentscheidung auch in der demokratischen Verantwortung treffen (BVerfG v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13 ua., NVwZ 2017, 617 [618]; BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BvL 2-5/14, BVerfGE 144, 369 [398]). Unklare, unberechenbare, unsichere Gesetze können nicht verstanden und daher nicht befolgt werden. Sie schaffen Unsicherheit, lähmen die freiheitliche Entfaltung des Menschen. Ein schlicht unverständliches Gesetz ist verfassungswidrig.

Nicht jedes Gesetz muss aber in gleichem Maße verständlich sein. Der Rechtsstaat ist sich bewusst, dass sich das EStRecht als Jedermannsrecht an andere Adressaten richtet, als etwa das UmwStRecht. Das rechtsstaatliche Maß der Bestimmtheit von Gesetzen unterscheidet sich nach dem zu regelnden Lebenssachverhalt und nach der Intensität der Grundrechtsbeeinträchtigung. Je intensiver ein Gesetz in Grundrechte eingreift, umso stärker sind die rechtsstaatlichen Vorgaben (BVerfG v. 9.4.2003 – 1 BvL 1/01 ua., BVerfGE 108, 52 [75 mwN]; *Schön* in DSTjG 33 [2010], 29 [35f.]; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 246). Dieser Maßstab gewinnt im StRecht besondere Bedeutung, weil StRecht klassisches Eingriffsrecht ist, dem Bürger Finanzkraft entzogen wird. Die Steuergesetze müssen daher so gefasst sein, dass der Stpfl. seine Rechtspflichten – die Steuerschuld – und deren Grenzen erkennen und sein Verhalten danach ausrichten kann. Jedes Gesetz muss das Handeln der Verwaltung nach Inhalt, Zweck und Ausmaß begrenzen und die Gerichte in die Lage versetzen, ihren Kontrollauftrag zu erfüllen. Dies bedeutet aber nicht, dass es zu keinen Auslegungsproblemen kommen darf. Dem Bestimmtheiterfordernis ist genügt, wenn die Auslegungsfragen mit herkömmlichen juristischen Methoden beantwortet werden können (BVerfG v. 27.11.1990 – 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, 130 [145]; BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BvL 2-5/14, BVerfGE 144, 369 [398]). Der BFH hat diese Vorgaben insbes. in einer Vorlage zum BVerfG konkretisiert, in welcher er die Verfassungswidrigkeit des § 2 Abs. 3 EStG aF begründete (BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167). Sprachlich unverständliche, widersprüchliche, irreführende, unsystematische und damit in höchstem Maße fehleranfällige Regelungen – wie § 2 Abs. 3 EStG aF – verletzen das GG (vgl. BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 [343 ff.], die Bedenken des BFH wurden jedoch nicht geteilt). Auch § 2b EStG aF war mit diesem Maßstab nicht vereinbar (*Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 566). Ohnehin hat der Gesetzgeber und nicht erst die Gesetzesauslegung die für die Steuerlast maßgebliche gesetzliche Entsch. zu treffen. Dies fordert ein sachgerechtes Maß an Abstraktionshöhe. Zu enge Tatbestände laden zu stl. Gestaltungen ein, fragen nach Regelungen für die noch nicht beantworteten Rechtsfragen, bewirken einen Sog in die Übernormierung. Tatbestandliche Bestimmtheit fordert gerade nicht die Einzelfallregelung, sondern die präzise Verallgemeinerung (s. Anm. 195 ff.).

186 **bb) Forderung des gewaltenteilenden Rechtsstaats**

Das bestimmte StRecht bietet dem Stpfl. Rechtssicherheit, Pflichtenklarheit und Planbarkeit; Rspr. und Verwaltung werden durch klare und idR deshalb vollziehbare Vorgaben geleitet (vgl. BVerfG v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13 ua., NVwZ 2017, 617 [618]). Der Justizgewährungsanspruch erhält einen verlässlichen Maßstab. Ein unklares Gesetz mindert hingegen den gerichtlichen Rechtsschutz. Der Bestimmtheitsgrundsatz sichert zudem die parlamentarische Verantwortlichkeit, wenn die Abgeordneten das Gesetz verstehen und beurteilen können, das Parlament deshalb die grundlegenden Entsch. in der Sache selbst treffen kann, die Kompetenz des Gesetzgebers nicht auf die Exekutive und die Rspr. verlagert wird (s. Anm. 130 ff.; *Ossenbühl* in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 101 Rz. 43 ff., 101 ff.; *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, 258 ff.). Das Bestimmtheitsanfordernis stützt so die demokratisierende Wesentlichkeitslehre, den Grundsatz der Gewaltenteilung, die Garantie effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG), die Gesetzesbindung von Verwaltung und Rspr. und schließlich das vom Rechtsstaatsprinzip geforderte Zusammenwirken der Staatsgewalten für ein verständliches, berechenbares und verlässliches Recht.

187 **b) Widerspruchsfreiheit und Folgerichtigkeit – „Normenwahrheit“**

Die Forderung nach einem Mindestmaß an Verständlichkeit eines Gesetzes betrifft das gesamte Recht. Eine Regelung des StRechts muss auch im Zusammenwirken mit anderen Bestimmungen hinreichend bestimmt sein, sich – dies ist die rechtsstaatliche Forderung – widerspruchsfrei und folgerichtig in die Rechtsordnung einfügen (BVerfG v. 27.10.1998 – 1 BvR 2306/96 ua., BVerfGE 98, 265 [301]; BVerwG v. 29.6.2017 – 9 C 7.16, BVerwGE 159, 216 [226] mwN). Das BVerfG geht weiter und betont, zur Normenklarheit gehöre auch die „Normenwahrheit“, wonach sich der Gesetzgeber an dem für den Normadressaten ersichtlichen Regelungsgehalt der Norm festhalten lassen muss (BVerfG v. 12.2.2003 – 2 BvL 3/00, BVerfGE 107, 218 [256]; BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BvL 2-5/14, BVerfGE 144, 369 [398] mwN). Diese rechtsstaatliche Berechenbarkeit des Rechts wird nur gelingen, wenn ein Gesetz einen klar geregelten Regelungszweck mit einer Regelungstechnik verfolgt, die den Zweck auch zu erreichen vermag. Die gesetzlichen Grundentscheidungen sind – im Sinne einer Selbstbindung des Gesetzgebers, der Gleichheit vor dem Gesetz – folgerichtig durchzuhalten. Ausnahmen bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (zum Folgerichtigkeitsgebot Anm. 267 ff.; BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [120 f.] mwN; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [245] mwN; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1/15 ua., BVerfGE 148, 147 [184]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 [243]). Wie beim Bestimmtheitsgebot sind auch diese Vorgaben nicht für alle Gesetze gleich, sondern hängen von der Eigenart des zu ordnenden Lebenssachverhalts und dem Normzweck ab. Sie erhöhen sich, je intensiver in Grundrechte eingegriffen wird (BVerfG v. 27.11.1990 – 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, 130 [145]; insges. mit einem besonderen Blick auf das StRecht *Schön* in DStJG 33 [2010], 29 [35 f.]; *Seer* in DStJG 31 [2008], 7 [9 ff.]; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 105 ff.; *Papier* in DStJG 12 [1989], 63).

c) Rechtssicherheit, Rechtsvertrauen

188

Die rechtsstaatlichen Vorgaben für die Gesetzgebung wirken auch in der Zeit. Zwar ist es im demokratischen Rechtsstaat selbstverständlich, dass der Gesetzgeber neues, besseres Recht setzt. Doch fordert der Rechtsstaat dann nicht selten besondere Bestimmungen, die den Übergang zum neuen Recht für die Betroffenen schonend gestalten. Das EStG wirkt in aller Regel in die Zukunft. Der rechtsstaatliche Schutz des Vertrauens in die geltende Rechtsordnung setzt rückwirkenden Gesetzen und einer rückwirkenden Rechtsanwendung besondere Vorgaben (insges. Anm. 330 ff.).

d) Rechtsstaatliche Enttäuschung im Einkommensteuerrecht

189

Diese differenzierten rechtsstaatlichen Forderungen erfüllt das geltende EStRecht nicht. Das EStRecht ist für die Stpfl. in weiten Teilen nahezu unverständlich, von den Abgeordneten kaum mehr zu verantworten und auch von Experten nur schwer zu durchdringen. Zu oft ist man an die sog. Denksport-Erkenntnis des Österreichischen Verfassungsgerichtshofs erinnert, nach der ein Gesetz rechtsstaatswidrig ist, wenn es „nur mit subtiler Sachkenntnis, außerordentlichen methodischen Fähigkeiten und einer gewissen Lust zum Lösen von Denksportaufgaben verstanden werden kann“ (*Österreichischer Verfassungsgerichtshof*, VfSlg 12.420/1990, 1. Leitsatz). Der Regelungsgehalt erschließt sich selten aus dem Gesetz. Vielmehr sind Grundkenntnisse von Regelungssinn und -struktur eines Gesetzes oft Voraussetzung, dieses überhaupt zu verstehen. Den Stpfl. fällt es schwer, sich auf das StRecht einzustellen. Dennoch judiziert das BVerfG die rechtsstaatlichen Gebote im StRecht kaum (vgl. BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 [356 ff.], zu § 2 Abs. 3 EStG aF; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 138 f.; *Papier* in DStJG 12 [1989], 61). Das Gericht „frustriert“ so die Hoffnung, die Vorgaben der Verstehbarkeit und Vollzugstauglichkeit im StRecht durchzusetzen, stellt sich der „häufig miserablen handwerklichen Qualität der Steuergesetze“, also auch vermeidbaren Fehlern nicht entgegen (*Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 247 mwN). Das geltende EStRecht, das als Jedermannsrecht intensive und wiederkehrende Grundrechtseingriffe regelt, ist eine rechtsstaatliche Enttäuschung.

e) Auftrag für Rechtsprechung und Gesetzgebung

190

Der Befund, dass zahlreiche Regelungen des StRechts nicht von den Stpfl. und kaum von FinVerw., Finanzgerichten und dem Parlament verstanden werden, mündet aber nicht in der Forderung, das BVerfG solle umgehend große Teile des EStRechts für verfassungswidrig und nichtig erklären. Die an den Gesetzgeber gerichteten rechtsstaatlichen Forderungen greifen weiter als der vom Richter zu prüfende Maßstab (s. Anm. 170 ff. mwN). Das Parlament muss den rechtsstaatlichen Handlungsauftrag erfüllen, ein von jedem jedenfalls im Grunde verstehbares StRecht zu erlassen (BVerfG v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13 ua., NVwZ 2017, 617 [618]). Im justiziablen Maßstab mutet der Rechtsstaat dem Rechtsuchenden zu, Rechtsrat einzuholen, um die Rechtslage zu begreifen. Jeder Gesetzesadressat muss aber mit zumutbarem Aufwand die gesetzlichen Regelungen anwenden, jeder Gesetzesbetroffene sie verstehen können (BVerfG v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13 ua., NVwZ 2017, 617 [618]; *Nierhaus* in *Sachs*, 8. Aufl. 2018, Art. 82 GG Rz. 21 mwN:

„sich auf zumutbare Weise verlässlich vom Inhalt der Gesetze Kenntnis zu verschaffen“; zur Möglichkeit der Kenntnisnahme s. auch BVerfG v. 22.11.1983 – 2 BvL 25/81, BVerfGE 65, 283 [291]). Zu viele Bestimmungen des EStRechts verletzen diese justiziable Vorgabe. Das BVerfG wird – wenn es seinen rechtsstaatlichen Prüfauftrag erfüllt und die rechtsstaatlichen Vorgaben an die EStGesetzgebung durchsetzt – auch unverständliche Regelungen oft nur für unvereinbar mit dem GG erklären (s. Anm. 121 f.). Gegenwärtig existieren zu viele unverständliche stl. Bestimmungen, die – wie im Falle des § 15b (*Söffing*, DStR 2006, 1585) – erst durch die FinVerw. und Finanzgerichte mit einem vollziehbaren Inhalt gefüllt werden. Würde das BVerfG die rechtsstaatswidrigen Gesetze für nichtig erklären, würde die Steuerrechtsordnung wesentliche Teile verlieren und so einen vom Parlament nicht verantworteten Inhalt erhalten. Die rechtsstaatliche Forderung der Berechenbarkeit der Gesetze will aber der Rechtssicherheit dienen, dieser nicht schaden (insges. *G. Kirchhof*, *Die Allgemeinheit des Gesetzes*, 2009, 315 ff.). Wenn das BVerfG gegenwärtig unverständliche Steuergesetze gleichwohl nicht für unvereinbar mit dem GG erklärt, scheint eine Scheu vor den weitreichenden Folgen zu bestehen, vor dem nachdrücklichen gesetzlichen Erneuerungsauftrag.

191–194 Einstweilen frei.

3. Allgemeinheitspostulat und Verbot des Einzelfallgesetzes

195 a) Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG – Wahrer, bisher verkannter Eckstein des Rechtsstaats

Gemäß Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG müssen grundrechtsbeeinträchtigende Gesetze allgemein sein und dürfen nicht nur für den Einzelfall gelten. Diese Vorgabe, die „unmittelbar an der Qualität des Gesetzes“ ansetzt (*Stern*, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. III/2, 1994, 712 ff.), ist verbindliches Verfassungsrecht. Das BVerfG hat sie gleichwohl von Beginn an vernachlässigt (BVerfG v. 21.7.1955 – 1 BvL 33/51, BVerfGE 4, 219 [245 ff.]; BVerfG v. 7.5.1969 – 2 BvL 15/67, BVerfGE 25, 371 [398 f.]; BVerfG v. 24.3.1987 – 1 BvR 1046/85, BVerfGE 74, 264 [297]; BVerfG v. 10.3.1992 – 1 BvR 454/91 ua., BVerfGE 85, 360 [374]; BVerfG v. 17.7.1996 – 2 BvF 2/93, BVerfGE 95, 1 [17]). Die Regelung wird gegenwärtig kaum beachtet (*Hesse*, *Grundzüge des Verfassungsrechts*, 20. Aufl. 1999, Rz. 508 f.; *Stern*, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. III/2, 1994, 721 ff.; vgl. BVerfG v. 6.12.2016 – 1 BvR 2821/11 ua., BVerfGE 143, 246 [392 f.]). Wortlaut, Entstehungsgeschichte und die ersten wissenschaftlichen Äußerungen belegen aber, dass der erste Abschnitt des GG über den Grundrechtsschutz mit Art. 19 GG als einer zentralen freiheits- und gleichheitssichernden Bestimmung abgeschlossen werden sollte. Der Artikel wurde als „eine der wichtigsten Normen der Verfassung“, „der Pfeiler des Gewaltenteilungsprinzips“ und „der wahre, bisher verkannte Eckstein des Rechtsstaats“ verstanden (*von Mangoldt/Klein*, *Bonner Grundgesetz* [1955], Bd. I, Art. 19 Rz. III mwN). Diesen zentralen Auftrag hat die Vorschrift bisher nicht erfüllt.

196 b) Allgemeinheitspostulat und Verbot des Einzelfallgesetzes

Verbot des Einzelfallgesetzes: Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG setzt im Verbot des Einzelfallgesetzes und im Gebot der Allgemeinheit zwei bewusst voneinander getrennte Vorgaben. Das Verbot des Einzelfallgesetzes untersagt als justiziable Maß-

stab die übermäßige Verengung der Regelung, eine gegenständliche, personale, räumliche und temporale Reduktion des Anwendungsbereichs auf kaum mehr als einen Fall. Das Gesetz darf nicht – wie ein Verwaltungsakt – nur eine Person, einen Gegenstand oder einen speziellen Ort betreffen, nicht aufgrund des zeitlichen Anwendungsbereichs nur einen Fall regeln, nicht ein Privileg nur einem gewähren oder eine Belastung nur einer Person zumuten (s. zum sog. Einzelpersonengesetz mit Blick auf die Gewaltenteilung BVerfG v. 30.6.2015 – 2 BvR 1282/11, BVerfGE 139, 321 [365] mwN). Eine Regelung des EStRechts darf hiernach weder eine StVergünstigung noch eine StBelastung nur für einen Fall regeln. Das Verbot des Einzelfallgesetzes folgt so einem elementaren Gerechtigkeitsgedanken. Es ist „ein Maß für Reich und Arm, für den Günstling am Hofe ebenso wie für den Bauern am Pflug“ anzulegen (*Locke*, Zwei Abhandlungen über die Regierung [Two Treatises of Government. The Second Treatise, 1690], 2003, Kap. 11, § 142). Der Bestimmtheitsgrundsatz (s. Anm. 185f.) wirkt dabei nicht strukturell gegenläufig zum Allgemeinheitspostulat, bedeutet nicht Konkretetheit, sondern erwartet eine präzise, eine tiefenscharfe Verallgemeinerung. Der Einzelne steht nicht über dem Gesetz, aber auch nicht im Gesetz.

Allgemeinheitsgebot: Das Allgemeinheitsgebot erteilt dem Gesetzgeber den Auftrag, allgemeine Regeln zu erlassen. Dieser Auftrag ist unbestimmter, begründet kein justiziables Verbot, sondern Vorgaben, die nur in ihren Kerngehalten vom Richter zu kontrollieren sind. Würde das BVerfG den Auftrag der verallgemeinernden Regelbildung vollständig judizieren, würde es zu stark in den Entscheidungsraum des Gesetzgebers eingreifen. Verbindlich wird aber die gegenständliche, personale und die auf das Regelungsgebiet bezogene territoriale Verallgemeinerung angeordnet (gegenständliche, personale und territoriale Allgemeinheit). Zudem muss das Gesetz so beschaffen sein, dass es – wenn es in Kraft bleibt – dauerhaft wirken, die Gleichheit in der Zeit gewährleisten kann (temporale Allgemeinheit). In seinen Kernforderungen ist das Allgemeinheitspostulat justiziabel, wenn der Verallgemeinerungsauftrag im Grunde nicht erfüllt wird (insges. *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, 196 ff.).

Gesetz und Gerechtigkeit: Das Verallgemeinerungsgebot und der Gerechtigkeitsgedanke hängen unmittelbar zusammen (*von Jhering*, Geist des römischen Rechts [1852–1865], 8. Aufl. 1954, 2. Teil 1. Abteilung, 35; *Radbruch*, Rechtsphilosophie [1932], 1999, 26, 19 f.; *H.L.A. Hart*, The Concept of Law, 1961, 20; *Tipke*, JZ 2009, 533 [534 ff.]; s. Anm. 200). „Gerechtes Recht setzt Prinzipien und diese ausführende Regeln voraus.“ Allgemeine Gesetze „tendieren“ aus sich heraus „auf eine gerechte Lösung“ (*Starck in Starck*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 1987, 5). Das GG folgt in Art. 19 Abs. 1 Satz 1 der Einsicht, dass Recht „seiner Form nach als allgemeine Gesetzlichkeit“ zu verstehen ist und der Grund für diese Form des Rechts in der Freiheit liegt (*Maihofer*, FS Coing, Bd. I, 1982, 579 [580 f.]).

c) Gesetze im demokratischen Rechtsstaat

197

Die Gesetzesallgemeinheit stärkt die Verständlichkeit der Gesetze (sprachliche Allgemeinheit) und damit Kernanliegen der Demokratie und des Gesetzesvorbehalts. Nur wenn die Abgeordneten die Gesetzesbeschlüsse verstehen, können sie diese verantworten, findet die parlamentarische Diskussion in der Sache statt. Das Parlament entmachtet sich selbst, wenn es unverständliche Gesetze erlässt, die keine klare Regelungsstruktur aufweisen, im Zusammenwirken mit anderen Bestimmun-

gen kaum zur Geltung kommen (instrumentelle Allgemeinheit), wenn es keine grundsätzlichen Regelungen trifft (finale Allgemeinheit), welche die anderen Gewalten binden und leiten und die Normadressaten erreichen, wenn seine Gesetze ihre Wirkung nicht entfalten. Dies war der Rechtsetzungspraxis bewusst, als sie mit dem BGB und dem StGB große Kodifikationen in der zweiten Hälfte des 19. Jh. schuf. Die parlamentarische Demokratie hatte sich noch nicht durchgesetzt, entfaltete sich aber durch allgemeine Gesetze, die bis heute wirken. Die Gesetzgebung übertraf „an Umfang, Bedeutung und fortdauernder Wirkung [...] alle sonst in vergleichbaren Zeiträumen in Deutschland geleistete legislatorische Arbeit“ (E.R. Huber in HStR I, 3. Aufl. 2003, § 129 Rz. 43 f.). In diesem Sinne sollte das EStRecht weniger Ausnahmen regeln und die verallgemeinernde Regelbildung als Garant der Wirkkraft des Gesetzes, als Gegenwehr gegen Steuergestaltungen erkennen.

198 d) Gewaltenteilung

Wenn der Gesetzgeber nur Einzelfälle regelt, das BVerfG dann ohne einfachgesetzliche Orientierung zu verfassungskonkretisierenden Regelbildungen veranlasst wird und seine tragenden Gründe in Leitsätzen verkündet, verkleinern die verfassungsrechtl. Antworten des Gerichts den Raum parlamentarischer Gestaltung. Spezialregelungen geben Verwaltung und Fachgerichten genaue Anweisungen, verengen damit auch deren Entscheidungsraum, verweigern aber die auslegungsleitende Regel. Gesetzliche Detailregelungen können – dies ist die Paradoxie – alle drei Gewalten entmachten. Der Grundsatz der Gewaltenteilung erwartet ohnehin das allgemeine Gesetz, weil nur dieses die Funktion des Gesetzgebers von dem Auftrag der anderen Gewalten trennt (vgl. BVerfG v. 30.6.2015 – 2 BvR 1282/11, BVerfGE 139, 321 [365] mwN; G. Kirchhof in HStR XII, 3. Aufl. 2014, § 267 Rz. 13). Ohne ein materielles Gesetzesverständnis droht die Gewaltenteilung zu einem Rechtsprinzip zu werden, das lediglich Organe benennt. Ohne Gewissheit über den Gegenstand des Vollzugs wird nicht deutlich, was der Auftrag der vollziehenden Gewalt ist. Das Gesetz im Sinne der „Gewaltenlehre“ meint „nur die generelle Norm“ (Kelsen, Allgemeine Staatslehre [1925], 1966, 232).

199 e) Gleichheit vor dem Gesetz, grundrechtlicher Schutz der Freiheit

Die Gleichheit vor dem Gesetz verlangt eine verallgemeinernde Regelbildung. Vor einem Einzelfallgesetz ist Gleichheit nicht möglich (Kant, Über den Gemeinspruch [1793], 1992, A 238 ff.). Der Gleichheitssatz verlangt vom Gesetzgeber einen sachangemessenen Grad rechtl. Verallgemeinerung. Die Allgemeinheit des Gesetzes schützt zudem die Freiheit, weil die verallgemeinernde Regel aus sich heraus freiheitliche Distanz wahrt, jedem einen Raum freiheitlicher, auch eigenwilliger Gestaltung und Unterscheidung gewährt (deutlich von Humboldt, Ideen zu einem Versuch, die Grenzen der Wirksamkeit des Staates zu bestimmen [1791], 2006, 30 f., 201 ff.; de Tocqueville, Über die Demokratie in Amerika [De la démocratie en Amérique, 1835–1840], 2004, 343 f., 364). Die Grundrechte schützen den Einzelnen in seiner individuellen Betroffenheit, münden letztlich in der Verantwortung der Richter. Subjektive Rechte können aber allein die Freiheit und Gleichheit nicht garantieren (Di Fabio in HStR II, 3. Aufl. 2004, § 27 Rz. 84). Wenn das EStG den Zugriff auf das Eigentum mäßigt und formt, errichtet es einen freiheitsichernden Schutzwall, der vor dem individuellen Grundrechtsschutz wirkt. Das allgemeine

Gesetz verteilt die EStLast auf alle Schultern, mutet dem Einzelnen nur die Last zu, die alle tragen müssen. Rechtsverletzungen und Gerichtsprozesse werden vorbeugend vermieden (insges. G. Kirchhof, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, 196 ff.).

f) Notwendige Typisierungen und Pauschalierungen im Einkommensteuerrecht

200

Das Allgemeinheitsgebot und das Verbot des Einzelfallgesetzes (Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG) wurden von Beginn an nicht hinreichend befolgt (s. Anm. 195). Dies mag ein Grund sein, warum das EStRecht von unverständlichen Regelungen geprägt ist (s. Anm. 185 ff. mwN). Das BVerfG betont jedoch die Rationalität der verallgemeinernden Regelbildung, diesen Garanten des demokratischen Rechtsstaats, der Freiheit, der Gleichheit vor dem Gesetz und des gerechten Rechts – jedoch losgelöst vom Maßstab des Art. 19 Abs. 1 GG. „Jede gesetzliche Regelung muss“ – so das BVerfG – „verallgemeinern“ (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 [308]). Der Gesetzgeber würde die Gleichheit vor dem Gesetz falsch verstehen, würde er allen Besonderheiten jeweils durch eine Sonderregelung Rechnung tragen, würde er individualisierende und spezialisierende Regelungen erlassen, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährden. Die Gleichheit vor dem Gesetz verlangt – dies hebt das BVerfG gerade für die ESt hervor –, die „Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes“. Der Gesetzgeber muss am Regelfall typisieren, dabei aber auf einer möglichst weiten, alle betreffenden Fälle einschließenden Beobachtung aufbauen. Gerade bei der Ordnung von Massenerscheinungen, bei Massenverfahren wie im EStRecht, hat der Gesetzgeber „einen – freilich nicht unbegrenzten – Raum für generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen“ (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 [309 f.]; BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [182 f.]; BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 [19]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [213] mwN; zur Typisierung Anm. 266).

Das Gericht knüpft hier an die Ideengeschichte an, die von alters her die freiheits- und gleichheitsschützende Kraft der allgemeinen Regel – dieser Idee der Gesetzgebung – betont. „Grosse Gedanken, allgemeine Wahrheiten liegen unserer Rechtsüberzeugung bewusst oder unbewusst zu Grunde, und der Gesetzgeber vermag durch nichts den Eindruck seines Werkes mehr zu vertiefen und zu befestigen, als wenn es ihm gelingt,“ diesen „Ausdruck zu geben“ (E. Huber, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Heft 1, 1901, 9). „Infolge der Vernachlässigung von Rechtsprinzipien ist mit der Gesetzesflut auch die Rechtsidee mehr und mehr weggespült worden“ (Tipke, StuW 2007, 201 [219]; K. Vogel in DStJG 12 [1989], 123). Die auch aus Gerechtigkeitsr erwägungen entwickelten Allgemeinhheitsforderungen, die mit der Gleichheit vor dem Gesetz untrennbar verbunden sind, wurden schon früh in der Augenbinde der Justitia verbildlicht. Insbesondere Rudolph von Jhering, Gustav Radbruch und Herbert L.A. Hart erkannten im allgemeinen Gesetze den zentralen Garanten gerechten Rechts (von Jhering, Geist des römischen Rechts [1852–1865], 8. Aufl. 1954, 2. Teil 1. Abteilung, 35; Radbruch, Rechtsphilosophie [1932], 1999, 26, 19 f.; H.L.A. Hart, The Concept of Law, 1961, 20).

Einstweilen frei.

201–204

4. Unausweichlichkeit – Steuervereinbarung, Steuergestaltung, § 42 AO

205 a) Gesetzesbindung und Gleichheit im Belastungserfolg

Gleichheit im Belastungserfolg: Die Steuer ist eine Gemeinlast. Jeder ist verpflichtet, Steuern nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit zu entrichten (s. Anm. 230 ff.; BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [245] mwN). Jede Steuer muss die Gleichheit im Belastungserfolg wahren (Art. 3 Abs. 1 GG; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [136, 181 ff.] mwN; BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [245] mwN; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [184 f.] mwN). Die Steuergesetze sind so auszugestalten, der Steuervollzug ist so zu organisieren, dass diesem Gleichmaß gefolgt wird. Art. 3 Abs. 1 GG zeichnet Vorgaben für das materielle StRecht, das Steuerverfahrensrecht und das Verhältnis dieser Rechtsbereiche (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [271 f.]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [184 f.] mwN; Anm. 260 ff. mwN).

Gefahren für den gleichmäßigen Steuervollzug: Aufgrund des komplizierten ESt-Rechts werden diese Vorgaben aber in Teilen nicht erfüllt. Die auf Detailgenauigkeit ausgerichteten Steuergesetze werden in ihrer Ausrichtung auf konkrete Fälle nicht selten von der Wirklichkeit überholt. Der Steuervollzug ist auf eine Zusammenarbeit mit den Stpfl., auf deren Erklärungen angewiesen. Die Stpfl. wollen weniger Steuern zahlen – die notwendige Kooperation von Stpfl. und FinVerw. leidet zuweilen hierunter (Seer, *Verständigungen im Steuerverfahren*, 1996, insbes. 8 ff.; P. Kirchhof in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 30 f.). Der „Schlagbaum des Steueratbestands“ – so die bekannten Worte Hensels – wird „auf dem Normalwege“ errichtet, „auf welchem der wirtschaftliche Verkehr ein bestimmtes Ziel in der Regel zu erreichen strebt.“ Steuerpflichtige wählen aber bewusst Nebenpfade, um den Schlagbaum zu umgehen, die Steuerlast jedenfalls in Teilen zu meiden (Hensel, *Steuerrecht* [1933], 1986, 95).

Antworten des Steuergesetzes: Das verfassungsrechtl. Gebot der gleichmäßigen StBelastung legt gesetzliche Ausgestaltungen nahe, die diesen Umweg vermeiden. Das EStRecht darf und soll vereinfachen, typisieren und pauschalisieren (s. Anm. 200, 266 ff.). Für Kapitaleinkünfte und die LSt drängt das GG zB auf die Quellenbesteuerung, jedenfalls auf Kontrollmitteilungen, ohne sie verbindlich vorzugeben (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [282 f.]; BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 [7 f.]; G. Kirchhof, *Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren*, 2005, 135 ff.). Das verfassungsrechtl. Gebot der gleichmäßigen Steuerlast wird von der AO ausdrücklich aufgenommen. Die ESt ist von den FinBeh. nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 Satz 1 AO). Die Behörden haben sicherzustellen, dass die ESt nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergünstigungen fehlerhaft gewährt oder versagt werden (§ 85 Satz 2 AO).

Steuerverständigungen und Steuergestaltungen: Diese rechtsstaatliche Selbstverständlichkeit trifft insbes. auf zwei Probleme. Die Steuerpraxis muss das komplizierte Recht anwenden und gerät dabei nicht selten in einen Konflikt mit der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (s. Anm. 185 ff.). Das komplizierte Recht trifft sodann auf eine Wirklichkeit, welche der stl. Subsumtion Schwierigkeiten bereitet, vor allem wenn die Betroffenen versuchen, die Steuerschuld durch Steuergestaltungen zu verringern. Insbesondere in Fällen, in denen aus tatsächlichen Gründen das Gesetz kaum vollzogen werden kann, scheinen Steuerverständigungen naheliegend.

b) Steuerverständigungen

BFH – zulässige Sachverhaltsverständigungen, unzulässige Verständigungen über Rechtsfragen: Steuergesetze lassen sich nur in einer Kooperation von FinVerw. und Stpfl. vollziehen (*Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, insbes. 8 ff.). Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung lässt für Steuervereinbarungen – für Steuerverträge, Steuervergleiche und Steuerabsprachen – grds. keinen Raum. Verständigungen über den Steuersachverhalt sind aber – so fährt der BFH fort – unter bestimmten Voraussetzungen zulässig (BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, 1155 mwN; BFH v. 27.6.2018 – X R 17/17, BFH/NV 2019, 97; *Roth*, Stbg 2017, 124 [125 ff.]; *Seer*, BB 2015, 214). Deren Verbindlichkeit wird aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abgeleitet, der „gebietet, dass im Steuerrechtsverhältnis jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht nimmt und sich mit seinem eigenen früheren (nachhaltigen) Verhalten nicht in Widerspruch setzt“ (BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, 1155 mwN; BFH v. 12.6.2017 – III B 144/16, BStBl. II 2017, 1165; *Seer*, BB 2015, 214 [215]; *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 146 ff. mwN). Die tatsächliche Verständigung muss von den zuständigen Personen mit Rechtsbindungswillen geschlossen werden (*Krüger*, DStZ 2015, 478 [480]). Seitens der FinVerw. muss ein Amtsträger, der für die Entsch. über die Steuerfestsetzung zuständig ist, beteiligt sein (BFH v. 27.6.2018 – X R 17/17, BFH/NV 2019, 97). Angesichts des Rechtsbindungswillens wird die Verständigung auch als öffentlich-rechtlicher Vertrag begriffen (*Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 147 mwN). Es bestehe das „unabweisbare praktische Bedürfnis“, tatsächliche Ungewissheiten und Unklarheiten einvernehmlich auszuräumen, insbes. wenn eine Aufklärung kaum, jedenfalls nur mit einem „unverhältnismäßigen Aufwand“ möglich ist (BFH v. 5.10.1990 – III R 19/88, BStBl. II 1991, 45 [46]). Später betonte das Gericht in diesem Sinne, eine „tatsächliche Verständigung“ sei nur insoweit bindend, als sie sich auf Sachverhaltsfragen und nicht auf Rechtsfragen beziehe und die Sachverhaltsermittlung erschwert ist (BFH v. 7.7.2004 – X R 24/03, BStBl. II 2004, 975 mwN; BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742; BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, 1155 mwN; BFH v. 27.6.2018 – X R 17/17, BFH/NV 2019, 97; *Roth*, Stbg. 2017, 124 [125]; *Krüger*, DStZ 2015, 478 [480]). Die Trennung zwischen zulässigen Sachverhaltsverständigungen und unzulässigen Verständigungen über Rechtsfragen will den Vorbehalt des Gesetzes sichern. Eine Verständigung darf das Recht nicht brechen. Der Rechtsvollzug muss aber sachgerecht mit Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsaufklärung umgehen.

Kritik und Vorrang des Gesetzes: Dieser Rspr. wurde vorgeworfen, die Trennung werde – etwa bei der stl. Beurteilung von Gesellschafter-/Geschäftsführer-Gehältern – nicht durchgehalten. Vielmehr toleriere das Gericht die Verständigung über Rechtsfragen, wenn diese mit dem schwer zu ermittelnden Sachverhalt in einer so engen Verbindung stehen, dass die Grenze nicht zu ziehen sei (*Krüger*, DStZ 2015, 478 [480]; *Seer*, BB 2015, 214; *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 147). Zudem könne die Rechtssicherheit bei Sachverhalten mit Dauerwiederkehr oder Dauerwirkung auf rechtl. Verständigungen drängen. Die Kritik betont dabei den rechtsstaatlichen Ausgangspunkt, von dem nicht abgewichen werden darf: Gesetzesabweichende Steuervereinbarungen sind unzulässig (insges. *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 21 Rz. 73 ff.). So kann zB durch eine Steuervereinbarung die Steuerschuld nicht einfach „erlassen“ werden. Insbesondere am Vor-

rang und Vorbehalt des Gesetzes sind die Fälle eines gegenseitigen Entgegenkommens zu prüfen (*Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, 154 ff.).

c) Steuergestaltungen und § 42 AO

207 aa) Gesetzgebung und Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO

Das komplizierte Steuerrecht: Die Unausweichlichkeit der Steuerlast, diese vom Gleichheitssatz und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung geforderte Wirkung, trifft auf den Willen des Stpfl., weniger Steuern zu entrichten (s. Anm. 205). Die Spezialregelungen, Widersprüchlichkeiten und Formulierungsschwächen des ESt-Rechts verstärken diese Entwicklung, wenn sie Steuervermeidungsstrategien nahelegen. In der Vermeidbarkeit der Steuerlast liegt jedenfalls ein zentrales Problem der geltenden Einkommenbesteuerung. Dieser Befund drängt auf eine Vereinfachung des EStRechts (*P. Kirchhof* in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 34).

Gleichheitsgerechtes Steuergesetz, Gestaltungsmissbrauch und Steuerhinterziehung: Steuervermeidende Gestaltungen müssen im Einklang mit dem Steuergesetz stehen. Im Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten wird die Grenze des Rechts überschritten. Der Missbrauch ist ein Unterfall der Gesetzesumgehung (BFH v. 14.5.1986 – II R 22/84, BStBl. II 1986, 620; *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 116). Alle drei Gewalten sind Gesetz und Recht verpflichtet, müssen daher in ihrem spezifischen Auftrag gegen Missbrauch vorgehen. Steuergesetze dürfen von vornherein keine steuermindernden Gestaltungen in erheblichem Umfang zulassen, die zu vom Gesetz erkennbar nicht bezweckten Steuerminderbelastungen führen und gleichheitsrechtl. nicht zu rechtfertigen sind. „Gerade im Steuerrecht ist das Bestreben verbreitet und im Grundsatz auch hinzunehmen, die eigenen Rechtsverhältnisse im Rahmen der Privatautonomie so auszugestalten, dass Steuererleichterungen durch entsprechende Gestaltung der relevanten Tatbestandsmerkmale nach Möglichkeit in Anspruch genommen, oder in entsprechender Weise Steuerbelastungen vermieden werden“ (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [235 f.]; zweifelnd *Hüttemann*, DStR 2015, 1146 [1150 ff.]; insges. *Drüen*, StuW 2008, 154; *Drüen*, AO-StB 2009, 209 [240 ff.]). Dabei ist die Unterscheidung des Gestaltungsmissbrauchs von der Steuerhinterziehung bewusst zu halten (vgl. BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237 [249 f.]; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [236]). Letztere liegt erst vor, wenn der Stpfl. pflichtwidrig unvollständige oder unrichtige Angaben macht, um die Steuerumgehung zu verschleiern (insges. *Ratschow* in *Klein*, 14. Aufl. 2018, § 42 AO Rz. 6 ff. mwN, auch zu den methodischen Differenzen von der sog. Innen- und Außentheorie; *Hüttemann*, DStR 2015, 1146 [1147 f.] mwN).

Maßgebliche Unterscheidung: Die rechtsstaatliche Frage nach der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, nach der Unausweichlichkeit der Steuerlast baut somit auf eine zentrale Unterscheidung: Auf Grundlage des komplizierten EStRechts müssen die zulässigen steuervermeidenden von den unzulässigen Gestaltungen unterschieden werden. § 42 AO verdeutlicht als Generalklausel für das gesamte StRecht den von der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung geforderten Ausgangspunkt. Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden (§ 42 Abs. 1 Satz 1 AO). Ein Missbrauch liegt nach der Legaldefinition des § 42 Abs. 2 AO vor, wenn eine unangemessene rechtl. Gestaltung gewählt wird, die beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen

nen Gestaltung zu einem nicht vorgesehenen Steuervorteil führt (§ 42 Abs. 2 Satz 1 AO). Dies gilt allerdings nicht, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe nachweist (vgl. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO). Dieser Tatbestand ist verfassungskonform, insbes. gleichheitsgerecht zu deuten. Es kommt nicht auf den Einfallsreichtum des Stpfl., nicht darauf an, dass er Gestaltungen gut zu begründen vermag. Dann würden weniger gewieft Stpfl. benachteiligt. Maßgeblich ist im Sinne einer objektiven Anwendungsvoraussetzung, ob eine Gestaltung wirtschaftliche Zwecke verfolgt, die vom StRecht akzeptiert werden (*Ratshaw* in *Klein*, 14. Aufl. 2018, § 42 AO Rz. 46, 53 ff. mwN). Im Falle eines Missbrauchs entsteht der Steueranspruch wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtl. Gestaltung entstanden wäre (§ 42 Abs. 1 Satz 3 AO). Zwar handelt es sich bei § 42 AO um einen offenen Tatbestand. Die Bestimmtheitserfordernisse werden aber gewahrt, weil eine treffende, eine konkretisierbare Verallgemeinerung gewählt wurde (s. Anm. 185 ff., 195 ff.).

bb) Zwei Kategorien des Gestaltungsmissbrauchs – Analogien im Steuerrecht

208

Zwei Kategorien des Gestaltungsmissbrauchs können unterschieden werden.

- Der Stpfl. versucht, einen stl. Vorteil wie eine Steuervergünstigung entgegen dem Zweck des Gesetzes zu erreichen (sog. Erschleichung von Steuervorteilen oder Tatbestandsergehung) oder
- eine für ihn ungünstige stl. Rechtsfolge, die ihn erreichen will, soll durch Steuergestaltung vermieden werden (Steuerungsumgehung im engeren Sinne).

Kein Analogieverbot: § 42 AO will in diesen Fällen durch eine zweckentsprechende, idR wirtschaftliche Gesamtbetrachtung des Geschehens den gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze sicherstellen. Lassen sich diese Ziele durch Auslegung, Rechtsfortbildung oder Ausfüllen von Gesetzeslücken – auch durch Analogien – erreichen (s. Anm. 150 ff.), ist ein Rückgriff auf § 42 AO nicht notwendig. Zu Recht wurde die These, aufgrund der belastenden Wirkung des StRechts sei vergleichbar mit dem Strafrecht von einem Analogieverbot auszugehen, zurückgewiesen (*Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 78 ff.).

cc) Gesamtplanrechtsprechung des BFH

209

Zielgerichteter, Sachverhalte künstlich zergliedernder Plan: Der Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten betrifft demnach Fälle, die durch die Gesetzesanwendung nicht sachgerecht gelöst werden. Der Grund hierfür liegt nicht selten darin, dass verschiedene, isoliert betrachtet rechtmäßige Gestaltungen in einem Gesamtplan missbräuchlich verbunden werden. Mit dem BFH liegt ein rechtsmissbräuchlicher Gesamtplan iSd. § 42 AO vor, wenn „ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans ‚künstlich‘ zergliedert wird und den einzelnen Teilakten dabei nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des Endzustandes fördern. Dementsprechend ist ein Gesamtplan zu verneinen, wenn wirtschaftliche Gründe für die einzelnen Teilschritte vorliegen und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen dieser Teilschritte ankommt“; die Teilschritte haben insoweit eine eigenständige Funktion (BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638; BFH v. 19.1.2011 – X B 43/10, BFH/NV 2011, 636; BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158; s.

auch *Krüger*, DStZ 2014, 194 [195]). Aus der „Vogelperspektive“ können Rechtsgeschäfte oder Handlungen „in einem anderen Licht erscheinen“, als wenn sie jeweils einzeln für sich betrachtet werden (*Krüger*, DStZ 2014, 194 [195]).

Kein eigenes Rechtsinstitut, Gesamtplan und Plan in Einzelakten: Ein – in den Worten des BFH – „Plan in Einzelakten“ ist mithin grds. zulässig und regelmäßig nicht als rechtsmissbräuchlicher Gesamtplan zu werten, vielmehr von diesem zu unterscheiden (vgl. BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158; *Kempelmann*, StuW 2016, 385 [394]). Im Sinne dieser Differenzierung entschied der BFH, dass die Gesamtplanrechtsprechung nicht zur Anwendung kommt, wenn sich der Stpfl. bewusst für eine Übertragung von WG in Einzelakten anstatt der Übertragung einer gesamten betrieblichen Einheit entscheidet, sich diese Schritte zur Erreichung des Gesamtziels als notwendig erweisen und die Übertragungen in unmittelbarer zeitlicher Nähe zueinander erfolgen. Dabei ist ein vorab erstelltes Konzept und eine teilweise Schenkung unter Angehörigen nicht schädlich (BFH v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158). Der Stpfl. kann insbes. frei darüber entscheiden, ob er die betriebliche Einheit oder die WG einzeln überträgt. Insbesondere der IV. und X. Senat haben bei Rechtsfragen zur Besteuerung von PersGes. die Gesamtplanrechtsprechung eingegrenzt (*Geck/Messner*, ZEV 2018, 640 [641]; s. ua. BFH v. 9.11.2011 – X R 60/09, BStBl. II 2012, 638; BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, ZEV 2015, 179 [180]; BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766). Es gibt – so der BFH – ohnehin „keinen allgemeingültigen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren ist. Vielmehr kann im konkreten Einzelfall lediglich Anlass zu der Prüfung bestehen, ob die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs“ vorliegen. „Bei der Auslegung des Steuergesetzes sind die allgemeinen Grundsätze anzuwenden, zu denen auch die am Zweck des Gesetzes orientierte Auslegung gehört. Ein daneben bestehendes oder darüber hinausgehendes Rechtsinstitut eines ‚Gesamtplans‘ gibt es nicht“ (BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766). Hierin liegt keine Abkehr von der Gesamtplanrechtsprechung (*Krüger*, DStZ 2014, 194 [197]; *Kempelmann*, StuW 2016, 385 [385]). Vielmehr wird diese auf die allgemeinen Grundsätze zurückgeführt, so dass es eines eigenen Rechtsinstituts nicht bedarf.

Einen Gesamtplan indizierende Umstände – Beispiele: In anderen Fällen sprachen die Umstände demgegenüber für einen rechtsmissbräuchlichen Gesamtplan. Umstrukturierungsmaßnahmen (BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194), Darlehensverträge unter nahen Angehörigen (BFH v. 27.10.2005 – IX R 76/03, BStBl. II 2006, 359 mwN), zwischengeschaltete KapGes. (BFH v. 15.3.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395) und die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen (BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395) mussten sich am Kriterium der Gesamtplanrechtsprechung messen lassen (*Krüger*, DStZ 2014, 194 [196]). In Grundstücksveräußerungen zwischen einem Stpfl. und einer ihm nahestehenden KapGes. erkannte der BFH einen Missbrauch, weil die KapGes. die Grundstücke in einem Rechtsakt für einen reduzierten Kaufpreis erhalten und sodann zeitnah an verschiedene Erwerber weiterveräußert hatte. Der niedrige Kaufpreis und die zeitnahe Weiterveräußerung indizieren – so der BFH – einen zwischen dem Stpfl. und der Gesellschaft abgesprochenen Gesamtplan. Mit dem BFH muss sich der Stpfl. dann neben den unmittelbaren auch die mittelbaren Tätigkei-

ten der KapGes. zurechnen lassen, so dass im Erg. ein gewerblicher Handel mit Grundstücken vorlag (BFH v. 17.6.1998 – X R 68/95, BStBl. II 1998, 667). Entscheidend ist, ob besondere Umstände für den missbräuchlichen Gesamtplan sprechen. Wird eine KapGes. bei einer Grundstücksveräußerung zwischengeschaltet, ist dies – zB mangels wirtschaftlich vernünftiger Gründe – rechtsmissbräuchlich, wenn der Dritte absprachegemäß weitere Merkmale des statbaren Tatbestands verwirklicht, der Stpfl. über den Geschehensablauf herrscht und über das Entgelt an dem wirtschaftlichen Erfolg des Handelns teilhat (BFH v. 18.3.2004 – III R 25/02, BStBl. II 2004, 787). Werden – um ein weiteres Beispiel zu nennen – aufgrund einheitlicher Planung und in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung wesentliche Betriebsgrundlagen einer PersGes. aus dem BV der Gesellschaft ausgeschieden, ohne die stillen Reserven aufzudecken, ging der BFH ebenfalls von einem rechtsmissbräuchlichen Gesamtplan aus (BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; vgl. auch BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395). Das Gericht versagte insoweit die Anwendung der Tarifbegünstigungen nach §§ 16, 34 – die stillen Reserven dürfen dann nicht in die Tarifbegünstigung einbezogen werden, sondern werden aufgedeckt und als laufender Gewinn besteuert. Nicht rechtsmissbräuchlich wäre es aber, die Betriebsgrundlagen in einen anderen Teilbetrieb zu übertragen, ohne die stillen Reserven aufzudecken, wenn in dem neuen Betrieb eine spätere Aufdeckung und damit Besteuerung gesichert ist (BFH v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395, mwN; s. für weitere Beispiele BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, 2013/0837216, BStBl. I 2013, 1164; *Krüger*, DStZ 2014, 194 [196]).

Praxisprobleme/Kritik: Insgesamt sind – das wundert bei der Anwendung des § 42 AO nicht – zahlreiche kritische Stimmen und Abgrenzungsprobleme in der Praxis zu vernehmen, weil die Gestaltungsfreiheit des Einzelnen auf die unsichere Grenze des Gestaltungsmissbrauchs trifft (*Krüger*, DStZ 2014, 194 [202 ff.]). Der Stpfl. muss zuweilen Gestaltungen besonders rechtfertigen, die Notwendigkeit von Einzelschritten dokumentieren, diese ggf. auch zeitlich auseinanderziehen oder verbindliche Auskünfte einholen, um die Anwendung des § 42 AO abzuwenden. Objektive Anwendungsvoraussetzungen (s. Anm. 207) sind beim Gesamtplan in der Tat schwerer zu finden. Zudem wird kritisiert, dass die Rspr. ohne hinreichende normative Grundlage ein Eigenleben entwickelt habe, oft zu zutreffenden, aber eben auch zu schwer begründbaren Ergebnissen komme (*Crezelius*, FR 2003, 537 [542]; *Nöcker*, DStR 2013, 1532; *Dornheim*, DStZ 2014, 46). Zudem wird die rechtl. Herleitung der Gesamtplanrechtsprechung jedenfalls in einer Verselbstständigung kritisiert (BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536 [538]; *Krüger*, DStZ 2014, 194 [196] mwN; *Kempelmann*, StuW 2016, 385). Trotz dieser Kritik konkretisiert die Gesamtplanrechtsprechung § 42 AO sachgerecht in besonderen, aus Einzelakten bestehenden Fällen des Gestaltungsmissbrauchs. Die Rspr. sollte nicht aufgegeben werden. Entscheidend ist – ganz iSd. § 42 Abs. 2 AO –, ob die unangemessene rechtl. Gestaltung, die Verbindung von Einzelakten einen sachwidrigen Steuervorteil bewirkt. Dass es bei der Antwort auf diese Frage zu Unsicherheiten kommen kann, sollte nicht dazu führen, die Ansätze generell in Frage zu stellen.

dd) Spezialregelungen und Gesetzgebungsauftrag

210

Die Generalklausel des § 42 AO wird durch Spezialregelungen wie bspw. § 6 Abs. 5 Sätze 4 bis 6 oder § 50d EStG verdrängt (insges. *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 117, 124 mwN; *Schön* in DStJG 33 [2010], 29 [56 ff.];

Wendt in DStJG 33 [2010], 117; Hey in DStJG 33 [2010], 139). Die Steuergesetze konkretisieren so die verfassungsrechtl. Vorgaben der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und des gleichmäßigen Vollzugs. Das BVerfG betont auch angesichts der Fälle des Gestaltungsmissbrauchs zu Recht, der Gesetzgeber könne und solle im EStRecht vereinfachen, typisieren und pauschalisieren, um missbräuchliche Steuergestaltungen zu vermeiden (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [253 f.] mwN; Anm. 200, 260).

211–219 Einstweilen frei.

V. Grundrechtliches Maß der Einkommenbesteuerung

Schrifttum zu den Grundlagen – themenübergreifende Literatur: P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973; J. Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974; Ruppe, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 103; Hensel, Steuerrecht [1933], 1986; P. Kirchhof, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, 3217; Schuppert, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsgerichtlichen Überprüfung von Steuergesetzen. Ein Beitrag zu den verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuerrechts, in Fürst/Herzog/Umbach (Hrsg.), FS Wolfgang Zeidler, Bd. 1, 1987, 691; Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG 12 (1989), 3; Stang, Auswirkungen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf die Besteuerung, 1995; Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts. Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vorbemerkungen zu Art. 104a bis 115 GG), 1999; Birk, Rahmenbedingungen für den Grundrechtsschutz im Steuerrecht in Europa, in P. Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, 2000, 157; P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000; P. Kirchhof, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, StuW 2000, 316; Papier, Steuerreform und Verfassungsrecht, in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, 2000, 117; Rodi, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsauftrag des Steuergesetzgebers, in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, 2000, 187; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000; P. Kirchhof, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer, DStJG 24 (2001), 9; Spindler, Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStR 2001, 725; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Habil. 2001; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil. 2002; F. Kirchhof, Der Weg zur verfassungsgerechten Besteuerung – Bestand, Fortschritt, Zukunft, StuW 2002, 185; Schön, Steuergesetzgebung zwischen Markt und Grundgesetz, in Mellinghoff/Morgenthaler/Puhl (Hrsg.), Die Erneuerung des Verfassungsstaates. Symposium aus Anlass des 60. Geburtstages von Professor Dr. Paul Kirchhof, 2003, 143; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003; Kiehne, Grundrechte und Steuerordnung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 2004; H.H. Klein, Grundrechte am Beginn des 21. Jh., HGR I, 2004; Nettesheim, in Bauer/Huber/Sommermann (Hrsg.), Demokratie in Europa, 2005, 143; Gosewinkel/Masing (Hrsg.), Die Verfassungen in Europa 1789–1949, 2006; Brandis, Bemessungsgrundlage im Steuerrecht und im Sozialrecht – Aus der Sicht des Steuerrechts, DStJG 29 (2006), 93; Papier, Steuerrecht im Wandel – verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerpolitik, DStR 2007, 973; P. Kirchhof, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118; Hey, Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht im Wandel, StbJb. 2007/2008, 19; Drien, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, StuW 2008, 3; Waldhoff, Die „andere Seite“ des Steuerverfassungsrechts, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 125; Tipke, Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?, JZ 2009, 533; Wernsmann, Zunehmende Europäisierung und Konstitutionalisierung als Herausforderungen für den Steuergesetzgeber, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 161; Birk, Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG,

DStR 2009, 877; G. Kirchhof, Der qualifizierte Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht, DStR 2009, Beihefter zu Heft 49, 135; Hennrichs, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2011, 237; Hey, Evidenz von Verfassungsverstößen, Budgetschutz und Unvereinbarkeitsaussprüche, in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 97; Jachmann, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als Ausübung der dritten Staatsgewalt, in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 115; Jachmann, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungsteuer, DStJG 34 (2011), 251; G. Kirchhof, Nettoprinzip und gemischte Aufwendungen – zu den drei Ebenen der Verfassungsdeutung, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2011, 563; Mellinghoff, Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 153; Schaumburg/Schaumburg, Legislativer Gehorsam im Steuerrecht, in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 171; Schwab/Ende, Verfassungsrechtliche Prinzipien im Steuerrecht – Anmerkungen eines Steuerberaters, in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 203; Seiler, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, DStJG 34 (2011), 61; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012; Kube, Steuerkonkurrenzen in der Finanzverfassung, HFSt 3 (2016), 54; Kube, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Einkommensteuerrechts, in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. II, 2018, 1145; P. Kirchhof, Das Verfassungsrecht – Auftrag und Grenze staatlicher Besteuerungsgewalt, in Droegel/Seiler (Hrsg.), Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, 79; J. Hey, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts, in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. I, 2018, 451.

Schrifttum zum Leistungsfähigkeitsprinzip: Arndt, Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in Damrau/Fürst/Kraft (Hrsg.), FS Otto Mühl, 1981, 17; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Habil. 1983; P. Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319; J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Habil. 1988; Jachmann, Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung, StuW 1998, 293; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 328; Gassner/M. Lang, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht. Dogmatische Grundfragen – Rechtspolitische Stellenwert, Verhandlungen des 14. Österreichischen Juristentag, Bd. III/1, 2000; Vogt, Neutralität und Leistungsfähigkeit. Eine verfassungs- und europarechtliche Untersuchung der Unternehmensbesteuerung nach dem StSenkG, Diss. 2003; Schön, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW 2005, 247; P. Kirchhof, Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen – Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2011, 451; P. Kirchhof, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW 2011, 365; Taboada, Leistungsfähigkeitsprinzip, Gleichheitssatz und Eigentumsgarantie, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2011, 263; G. Kirchhof, Drei Bereiche privaten Aufwands im Einkommensteuerrecht. Zur Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre unter besonderer Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen, DStR 2013, 1867; Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, in Kube ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 147; Mellinghoff, Privataufwendungen, in Kube ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 174; A. Meyer, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem. Zum zivilrechtlichen Ausgleich von Steuerfolgen, Habil. 2013.

Schrifttum zum Vertrauensschutz und zur Verhältnismäßigkeit: Felix, Zum Rückwirkungsverbot verschärfend geänderter Steuerrechtsprechung, in Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, 1995, 71; P. Kirchhof, Die Steuerrechts-

ordnung als Wertordnung, *StuW* 1996, 3; *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, *Habil.* 1996; *Spindler*, Verfassungsrechtliche Grenzen einer Rückwirkung von Steuergesetzen, *DStR* 1998, 953; *J. Lang*, Vom Verbot der Erdrosselungssteuer zum Halbteilungsgrundsatz, in *Kirchhoff/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, 2000, 173; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000; *Wieland*, Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen, *DStJG* 24 (2001), 29; *Birk*, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, *DStJG* 27 (2004), 9; *Hey*, Vertrauen in das fehlerhafte Steuergesetz, *DStJG* 27 (2004), 91; *P. Kirchhof*, Vertrauensschutz im Steuerrecht – Eröffnung der 28. Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas, *DStJG* 27 (2004), 1; *Leisner-Egensperger*, Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung, *DStJG* 27 (2004), 191; *Mellinghoff*, Vertrauen in das Steuergesetz, *DStJG* 27 (2004), 25; *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten: Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, *Habil.* 2004; *Spindler*, Rückwirkung von Steuergesetzen, *DStJG* 27 (2004), 69; *Waldhoff*, Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis, *DStJG* 27 (2004), 129; *Birk*, Steuermoral, Steuerkultur und Rückwirkung von Steuergesetzen, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 13; *Birk*, Der Schutz vermögenswerter Positionen bei der Änderung von Steuergesetzen. Zur neuen Rückwirkungsrechtsprechung des 2. Senats des BVerfG, *FR* 2011, 1; *Desens*, Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht, *StuW* 2011, 113; *Schön*, „Rückwirkende Klarstellungen“ des Steuergesetzgebers als Verfassungsproblem, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2011, 221; *F. Becker*, Verhältnismäßigkeit, in *Kube* ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. I, 2013, § 21; *Leisner-Egensperger*, Verhältnismäßigkeit als freiheitsrechtliche Grenze der Steuerbelastung, *DStZ* 2018, 910.

Schrifttum zur gleichheitsgerechten Besteuerung – Folgerichtigkeit: *P. Kirchhof*, Steuergleichheit, *StuW* 1984, 297; *Birk*, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Zum Stellenwert zweier Grundprinzipien in der Steuerreform 1990, *StuW* 1989, 212; *Kruse*, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1990, 322; *P. Kirchhof*, Steuergleichheit und Steuervereinfachung, *DStJG* 21 (1998), 9; *Ruppe*, Steuergleichheit als Grenze Steuervereinfachung, *DStJG* 21 (1998), 29; *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000; *Prokisch*, Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit, in *Kirchhoff/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, 2000, 293; *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, *Diss.* 2000; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern. Ansätze zu einer an der Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen ausgerichteten Lastenverteilungsgerechtigkeit, 2003; *Seiler*, Das Steuerrecht als Ausgangspunkt aktueller Fortentwicklungen der Gleichheitsdogmatik, *JZ* 2004, 481; *J. Lang*, Die gleichheitsrechtliche Verwirklichung der Steuerrechtsordnung, *StuW* 2006, 22; *Di Fabio*, Steuern und Gerechtigkeit, *JZ* 2007, 749; *Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, *StuW* 2007, 201; *Kischel*, Gleichheitssatz und Steuerrecht – Gefahren eines dogmatischen Sonderwegs, in *Mellinghoff/Palm* (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat. Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof, 2008, 175; *Seer*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, *DStJG* 31 (2008), 7; *Morgenthaler*, Gleichheit und Rechtssystem – Widerspruchsfreiheit, Folgerichtigkeit, in *Mellinghoff/Palm* (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat. Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof, 2008, 51; *Lepsius*, Anmerkung zu BVerfG, Urteil v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua. (Pendlerpauschale), *JZ* 2009, 260; *P. Kirchhof*, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung, *DStJG* 33 (2010), 9; *Schön*, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, *DStJG* 33 (2010), 29; *Drüen*, Systembildung und Systembindung im Steuerrecht, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 29; *Englisch*, Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2011, 167; *Schön*, Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit, in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 189; *Eichberger*, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. I, 2018, 501.

Schrifttum zum subjektiven Nettoprinzip: *J. Lang*, Familienbesteuerung. Zur Tendenzwende der Verfassungsrechtsprechung durch das Urt. des Bundesverfassungsgerichts vom 3.1.1982 und zur Reform der Familienbesteuerung, *StuW* 1983, 103; *Lehner*, Einkommensteuerecht und Sozialhilferecht. Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaats, *Habil.* 1993; *Wendt*, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in *Lang* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, *FS Klaus Tipke*, 1995, 47; *Birk*, Familienbesteuerung in Großbritannien und Deutschland, in *P. Kirchhoff/Birk/Lehner* (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat. Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines 65. Geburtstags, 1996, 65; *K. Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, *StuW* 1999, 201; *Fischer*, Altersvorsorge und Altersbezüge, *DStJG* 24 (2001), 463; *Kanzler*, Besteuerung von Ehe und Familie, *DStJG* 24 (2001), 417; *P. Kirchhof*, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, *ZRP* 2003, 73; *Axer*, Die Familie zwischen Privatrecht, Sozialrecht und Steuerrecht, *DStJG* 29 (2006), 175; *Felix*, Die Familie zwischen Privatrecht, Sozialrecht und Steuerrecht, *DStJG* 29 (2006), 149; *Myßen*, Private Altersvorsorge – Soziale Absicherung contra selbstverantwortlicher Altersvorsorge, *DStJG* 29 (2006), 249; *Richter*, Wirkungen von Steuern und Sozialbeiträgen, *DStJG* 29 (2006), 215; *Seiler*, Grundzüge eines Öffentlichen Familienrechts, 2008; *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, *DStR* 2010, 2009; *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht: Eine ökonomische, steuersystematische und grundrechtsdogmatische Kritik des subjektiven Nettoprinzips, *Diss.* 2010; *Söhn*, Vorsorgeaufwendungen und einkommensteuerrechtliches Existenzminimum – Verfassungsrechtliche und steuersystematische Aspekte des „Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung“, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, *FS Joachim Lang*, 2011, 549; *Förster*, Lohnt sich Bildung für den Steuerpflichtigen?, *DStR* 2012, 486; *G. Kirchhof*, Drei Bereiche privaten Aufwands im Einkommensteuerrecht. Zur Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre unter besonderer Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen, *DStR* 2013, 1867; *Mellinghoff*, Privataufwendungen, in *Kube* ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 174; *G. Kirchhof*, Zukunftvergessen? Der besondere Schutz von Ehe und Familie im Steuer- und Abgaberecht, in *A. Uhle* (Hrsg.), Zur Disposition gestellt? Der besondere Schutz von Ehe und Familie zwischen Verfassungsanspruch und Verfassungswirklichkeit, 2014, 59; *Krüger*, Subjektives Nettoprinzip im Einkommensteuerrecht, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. II, 2018, 1261; *Englisch*, Subjektives Nettoprinzip und Familienbesteuerung, *DStJG* 37 (2014), 159; *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, *Diss.* 2018.

1. Ausgangspunkt – Überblick – grundrechtliche Weichenstellungen

a) Verfassungsrechtliche Regelungen des Steuerrechtsverhältnisses

220

Verfassungsrechtlich ist das Steuerrechtsverhältnis im ersten Abschnitt des GG geregelt. Die Grundrechte setzen der Besteuerung im Zusammenwirken mit den rechtsstaatlichen Vorgaben ein unmittelbares Maß. Jede Steuerlast greift in Grundrechte ein. In einer dem Steuerstaat selbstverständlichen Ambivalenz fordern die Grundrechte, die öffentliche Hand primär durch Steuern zu finanzieren, suchen aber gleichzeitig die Steuerlast zu mäßigen (s. Anm. 100). Die grundrechtl. Gewährleistungen geben Auskunft, welche Steuerlast dem Einzelnen zuzumuten ist, in welchem Belastungsgrund welche Steuer erhoben werden darf und welche Grenzen bei besonderen Gestaltungen des EStRechts zu beachten sind.

Die grundrechtl. Gewährleistungen sind in Deutschland breit erforscht (*H.H. Klein*, Grundrechte am Beginn des 21. Jh., *HGR* I, 2004, § 6 mwN). Grundrechtsdogmatik und Grundrechtstheorie sind in Formenreichtum und Gestaltungsreife weit ausgebaut, erinnern manchen an die „Imposanz“ einer „gotischen Kathedrale“ (*Nettesheim* in *Bauer/P.M. Huber/Sommermann*, *Demokratie in Europa*, 2005, 143 [168]). Die ESt belastet die Stpfl., entzieht ihnen in einem Massenverfahren Fi-

nanzkraft, bewirkt einen nahezu alltäglichen Grundrechtseingriff für zahlreiche Betroffene. Trotz dieser Intensität und Breitenwirkung der stl. Lasten ist das grundrechtl. Maß der Besteuerung bis heute nicht klar vermessen, erinnert eher an einen Rohbau, der noch fertigzustellen ist.

221 b) Dreiteilige Finanzverantwortung der öffentlichen Hand

Das grundrechtl. und rechtsstaatliche Steuermaß gewinnt eine besondere Bedeutung, wenn die demokratische Ursprungshoffnung, das gewählte Parlament werde den Steuerzugriff mäßigen, in Teilen unerfüllt bleibt, wenn sich die Abgeordneten mehrheitlich eher für kostspielige Wohltaten, für eine Kreditfinanzierung und damit für eine zukünftige Steuerlast entscheiden, den Staatshaushalt nicht durch maßvolle Abgaben vollständig finanzieren.

Der Finanz- und Steuerstaat erhält durch die nicht zweckgebundenen Steuereinnahmen den notwendigen Gestaltungsraum (s. Anm. 102). Dieser Gestaltungsraum ist in einer dreiteiligen Finanzverantwortung auszufüllen. Der Haushalt ist – erstens – materiell auszugleichen (Art. 109 Abs. 3 Satz 1, Art. 115 Abs. 2 Satz 1 GG), die Ausgaben sind durch Abgabeneinnahmen, insbes. durch Steuererträge zu finanzieren. Das Parlament hat – zweitens – über das Maß der Abgabenlast zu wachen. Die Staatsaufgaben sind – drittens – auf dieses Maß abzustimmen. Diese dreifache parlamentarische Verantwortung wird nicht hinreichend wahrgenommen. Dies mag auch an Analysedefiziten liegen, an den unübersichtlichen Staatsaufgaben und der nur schwer fassbaren Abgabenlast. Vor rund 40 Jahren kritisierte die Kinderbuchautorin *Astrid Lindgren* in einem „Steuermärchen“, der schwedische Staat habe von ihr in einem Jahr Steuern und Abgaben in Höhe ihrer gesamten Einkünfte gefordert (www.astrid-lindgren.de/omastrid/politik/possa1.htm [2.9.2019]; *Gottschalk*, *Jenseits von Bullerbü*, 2008, 166 ff.). Kein schwedischer Abgeordneter hätte einer Abgabenlast in dieser Höhe zugestimmt. Diese Unkenntnis, die im komplizierten, unterschiedliche Lasten regelnden Abgabenrecht ihren Ursprung hat, verhinderte, dass das schwedische Parlament die Abgaben auf ein zumutbares Maß beschränkte.

222 c) Grundrechtliche Maßstäbe der Einkommenbesteuerung

Die Erwartung, aus den Grundrechten eine eindeutige, millimetergenau vermessene Grenze für die allgemeine Steuerlast oder die ESt herzuleiten, wird sich aufgrund des weiten Gestaltungsraums des Gesetzgebers nicht erfüllen. Für die Mäßigung der Steuer bleibt der Auftrag des Gesetzgebers, die Verfassung zu konkretisieren, entscheidend. In Wahrung dieses parlamentarischen Gestaltungsraums sind die grundrechtl. Grenzen aber zu konkretisieren. Anerkannt und weitgehend vermessen sind im Bereich der ESt der grundrechtl. Schutz des Existenzminimums, das gleichheitsrechtl. Maß des Leistungsfähigkeitsprinzips und das Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [245] mwN). Der soziale, der Menschenwürde verpflichtete Staat garantiert den notwendigen Lebensbedarf des Stpfl. und seiner Familie. Die besteuerte öffentliche Hand darf in diesen Bereich nicht eingreifen. Der Steuerstaat darf nicht nehmen, was der soziale Staat garantiert (s. Anm. 280 ff.; BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [245] mwN). Das Leistungsfähigkeitsprinzip gibt vor, Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern (horizontale Wir-

kung) und die Besteuerung höherer Einkommen von der Belastung niedrigerer Einkommen angemessen zu unterscheiden (vertikale Wirkung; BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 ua., BVerfGE 105, 17 [46]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [230 f.]; BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801; BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [142 f.], jeweils mwN; Anm. 230 ff.). In stRspr. betont das BVerfG, dass das Folgerichtigkeitsgebot das Leistungsfähigkeitsprinzip notwendig ergänzt. Eine einmal getroffene Belastungsentscheidung ist folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Ausnahmen bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [230 f.] mwN; BVerfG v. 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 [13 f.] mwN; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [144] mwN; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1/15 ua., BVerfGE 148, 147 [184]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 [243]). Das Folgerichtigkeitsprinzip ist – trotz kritischer Stimmen in der Literatur – anerkannt (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [245] mwN; s. Anm. 267 ff.). Ausdrücklich und bewusst lässt das BVerfG demgegenüber offen, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang hat. Mittelbar ist es jedenfalls durch das Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung verfassungsrechtl. geschützt (s. Anm. 299 f.). Das über diese anerkannten verfassungsrechtl. Maßstäbe hinausgreifende freiheits- und gleichheitsrechtl. Maß der Einkommenbesteuerung ist noch nicht hinreichend geklärt (s. Anm. 240 ff., 260 ff. und 310 ff.). Insbesondere drängt gegenwärtig die Frage nach der verhältnismäßigen Steuerlast.

d) Frage nach der verhältnismäßigen Steuerlast

223

Jede Steuer greift in ihrer Belastungswirkung in Grundrechte ein, muss daher verhältnismäßig sein. Das BVerfG greift – trotz dieser rechtsstaatlichen Selbstverständlichkeit – zuweilen auf die These zurück, dem Verhältnismäßigkeitsprinzip fehle im StRecht ein hinreichender Ausgangspunkt. Angesichts des Auftrags der Steuer, die öffentliche Hand und damit insbes. die Sicherheit und Daseinsvorsorge zu finanzieren, trete das Interesse des Stpfl., weniger Steuern zu zahlen, in aller Regel zurück. Eine verfassungsgerichtliche Kontrolle des Steuermaßes laufe zudem Gefahr, dem Gesetzgeber eine verfassungsrechtl. nicht vorgezeichnete Ausgaben- und damit eine Aufgabenbeschränkung vorzugeben (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [111 ff., insbes. 115]).

Dieser Umgang mit der Verhältnismäßigkeitsprüfung vermag nicht zu überzeugen. Jeder Grundrechtseingriff ist in seiner Eigenart und seinen besonderen Wirkungen für den Betroffenen zu analysieren. Diese Prüfung nimmt das Gericht nicht treffend vor, wenn es sich auf allgemeine Erwägungen zum StRecht zurückzieht. In einer derart groben Sicht ließe sich auch jede polizeiliche Maßnahme rechtfertigen, weil der elementare Zweck der öffentlichen Sicherheit allg. einschichtig ist. Jedoch sind Gefahr und Betroffenheit im konkreten Fall am Maß der Grundrechte zu messen. Die Grundrechtsprüfung fordert die Analyse des speziellen Eingriffs und der individuellen Zumutbarkeit. Eine EStLast ist hiernach gerechtfertigt, wenn die öffentliche Hand im vorgesehenen Maß am Einkommen teilhaben darf, wenn der Zugriff auf die Einkünfte eines Stpfl. geeignet, erforderlich und zumutbar einen legitimen Finanzierungszweck verfolgt. In dieser Verhältnismäßigkeitsprüfung – in dem durch sie geforderten konkreten Blick auf Eingriff und Betroffenheit – werden die freiheits- und gleichheitsrechtl. Gewährleistungen gestärkt (insges. Anm. 240 ff. und 260 ff.). Doch auch dann bleibt der Auftrag des Gesetzge-

bers, die grundrechtl. Gewährleistungen im Bereich des StRechts durch klare Steuergesetze zu vitalisieren (s. Anm. 275).

224 e) **Zwecke und Wirkungen des Steuereingriffs – grundrechtliche Weichenstellung**

Das grundrechtl. Maß der EStBelastung fragt, ob die staatliche Teilhabe am Einkommen das Ziel der estl. Regelung geeignet, erforderlich und zumutbar verfolgt. Diese notwendig konkrete Verhältnismäßigkeitsprüfung gewinnt an weiteren Konturen, wenn die Ziele und Wirkungen estl. Regelungen näher analysiert werden. Das EStG muss Art und Intensität des Zugriffs gerade auf das Einkommen rechtfertigen. Es genügt nicht, dass die ESt Staatseinnahmen erzielt (vgl. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [144f.] mwN). Notwendig ist vielmehr, die Belastung des individuellen Steuerschuldners in seinem Einkommen und Verhältnissen rechtl. zu analysieren. Hinzu treten aber weitere Wirkungen estl. Bestimmungen, die das grundrechtl. Maß wahren müssen. Lenkt eine Regelung des ESt-Rechts, muss diese Wirkung – etwa eine Steuerentlastung aus Gründen des Umweltschutzes – gleichheits- und freiheitsgerecht das Umweltziel verfolgen; die grundrechtl. Vorgaben verdichten sich für Lenkungssteuern (s. Anm. 310 ff.). In vergleichbarer Weise sind verteilende oder vereinfachende strechtl. Vorschriften (s. Anm. 325 ff. und 330 ff.), rückwirkende Steuergesetze oder Gesetzesanwendungen (s. Anm. 331 ff. und 340 ff.) sowie kumulative Belastungen durch unterschiedliche Steuern (s. Anm. 350 ff.) in besonderen grundrechtl. Maßstäben gebunden. Das grundrechtl. Maß verdichtet sich jeweils gesondert angesichts des Zwecks und der Wirkung einer estl. Maßnahme und der für diese individuelle Betroffenheit geltenden besonderen Maßstäbe. Die Ziele und Wirkungen der unterschiedlichen Steuereingriffe stellen daher maßgebliche grundrechtl. Weichen. Sie sind folglich gesondert zu analysieren (insges. Anm. 310 ff.). Die steuerverfassungsrechtl. Maßstäbe sind ohnehin miteinander verbunden, wenn das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung im Rahmen des objektiven und subjektiven Nettoprinzips gilt oder der Schutz des Existenzminimums im Sinne der subjektiven Leistungsfähigkeit konkretisiert wird (s. Anm. 267 ff., 280 ff. und 295 ff.). Auch diese Verbindungen sollen im Folgenden erörtert, der Ausgangspunkt der grundrechtl. Prüfung der Einkommenbesteuerung erschlossen und das Grundrechtsmaß der ESt insges. konkretisiert werden.

225–229 Einstweilen frei.

2. Leistungsfähigkeitsprinzip

230 a) **Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit – verfassungsrechtlicher Maßstab**

Idee und grundlegende Rechtsdokumente: Der Gerechtigkeitsgedanke, die stl. Lasten nach der individuellen Leistungsfähigkeit zu verteilen (s. Anm. 42), ist bereits in der Antike erkennbar. Jedenfalls im 18. Jh. wurde er ausdrücklich mit der Idee einer progressiven ESt verbunden, also einer nicht nur in absoluten Zahlen, sondern auch relativ steigenden Steuerlast (*Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 7, mwN). Rechtlich wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip insbes. in Art. 13 der Déclaration des Droits de L’Homme et du Citoyen v. 26.8.1789 aufgenommen. Hiernach ist für „die Unterhaltung der öffentli-

chen Macht und für die Kosten der Verwaltung [...] ein gemeinschaftlicher Beitrag unumgänglich notwendig; dieser soll unter alle Bürger des Staates im Verhältnisse ihrer Vermögensumstände auf gleiche Weise eingeteilt werden“ (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [269f.]; *Goswinkel/Masing*, Die Verfassungen in Europa 1789–1949, 2006, 166). Die Weimarer Reichsverfassung (RGBl. 1363) entscheidet sich in ähnlicher Klarheit für dieses „Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit“ (*J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 97) – jedoch nicht für eine vom Verwendungszweck der Steuererträge, sondern von der Belastungswirkung her definierte Leistungsfähigkeit. Nach Art. 134 WRV tragen „alle Staatsbürger ohne Unterschied [...] im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“

Art. 3 Abs. 1 GG: Das GG regelt das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht in dieser Ausdrücklichkeit, gibt es aber gleichwohl unmissverständlich vor. Die Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber und der gesetzesanwendenden öffentlichen Hand, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend unterschiedlich zu behandeln (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [183] mwN; BVerwG v. 29.6.2017 – 9 C 7.16, BVerwGE 159, 216 [235]). Der Gleichheitssatz zeichnet je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmal unterschiedliche Vorgaben. Im Bereich des StRechts hat der Gesetzgeber bei der Regelung von Steuergegenstand und StSatz einen weiten Entscheidungsraum. Die Besteuerung ist aber nur gleichheitsgerecht, wenn die Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit differenziert, also jeder nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit (Zahlungskraft) und nicht nach empfangenen Staatsleistungen, nicht nach seinem vom Staat gesicherten Vermögen und auch nicht nach dem Einkommen, das er hätte verdienen können, belastet wird. Das BVerfG leitet in ständiger Rspr. und unter nahezu einhelliger Zustimmung der Literatur (s. Anm. 42; s. für die Kritik *Gassner/M. Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht, 2000, 53 ff.) das Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG ab. Um eine Lastengleichheit für alle Stpfl. zu erreichen, müssen Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch, bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich besteuert werden (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit). Steuergerechtigkeit, Steuergleichheit und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sind untrennbar miteinander verbunden (vgl. BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 [120] – stRspr.; BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 ua., BVerfGE 61, 319 [343f.]; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BVerfGE 82, 60 [89]; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 [260]; BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 ua., BVerfGE 105, 17 [46]; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [46f.]; BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [180]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [231]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [244f.]; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [142]; insges. *Birk in Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 147 Rz. 2).

b) Gerechtigkeitserwartungen

231

Einkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit: Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt für das gesamte StRecht. Die Leistungsfähigkeit richtet sich nach dem Gegenstand der Besteuerung, entfaltet bei der ESt ihre zentrale Rechtfertigungs- und Begründungswirkung. Deshalb wird die ESt als die gerechteste Abgabe bezeichnet: Sie vermag am ehesten, die individuelle Zahlungsfähigkeit einschließlich der per-

sönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Indirekte Steuern folgen demgegenüber eher einer formalen Gleichheit (s. Anm. 42 mwN auf positive Beschreibungen dieses Indikators der Leistungsfähigkeit; J. Lang in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rz. 1; BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [213 f.] mwN).

Enttäuschte Gerechtigkeitserwartung: Diese aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitete Gerechtigkeitserwartung erfüllt das deutsche EStRecht aufgrund seiner komplizierten Ausgestaltung und der zahlreichen Durchbrechungen der Besteuerungsprinzipien nur unvollständig (vgl. *Birk in Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 147 Rz. 2; *Tipke*, JZ 2009, 533 [534], jeweils mwN; Anm. 189). Dem Leistungsfähigkeitsprinzip wird zu Recht ein hoher Abstraktionsgrad attestiert (*Birk in Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 147 Rz. 2, mwN). Doch handelt es sich um eine präzise allgemeine gerechtigkeitsstiftende Vorgabe (zum Allgemeinheitsgedanken Anm. 195 ff.), die als solche den Gesetzgeber leitet, vom BVerfG zu judizieren ist und von weiteren verfassungsrechtl. Vorgaben aufgenommen wird.

Subjektive und sachliche Universalität, subjektives und objektives Nettoprinzip: Art. 3 Abs. 1 GG beauftragt den Gesetzgeber, das Einkommen aller Stpfl. vollständig und gleichheitsgerecht zu erfassen (subjektive und sachliche Universalität). Das Existenzminimum ist zu verschonen (subjektives Nettoprinzip, Anm. 280 ff.). Die stl. Bemessungsgrundlage wird im geltenden EStRecht nach dem objektiven Nettoprinzip im Grunde gleichmäßig und sachgerecht ermittelt (s. Anm. 295 ff.). Dabei sind die weiteren Vorgaben des Gleichheitssatzes und der Eigentumsgarantie zu wahren (s. Anm. 240 ff., 260 ff.). Der Auftrag des Steuergesetzgebers besteht darin, das Leistungsfähigkeitsprinzip in diesen Grenzen der Verfassung zu konkretisieren und die elementare Trennung des EStRechts zwischen der Erwerbs- und der Privatsphäre sichtbar zu machen.

c) Subjektive und objektive Leistungsfähigkeit

232 aa) Konstitutive Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre

Das EStRecht folgt der verfassungsrechtl. Trennung zwischen dem subjektiven und dem objektiven Nettoprinzip (s. Anm. 280 ff., 295 ff.). Die Erwerbssphäre wird von der Privatsphäre, die Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung unterschieden. Die subjektive (persönliche) Leistungsfähigkeit bezieht sich auf die Privatsphäre – das Existenzminimum ist stl. zu verschonen. Die objektive (betriebliche) Leistungsfähigkeit betrifft die Erwerbssphäre. Diese für das EStRecht elementare Unterscheidung nimmt die verschiedenen verfassungsrechtl. Vorgaben auf. Sie folgt unterschiedlichen Regel-Ausnahme-Verhältnissen. Die Erwerbssphäre ist für die Einkommenbesteuerung grds. erheblich, die Privatsphäre idR nicht (BVerfG v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 [119 f.]). Der Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit privater Aufwendungen wird als Selbstverständlichkeit des EStRechts bezeichnet. Das Recht kennt ihn seit Ende des 19. Jh. (*Mellinghoff in Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 174 Rz. 2 f.; *Ruppe* in *DStJG* 3 [1980], 103 [120 ff.]).

Das EStRecht folgt diesem Ausgangsbefund in einer bemerkenswerten Ambivalenz. § 2 gibt das objektive erwerbssichernde Nettoprinzip vor. Aufwendungen, die zur Einkommenserzielung getätigt werden, sind stl. zu berücksichtigen. Das GG

regelt keine vergleichbare verbindliche Grundaussage (s. Anm. 296 ff.). Demgegenüber ist das subjektive existenzsichernde Nettoprinzip unmittelbar von der Verfassung vorgegeben. Das EStRecht trifft aber keine hinreichend deutliche Grundentscheidung. Das BVerfG hat daher das existenzsichernde subjektive Nettoprinzip „in ausdrücklicher Distanz zum allgemeinen einfachgesetzlichen Abzugsverbot“ des § 12 entwickelt (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [49]). Die weiteren Regelungen privaten Aufwands sind über das gesamte EStG verteilt. Private Kosten werden pauschalierend in Freibeträgen, enumerativ in SA und generalisierend als außergewöhnliche Belastungen stl. berücksichtigt. Hinzu tritt das Mischsystem des Familienleistungsausgleichs (*Jakob*, Einkommensteuerrecht, 4. Aufl. 2008, Rz. 964; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [47]; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2018, Rz. 1063; insges. *G. Kirchhof*, DStR 2013, 1867). Die Unterscheidung der Erwerbssphäre von der Privatsphäre ist verfassungsrechtl. vorgegeben und für die Einkommenbesteuerung konstitutiv – gleichwohl nicht abschließend geklärt.

bb) Drei Bereiche des Einkommensteuerrechts

233

Positive und negative Zurechnung: Exemplarisch für die unsichere Grenzziehung steht die estl. Behandlung von Ausbildungskosten. Verschiedene Rechtsprechungswechsel des BFH, auf die der Gesetzgeber mit sog. Nichtanwendungsgesetzen (s. Anm. 142) reagierte, belegen dies eindrucksvoll (BFH v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFHE 247, 64 [68 ff.]; *Förster*, DStR 2012, 486 [488 f.]; *Seiler* in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 12 Rz. 12 f., jeweils mwN). Die Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre ist – in den Worten des BVerfG – „nicht immer leicht [...], weil beide Bereiche im Leben eines Menschen häufig gleichzeitig eine Rolle spielen, so dass Aufwendungen für den privaten Bereich in mehr oder minder großem Umfang in den beruflichen Bereich hinüberwirken und umgekehrt.“ Die Zuordnung ist in diesen Zweifelsfällen „in erster Linie ein vom Steuergesetzgeber zu lösendes Problem (BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 ua., NJW 2020, 451 Rn. 112). Trotz der insbesondere in Fällen fehlender oder unklarer gesetzlicher Regelungen bestehenden Unsicherheiten bauen die verfassungsrechtl. Maßstäbe und die estl. Systematik notwendig auf die Unterscheidung zwischen Erwerbs- und Privataufwendungen. Kausalitätserwägungen, die Geburt und Bildung als *conditio sine qua non* des Erwerbs begreifen, helfen kaum, diese Grenze zu vermessen. Der BFH betont die Notwendigkeit, die abziehbaren BA sowie WK einerseits und die nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung andererseits zu unterscheiden (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Die Zuordnung von Aufwendungen zur Erwerbssphäre kann nicht schon durch einen abstrakten Kausalzusammenhang anhand einer *conditio sine qua non* Formel begründet werden (BFH v. 5.7.2012 – VI R 50/10, BStBl. II 2013, 282). Für die Trennung ist stets eine Gesamtwürdigung unter Berücksichtigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls erforderlich (BFH v. 18.10.2007 – VI R 43/03, BFH/NV 2008, 357). Maßgeblich ist eine wertende Zurechnung eines Aufwands zu einer der Sphären. Diese orientiert sich bislang insbes. an der erwerblichen Veranlassung (*Ruppe* in DStJG 3 [1980], 103 [128]), also am wirtschaftlichen Zusammenhang von Aufwendungen mit einer Einkunftsart (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; BFH v. 5.7.2012 – VI R 50/10, BStBl. II 2013, 282). Ein solcher ist mit dem BFH insbes. gegeben, wenn das die Aufwendung auslösende Moment, das nach einer wertenden Beurteilung zu ermitteln ist, der Erwerbssphäre zuzurechnen ist (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-

3/88, BStBl. II 1990, 817; BFH v. 5.7.2012 – VI R 50/10, BStBl. II 2013, 282, mwN). Der private Aufwand wird sodann idR gleichsam negativ ermittelt: Er fällt nicht in die Erwerbssphäre. Diese übliche Zurechnung eines Aufwands zu den Sphären wird aber durch den Schutz des Existenzminimums – positiv – präzisiert (insges. G. Kirchhof, DStR 2013, 1867 [1870]):

Privater Aufwand: Der Staat garantiert jedem das Existenzminimum, den Grundbedarf für Nahrung, Kleidung, Unterkunft, Vorsorge, Bildung und eine Teilhabe am gesellschaftlichen Leben (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BVerfGE 99, 216 [233f.]; BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [223]; Anm. 280ff.). Dieser Grundbedarf prägt die private Sphäre positiv. Aufwendungen, die in den Bereichen des Grundbedarfs getätigt werden, gehören zur Privatsphäre, auch wenn sie über das Existenzminimum hinausgreifen. Diese privaten Ausgaben werden grds. stl. nicht berücksichtigt.

Erwerbsaufwand: In der Erwerbssphäre gilt demgegenüber ein anderes Regel-Ausnahme-Verhältnis. Ein Grundbedarf wird nicht garantiert. Die öffentliche Hand gewährleistet aber die für den Erwerb und das Privatleben erforderliche Infrastruktur. Diese Infrastruktur – die Sicherheit und Daseinsvorsorge – wird freitragend grds. durch Steuern finanziert (s. Anm. 100ff.). Wer die öffentliche Infrastruktur nutzt und so seine Leistungsfähigkeit erhöht, muss einen Teil dieses von der Gemeinschaft mitermöglichten Erfolgs abgeben. Im Erwerbsleben herrscht Freiheit – auch hinsichtlich der getätigten Aufwendungen. Die öffentliche Hand erkennt den Erwerbsaufwand, den der Stpfl. bestimmt, an – der Aufwand wird grds. stl. abgezogen.

Beispiel der Bildungsaufwendungen: Diese Erwägungen konkretisieren die Trennung zwischen der Erwerbs- und Privatsphäre und damit auch die stl. Berücksichtigung von Bildungsausgaben (insges. Förster, DStR 2012, 486 [487ff.]; Hilbert, BB 2014, 2984; s. auch Brandt, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. I, 2018, 289 [308f.]; insges. Geserich, DStR 2018, 2084). Zum Existenzminimum gehört eine Grundausbildung (s. auch Geserich, DStR 2018, 2084 [2088]). Entsprechende Aufwendungen sind Teil der stl. Privatsphäre. Die Kosten für eine Aus- und Weiterbildung im Rahmen einer Erwerbstätigkeit sind hingegen Erwerbsaufwendungen. Der Erwerbstätige wendet sie auf, um Einkommen zu erzielen. Ein Erststudium erfolgt demgegenüber im Vorfeld der Erwerbstätigkeit, regelmäßig um diese erst ausüben zu können. Die Studienkosten finanzieren noch keine gegenwärtige Erwerbsgrundlage. Ob das Studium zu einer Erwerbsgrundlage führt, ist offen (anhängig: Az. BVerfG 2 BvL 2-5/14; BFH v. 17.7.2014 – VI R 8/12, DStR 2014, 2216 [2217]). Studienaufwendungen können daher nicht zweifelsfrei der Erwerbssphäre zugeordnet werden (s. hierzu BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165, unter Bezugnahme auf BVerfG v. 16.3.2015 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268; s. auch RFH v. 24.6.1937 – IV A 20/36, RStBl. 1937, 1089). Sie gehören aber auch nicht eindeutig zur Privatsphäre. Weder das existenzsichernde noch das erwerbssichernde Nettoprinzip ordnen die Studienkosten einer Sphäre zu. Die Zordnung ist daher vom Gesetzgeber vorzunehmen. Diesem steht es – so das BVerfG – „grundsätzlich frei“, ob er die Aufwendungen „wegen ihrer Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit als Werbungskosten und Betriebsausgaben behandelt oder ob er sie wegen der privaten Mitveranlassung durch eine spezielle Norm als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen qualifiziert. Das Bundesverfassungsgericht kann nur eingreifen und eine vom Gesetzgeber getroffene Lösung beanstanden, wenn sich dieser bei der Abgrenzung evident nicht mehr vom Gerechtigkeitsdenken leiten lässt,

sondern willkürlich verfährt“ (BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 ua., NJW 2020, 451 Rn. 112).

Dritte Sphäre: Zu der Erwerbssphäre und der Privatsphäre tritt ein dritter Bereich von Aufwendungen, die – wie die Studienkosten – keiner der beiden Sphären klar zugeordnet werden können. Der Gesetzgeber hat hier einen Gestaltungsraum, ob und wie die Aufwendungen stl. berücksichtigt werden. Der Gesetzgeber kann ihn stl. Abzug als Erwerbsaufwand oder in der Privatsphäre als SA regeln. Die Nähe der Ausgaben zum jeweiligen Bereich drängen jeweils auf eine entsprechende Zuordnung (insges. G. Kirchhof, DStR 2013, 1867 [1870]).

d) **Regelungsauftrag des Gesetzgebers**

234

Aufwendungen werden in diesem dritten Bereich vom Gesetzgeber konstitutiv zum stl. Abzug zugelassen. Weder das Leistungsfähigkeitsprinzip noch das subjektive oder das objektive Nettoprinzip geben vor, die Kosten stl. zu berücksichtigen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt, die Stpfl. im geltenden StRecht in vertikaler und horizontaler Richtung gleichmäßig zu belasten und dabei die subjektive und objektive Leistungsfähigkeit der Betroffenen sachgerecht aufzunehmen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bildet den grundlegenden verfassungsverbindlichen Regelungsauftrag für die ESt, der in Wahrung der grundgesetzlichen Vorgaben zu erfüllen ist.

Einstweilen frei.

235–239

3. **Verhältnismäßige Besteuerung des Einkommens**

a) **Übermaßverbot – eine Selbstverständlichkeit des Rechtsstaats**

240

Die Steuer ist das erste Finanzinstrument des Staates, stattet diesen mit der zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Finanzkraft aus. Die Steuerfinanzierung garantiert Freiheit. Die Grundrechte fordern daher allg. die Steuer und insbes. die ESt als die gerechteste Abgabe. Gleichzeitig mäßigen sie den Steuereingriff (insges. Anm. 100 ff.).

Dem demokratischen Rechtsstaat ist es eine Selbstverständlichkeit, keinen Menschen übermäßig zu belasten – sei es durch Steuern oder andere Beeinträchtigungen der öffentlichen Hand. Das grundlegende Freiheit und Gleichheit sichernde Maß der Verhältnismäßigkeit ist allg. anerkannt (F. Becker in Kube ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. I, 2013, § 21 mwN). Gleichwohl fällt es dem Rechtsstaat bislang schwer, diese rechtsstaatliche Elementarerwartung im StRecht zu entfalten. Doch ist StRecht klassisches Eingriffsrecht, das alltäglich zur Anwendung kommt. So stellt sich der elementare Auftrag, das Maß der Verhältnismäßigkeit für das StRecht zu präzisieren. Das Übermaßverbot im StRecht wird im Rahmen der Steuerertragsverteilung erwähnt (Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG), sodann aber nicht weiter konkretisiert. Auch das Konnexitätsprinzip, nach dem die Staatsausgaben den Aufgaben folgen, wirkt nicht als Grenze der Besteuerung, sondern der Ertragsverteilung (Art. 104a Abs. 1 GG). Die verfassungsrechtl. Vorgabe, Betroffene nur verhältnismäßig zu belasten, geben auch im StRecht die Grundrechte vor – allen voran Art. 14 GG.

b) Schutzbereich: Einkommensteuerlasten und Geldleistungspflichten**241 aa) Keine kategorieale Trennung zwischen Eigentums- und Vermögensschutz**

Die Eigentumsfreiheit würde aber von vornherein den Verpflichteten nicht vor Abgabenlasten bewahren, wenn Art. 14 GG nur vor einem Zugriff auf konkrete Eigentumspositionen – ein Hausgrundstück oder einen Pkw, nicht aber vor Geldleistungspflichten schützen würde. Geldleistungspflichten werden abstrakt aus dem Vermögen und nicht aus einem bestimmten Eigentumsobjekt erfüllt. Das Vermögen aber sei – dies stellte das BVerfG schon früh fest – als Inbegriff aller geldwerten Güter einer Person kein Eigentum iSv. Art. 14 Abs. 1 GG (vgl. BVerfG v. 20.7.1954 – 1 BvR 459/52 ua., BVerfGE 4, 7 [17]). Das Gericht betonte aber sodann, dass die Eigentumsfreiheit vor Geldleistungspflichten schützt, die die Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen, eine erdrosselnde Wirkung haben. Solche übermäßigen Belastungen können ohnehin kaum als ESt, als Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg bezeichnet werden (BVerfG v. 24.7.1962 – 2 BvL 15/61 ua., BVerfGE 14, 221 [241]; BVerfG v. 9.3.1971 – 2 BvR 326/69 ua., BVerfGE 30, 250 [272]; BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 [243]; BVerfG v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 [300]; insges. für die Diskussion *Papier*, DVBl. 1980, 787; *P. Kirchhof*, VVDStRL 39, 213; *von Arnim*, VVDStRL 39, 287; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 437 ff.; *J. Lang*, FS Vogel, 2000, 173; *Wieland* in DStJG 24 [2001], 29 [32 ff.]; mit einem besonderen Blick auf die Rückwirkungsproblematik *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 137 ff.; *P. Kirchhof* in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 117 ff.; BFH v. 19.1.2010 – X R 53/08, BStBl. II 2011, 567; BFH v. 15.9.2010 – X R 55/03, BFH/NV 2011, 231; BFH v. 18.1.2011 – X R 63/08, BStBl. II 2011, 680; BFH v. 13.4.2011 – X R 54/09, BStBl. II 2011, 1414; BFH v. 21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43; BFH v. 19.8.2013 – X R 35/11, BFHE 242, 364). Einer kategoriealen Trennung zwischen Eigentums- und Vermögensschutz wurde so schon früh eine Absage erteilt.

242 bb) EStG: Rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung

Das BVerfG setzte hier an und stärkte in der jüngeren Rspr. die eigentumsrechtl. Gewährleistung in den Fällen von Geldleistungspflichten. Im System der Grundrechte sichere Art. 14 GG einen Freiheitsraum im vermögensrechtl. Bereich und ermögliche so eine eigenverantwortliche Gestaltung des Lebens. Geschützt sind grds. alle vermögenswerten Rechte, die die Rechtsordnung dem Berechtigten in der Weise zuordnet, dass dieser sie nach eigenverantwortlicher Entsch. zu seinem privaten Nutzen ausüben und gegenüber Dritten abschirmen kann. Hierunter fallen auch schuldrechtl. Ansprüche. Die Eigentumsfreiheit schütze insges. das Recht, vermögenswerte Rechte innezuhaben, zu nutzen, zu verwalten oder über sie zu verfügen. Diese gefestigte Rspr. führte das Gericht sodann im Rahmen der Eigentumsdogmatik fort. Aus dem Sinn des Art. 14 GG, vermögenswerte Rechtspositionen zu schützen, folge, dass auch ein Steuergesetz „als rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung“ den Schutzbereich der Eigentumsgarantie berühre, „wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft und so den privaten Nutzen der erworbenen Rechtspositionen zugunsten der Allgemeinheit einschränkt.“ Eine entschädigungspflichtige Enteignung liege demgegenüber nicht vor, weil eine Enteignung auf konkrete Rechtspositionen zugreife und die Rechtsfolge – die Entschädigung – bei ei-

ner Geldleistungspflicht sinnlos ist (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [111 ff.] mwN: *Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2018, 119 ff.).

Art. 14 GG schützt nicht – wie Art. 12 GG – den Erwerb, sondern das Erworbene. Ein Steuertatbestand, der den privaten Nutzen erworbener vermögenswerter Rechtspositionen einschränkt, beeinträchtigt folglich die Eigentumsfreiheit. „Auf die weitere Frage, ob Art. 14 GG das Vermögen als Ganzes schützt, kommt es“ – so fährt das BVerfG fort – „für die Würdigung der Einkommen- und Gewerbesteuer nicht an, denn jedenfalls diese Steuerarten sind als Beeinträchtigung konkreter subjektiver Rechtspositionen zu qualifizieren. [...] Der innerhalb einer Besteuerungsperiode erfolgte Hinzuerwerb von Eigentum im Sinne des Art. 14 GG ist tatbestandliche Voraussetzung für die belastende Rechtsfolgenanordnung sowohl des Einkommen- als auch des Gewerbesteuergesetzes. Der Steuerpflichtige muss zahlen, weil und soweit seine Leistungsfähigkeit durch den Erwerb von Eigentum erhöht ist. Dass die Zahlungspflicht für sich genommen dem Steuerpflichtigen die Wahl lässt, aus welchen Mitteln er den staatlichen Steueranspruch erfüllt, ändert nichts daran, dass das Hinzuerworbene tatbestandlicher Anknüpfungspunkt der belastenden Rechtsfolge ist. Zwar mag die Auferlegung von Geldleistungspflichten für sich genommen die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt lassen [...]; für die Anknüpfung von Geldleistungspflichten an den Erwerb vermögenswerter Rechtspositionen gilt dies nicht. Ob der Senat hiermit von der Rechtsprechung des Ersten Senats abweicht, nach der Steuerlasten grundsätzlich den Schutzbereich des Art. 14 GG unberührt lassen, das Eigentumsgrundrecht jedoch dann verletzen, wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigen, dass sie eine erdrosselnde Wirkung haben [...], bedarf keiner Klärung. Die Zuordnung der angegriffenen Steuerlast zum Schutzbereich des Art. 14 GG statt zu dem des subsidiär anwendbaren Art. 2 Abs. 1 GG wirkt sich im Erg. nicht entscheidungserheblich aus, denn auch nach den Maßstäben des spezielleren Eigentumsgrundrechts erweist sich die Verfassungsbeschwerde als unbegründet“ (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [112 f.]; s. insges. auch *Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2018, 119 ff.).

cc) Geldleistungspflichten betreffen die Eigentümerfreiheit

243

Art. 14 GG schützt vermögenswerte Rechtspositionen, welche dem Berechtigten rechtl. im Sinne eines Ausschließlichkeitsrechts zur eigenverantwortlichen Ausübung zugeordnet werden. Zu Recht wird so das ursprünglich mit Blick auf das Sacheigentum geprägte Eigentumsverständnis geweitet. Dies ist in einer Zeit sachgerecht, in der Zahlungsansprüche – insbes. Gehaltsforderungen – an Bedeutung gewinnen, die ökonomischen Grundlagen individueller Freiheit weniger im Sacheigentum liegen. Es steht in der Freiheit des Eigentümers, sein Geld auf der Bank liegen zu lassen oder in greifbare Gegenstände zu investieren. Greift die öffentliche Hand nun auf diese Werte zu, wäre es verfehlt, nur den Sacheigentümer durch Art. 14 GG zu schützen (insges. *P. Kirchhof* in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 120 f.). Ohnehin ist es für den Schutzbereich des Art. 14 GG nicht maßgeblich, wie der Eigentümer zu seinem Eigentum gelangt ist, ob es ihm geschenkt wurde, er es erarbeitet oder erworben hat. Art. 14 GG schützt vermögenswerte Rechte, die der Berechtigte im Sinne eines Ausschließlichkeitsrechts erworben hat; auf den Einsatz von Arbeit oder Kapital kommt es bei der Schutzbereichsbestimmung nur

für öffentlich-rechtl. Rechtspositionen an. Eine öffentliche Zahlungspflicht beeinträchtigt die Geldmittel des Verpflichteten, betrifft damit von der Eigentumsfreiheit geschützte vermögenswerte Rechte. Dann aber drängt sich folgender Befund auf: Geldleistungspflichten – und damit auch EStLasten – betreffen die Eigentümerfreiheit, müssen insoweit verhältnismäßig sein.

244 **c) Halbteilungsgrundsatz und die verwirrende Rechtsprechung des BVerfG**

Jede EStLast veranlasst deshalb die Frage nach dem eigentumsrechtl. Maß der Steuerlast. Das BVerfG hat zunächst aus Art. 14 Abs. 2 GG eine Grenze für die Gesamtbelastung durch verschiedene Steuern gezogen. Die Vermögensteuer dürfe nur zur ESt und anderen Ertragsteuern hinzutreten, „soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt und dabei insges. auch Belastungsergebnisse vermeidet, die einer vom Gleichheitssatz gebotenen Lastenverteilung nach Maßgabe finanzieller Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen“ (sog. Halbteilungsgrundsatz, BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [138]; s. für die Diskussion *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 437 ff.; s. zudem die Nachweise unter Anm. 241). Das Gericht hat aber später eine „allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung“ ausdrücklich nicht mehr aus Art. 14 Abs. 2 GG hergeleitet. Dahingestellt ließ es aber sodann – und dies ist nicht folgerichtig –, ob eine solche Grenze beim Zusammenwirken von Vermögen-, Einkommen- und Gewerbesteuer aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz hergeleitet werden kann (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [114, 118]; vgl. BFH v. 6.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324). Ebenfalls verwirrend ist, dass die Quantifizierung der Grenze der Besteuerung durch den Halbteilungsgrundsatz an einer Stelle abgelehnt wird, das Gericht aber sodann den Grundgedanken dieses Maßes betont: Der progressive Tarif der ESt sei grds. nicht zu beanstanden. Hohe Einkommen dürften – dies ist dem Steuerstaat bewusst – hoch besteuert werden. Doch muss auch dann – in den Worten des BVerfG – „beim betroffenen Steuerpflichtigen nach Abzug der StBelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet – hohes, frei verfügbares Einkommen [verbleiben ...], das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht.“ Die stl. Belastung auch höherer Einkommen darf „für den Regelfall“ nicht so weit gehen, „dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt“ (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [117]). Wann eine solche grundlegende Beeinträchtigung vorliegt, wann die Privatnützigkeit des Einkommens nach der Besteuerung nicht mehr sichtbar wird, lässt das Gericht aber offen.

d) Verhältnismäßigkeitsprüfung im Steuerrecht – der zu grobe Blick des BVerfG

245 **aa) Zentrale Schwächen der Leitentscheidung des BVerfG**

Die zentralen Schwächen der Entsch. des BVerfG liegen in diesen Inkonsistenzen, in der Offenheit der maßgeblichen Belastungsgrenze und in den Ausführungen zur Verhältnismäßigkeit. Die EStLast muss das Maß der Verhältnismäßigkeit wahr-

ren. Im Anschluss an diesen Befund entzieht sich der Senat aber in allgemeinen Erwägungen der von ihm selbst geforderten Prüfung: Die schützende Kraft der Verhältnismäßigkeit sei im StRecht im Vergleich zu anderen Eingriffen geringer, weil der Regelungszweck keinen hinreichend greifbaren Ansatzpunkt biete. Der legitime Zweck des Steuereingriffs liege in der Finanzierung der öffentlichen Hand. Jeder Steuereingriff sei dann ein geeignetes und erforderliches Mittel, diesen Zweck zu verfolgen, weil er die öffentlichen Finanzen steigere. Auch die schützende Kraft der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne – der Zumutbarkeit – sei generell gehemmt, wenn das Interesse des Stpfl., weniger Steuern zu zahlen, in aller Regel hinter den steuerfinanzierten elementaren Gemeinwohlzielen der Sicherheit und Daseinsvorsorge zurücktrete. Eine verfassungsgerichtliche Kontrolle der verhältnismäßigen StBelastung laufe zudem Gefahr, dem Gesetzgeber eine vom GG jedenfalls nicht ausdrücklich vorgesehene Ausgaben- und damit eine Aufgabenbeschränkung vorzugeben (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [111 ff., insbes. 115]). Das Gericht betont zu Recht, dass jede EStBelastung das Maß der Verhältnismäßigkeit zu wahren hat. Sodann nimmt der Senat aber – dies soll im Folgenden verdeutlicht werden – die geforderte Verhältnismäßigkeitsprüfung letztlich nicht vor.

bb) Schwierigkeiten bei der steuerlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung

246

Jede Grundrechtsprüfung fordert, den konkreten Eingriff in seinen spezifischen Zielsetzungen und Wirkungen zu analysieren, das Maß der Verfassung, insbes. der Verhältnismäßigkeit, auf die Besonderheiten des speziellen Falles anzuwenden. Die konkrete Eingriffsanalyse ist im StRecht im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten schwieriger, weil das StRecht in der Wirklichkeit weniger Anhaltspunkte findet. Eine Steuer reagiert nicht auf eine in der Realität vorgefundene Situation, die rechtl. zu meistern wäre. Vielmehr schafft das StRecht gleichsam künstlich ein Rechtssystem der Staatsfinanzierung, in dem die ESt eine zentrale Finanzierungsaufgabe erfüllt. Ist eine Straße vor einem Steinschlag zu schützen, gibt die Gefahr geeignete und erforderliche Schutzmaßnahmen vor – es kann der Überhang gesprengt oder ein Stahlnetz gespannt werden. Die Prüfung der Geeignetheit und Erforderlichkeit nimmt insges. primär die Wirklichkeit und weniger das Gesetz in den Blick. Die Frage, ob das erwogene Schutzkonzept zumutbar ist, kann anhand einer realitätsgerechten Analyse der Folgen – der Auswirkungen für die Straßenanlieger und Umwelt – beantwortet werden. Die Regelungen des StRechts, die Frage nach der sachgerechten Steuerlast, nach der angemessenen Teilhabe am Ertrag durch die ESt finden im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten kaum Anhaltspunkte in der Realität, weil das StRecht primär rechtsgeschaffen und nicht wirklichkeitsgeprägt ist. Diese Schwierigkeiten dürfen aber nicht dazu führen, die notwendige Grundrechtsprüfung nicht vorzunehmen.

cc) Geforderte konkrete Eingriffsanalyse

247

Jede Steuer verfolge – dies sind die allgemeinen Erwägungen des BVerfG – mit der Staatsfinanzierung einen legitimen Zweck, der idR dem Interesse des Stpfl. an einer geringeren Steuerlast vorgehe. Aufgrund ihrer Finanzierungswirkung erreiche die Steuer auch das Ziel, den Staatshaushalt zu stärken – sie ist insoweit geeignet und erforderlich. Ohnehin dürfe die Verhältnismäßigkeitsprüfung der öffentlichen Hand kaum eine Ausgaben- und damit eine Aufgabenbeschränkung vorgeben

(BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [111 ff., insbes. 115]; Anm. 245). Doch muss die mit dem Verfassungsrechtsbehelf angegangene Steuer in ihrer individuellen Belastungswirkung auf ihre Verhältnismäßigkeit geprüft werden. Würde ein polizeilicher Eingriff allein damit begründet, dass er dem legitimen Zweck des Schutzes der öffentlichen Sicherheit und Ordnung diene, wäre dem Auftrag der Verhältnismäßigkeitsprüfung ersichtlich nicht genügt. Die Einzelinteressen des Betroffenen liefen in einer solchen abstrakten Analyse Gefahr, hinter dem elementaren Gut der öffentlichen Sicherheit und Ordnung generell zurückzubleiben. Der polizeiliche Eingriff ist aber nur verhältnismäßig, wenn eine Gefahrenlage ihn rechtfertigt, der Adressat nach den Regeln der Störerauswahl in Anspruch genommen werden kann und das gewählte Mittel – die Sicherstellung einer Sache, der Platzverweis oder die Durchsuchung – das spezifische, durch die Gefahrenlage aufgerufene Sicherheitsziel verhältnismäßig verfolgt. Ebenso kann ein estl. Eingriff nicht mit dem bloßen Hinweis gerechtfertigt werden, er diene dem legitimen Ziel, den Staatshaushalt mit Finanzmitteln auszustatten. Hier wird erwogen, die öffentlichen Belange, denen die Steuer dient, in einer an die Berufsfreiheit erinnernden „Wertigkeitslehre“ in Bezug zur Betroffenheit zu setzen (*Leisner-Egensperger*, DStZ 2018, 910 [916 ff.]). Doch könnten neben den allgemeinen Verhältnismäßigkeitsabwägungen insbesondere die steuerspezifischen Besonderheiten genutzt werden. Der stl. Eingriff ist nur verhältnismäßig, wenn der Belastungsgrund des jeweiligen Einkommens sachgerecht bestimmt ist (allg. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [185, Rz. 97]), das daraus erzielte Einkommen einem Steuerschuldner in angemessener Weise zugeordnet wird, die Bemessungsgrundlage der öffentlichen Hand eine maßvolle und gleichmäßige Teilhabe an diesem Einkommen sichert und die Belastungsintensität dem Maß des Verhältnismäßigen entspricht, individuell zumutbar ist. Diese Vorgaben der Verhältnismäßigkeit dürfen nicht in allgemeinen Erwägungen ins Leere greifen, sondern sind – dies soll im Folgenden verdeutlicht werden – zu konkretisieren.

248 e) Finanzierungsauftrag – Untermaß der Steuerlast

Der moderne Staat ist Steuerstaat, finanziert sich primär durch Steuern (s. Anm. 101 f.). Auch die ESt wurde geschaffen, um die öffentliche Hand zu finanzieren. Wie jeder Steuer ist auch der ESt die Fiskalwirkung immanent – und sei es nur als Nebenzweck (§ 3 Abs. 1 Halbs. 2 AO). Die ESt ist neben der USt die wichtigste öffentliche Finanzquelle (s. Anm. 102 mwN). Sie würde den so hervorgehobenen Finanzierungsauftrag aber nicht erfüllen, wenn sie keine hinreichenden Einnahmen bewirken würde. Das EStRecht ist daher von vornherein so zu gestalten, die EStLast so zu bemessen, dass die öffentliche Hand hinreichend Einnahmen erhält. Es besteht insoweit ein Untermaß der Steuerlast. Dieses Untermaß ist aber nicht von der Verfassung als genaue justiziable Grenze vorgegeben. Vielmehr ist es vom Gesetzgeber zu bestimmen, liegt primär auf der zweiten Ebene des Verfassungsrechts (s. Anm. 171). Es hängt von den Staatsausgaben und damit von den Staatsaufgaben ab. Zudem steht der Finanzierungsanteil der ESt nicht fest, könnte im Zusammenwirken mit den anderen Steuern auch geringer ausfallen. Eine ESt zu erheben, die letztlich zu keinen nennenswerten Erträgen führt, wäre aus ihrem zentralen Fiskalzweck aber nicht rechtfertigbar. Eine solche ESt liegt dem Rechtsstaat jedoch ohnehin fern.

f) Obermaß der Einkommensteuerlast**aa) Gestaltungsraum des Gesetzgebers**

249

Das GG gibt der EStLast weder ein präzises Untermaß noch eine bestimmte Höhe vor. Vorschläge, eine Obergrenze zu regeln, wurden nicht umgesetzt (*P. Kirchhof* in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rz. 81 mwN). Doch wenn die ESt das „gerechteste“ freiheitliche Instrument ist, den modernen Staat zu finanzieren (s. Anm. 102), ruht in diesem die Steuer rechtfertigenden freiheitlichen Finanzierungsauftrag eine zwar nicht millimetergenau vermessene, aber doch eine konkretere Begrenzung des Steuerzugriffs, als zuweilen angenommen wird. Das BVerfG betont sachgerecht, dass der BTag bei der Bemessung der EStLast einen weiten Gestaltungsraum hat. Er kann einen linearen oder progressiven Tarif wählen, hohe Einkommen auch hoch belasten. Zudem hebt der Zweite Senat zu Recht hervor, dass die Grundrechte verbieten, die Kontrolle des verfassungsgerechten Steuermaßes dem Gericht gänzlich zu entziehen oder auf „erdrosselnde“ Steuern zu beschränken (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [116]). Die Verhältnismäßigkeitsprüfung ist im StRecht schwieriger als in anderen Rechtsgebieten, weil das rechtl. geschaffene Finanzierungssystem des Staats weniger Anhaltspunkte in der Wirklichkeit findet (s. Anm. 245). Das Obermaß der EStBelastung verflüchtigt sich deshalb aber nicht, sondern wird in den folgenden sieben Erwägungen konkretisiert.

bb) Legitimer Zweck der Einkommenbesteuerung

250

Die ESt finanziert den Staatshaushalt. Sie verfolgt damit in aller Regel, aber nicht in schlechterdings jedem Fall einen legitimen Zweck. Die ESt wird – wie jede Steuer – unabhängig von einer Leistung des Staats erhoben. Die öffentliche Hand erhält insoweit ungebundene Finanzmittel und damit den notwendig weiten Entscheidungsraum (s. Anm. 100 ff.).

Das Obermaß der EStLast beschränkt mit dem BVerfG die Staatsaufgaben nicht (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [115]). Die ESt trägt zum allgemeinen Staatshaushalt bei. Im legitimen Eingriffsziel gibt die Verfassung allerdings verbindlich vor, die Steuereinnahmen nicht für irgendwelche Ausgaben, sondern nur für Staatsaufgaben zu verwenden, die mit Blick auf den Steuereingriff angemessen erscheinen. Dieses ohnehin zurückgenommene und an die wirtschaftliche und ordnungsgemäße Haushaltsführung erinnernde Verfassungsgebot (Art. 114 Abs. 2 GG) ist aber kaum justiziabel, weil das BVerfG nicht zum Hüter der Staatsaufgaben werden darf – es liegt fast durchgehend auf der zweiten Ebene des Steuerverfassungsrechts (s. Anm. 171). Der Gesetzgeber entscheidet in einem weiten Entscheidungsraum, welche Aufgaben der Staat wahrnimmt, ohne das Grundgesetz zu verletzen. Etwas anderes mag gelten, wenn die öffentliche Hand die Steuermittel „verbrennen“ würde. Zwar wäre dann nicht sicher, welche Steuereinnahmen insoweit vernichtet würden. Gleichwohl könnten in einer typisierten Betrachtung die wichtigsten Steuereingriffe – die ESt und USt (s. Anm. 102) – insoweit justiziabel ihren Finanzierungszweck verfehlen. Dieser Fall ist aber ohnehin ein akademischer, weil der BTag sein Budgetrecht nicht in dieser Weise nutzt. Im legitimen Ziel des Steuereingriffs gibt das GG schlicht verbindlich, jedoch nicht justiziabel vor, mit den Einnahmen nur eingriffsangemessene Staatsaufgaben zu finanzieren. Diese Aufgaben stehen nicht fest. Nach dem Krieg musste der Staat die Menschen mit Wohnraum und Nahrung versorgen – Aufgaben, die ihm heute nur

noch in Ausnahmefällen, etwa bei Naturkatastrophen, obliegen. Entscheidet die öffentliche Hand, eine Aufgabe wahrzunehmen, muss sie sich bewusst sein, dass sie die Aufgabe mit dem Geld der Stpfl. finanziert.

251 **cc) Geeignete Steuerbelastung**

Die ESt greift auf einen Teil der Einnahmen der Stpfl. zu, um die öffentliche Hand zu finanzieren. Würde dieser Zugriff den Zweck des Erwerbs, die ökonomischen Grundlagen der individuellen Freiheitsentfaltung zu schaffen, entgegenstehen, würde sich die Erwerbsarbeit nicht lohnen und die Einkommensquelle versiegen. Die ESt wäre langfristig nicht geeignet, den Staat zu finanzieren. Die ESt muss daher so ausgestaltet werden, dass diese Einnahmequelle erhalten bleibt. Bei einem progressiven StTarif folgt hieraus, dass der Steuerzugriff nicht dazu führen darf, dass sich eine Einnahmesteigerung nicht mehr lohnt. Die Vorgabe, die Einnahmequelle nicht durch die EStLast zu reduzieren, bezieht sich auf die Quelle und die jeweilige Einnahme, die aus ihr gewonnen wird.

252 **dd) Erforderlichkeit**

Die EStLast bemisst sich nach der individuellen Leistungsfähigkeit, dh. auch nach den persönlichen Verhältnissen des Stpfl. Sie wird deshalb als die gerechteste Steuer bezeichnet (s. Anm. 102, 249). Eine andere Steuer zu erheben, um den Haushalt zu finanzieren, wäre insoweit kein milderer, gleich geeignetes Mittel. Doch gibt das GG der öffentlichen Hand nicht vor, die „gerechte“ ESt an Stelle einer anderen, weniger „gerechten“ Abgabe zu steigern, wenn die Staatseinnahmen erhöht werden sollen. Ein solcher Vorzug der ESt mag die Erforderlichkeitsprüfung in Sonderfällen – etwa bei neuen Abgaben, deren Einnahmen durch den Erhebungsaufwand aufgezehrt werden – vorgeben. Auch ist die ESt als Typus stets ein schonendes Mittel, den Staatshaushalt zu finanzieren. Der Gesetzgeber hat aber einen weiten Gestaltungsraum, welche Steuern er erhebt.

253 **ee) Zumutbare Steuerlast**

Individuelle Zumutbarkeit: Der Steuerstaat ist eine Errungenschaft der Aufklärung. Die Steuer ist das freiheitliche Instrument, die öffentlichen Ausgaben zu finanzieren (insges. Anm. 100 ff.). Die freiheitsgerechte, im Grunde verfassungsgeforderte EStBelastung ist dem Stpfl. aber unzumutbar, wenn sie die Privatnützigkeit des Einkommens nivelliert, den wirtschaftlichen Erfolg grundlegend beeinträchtigt, das Eigentum aushöhlt, weitere Freiheitsrechte der Steuerlast im Wege stehen, das EStRecht einen von Verfassungs wegen absetzbaren Aufwand nicht berücksichtigt (s. Anm. 280 ff., 295 ff.) oder eine nicht vorhergesehene Sondersituation zu einer Ausnahmelast führt. *Astrid Lindgren* war die Abgabenlast von über 100 % – bei einem Spitzensteuersatz der ESt von 85 % – nicht zuzumuten (s. Anm. 221).

Sichtbare Privatnützigkeit, keine grundlegende Beeinträchtigung des wirtschaftlichen Erfolgs: Das BVerfG hat zwei Ansatzpunkte gezeichnet, das eigentumsrechtl. Maß der zumutbaren StBelastung zu konkretisieren. Art. 14 GG schützt einen freiheitlichen Raum im vermögensrechtl. Bereich und ermöglicht so eine eigenverantwortliche Gestaltung des Lebens. Aus dieser eigentumsrechtl. Ge-

währleistung folgt, dass jedem Estpfl. nach dem Steuerzugriff ein frei verfügbarer Ertrag verbleiben muss, der die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Die stl. Belastung auch höherer Einkommen darf „für den Regelfall nicht so weit gehen“ – so fährt das Gericht fort –, „dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt“ (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [117]; Anm. 244). Das selbstverständliche Maß, keine „erdrosselnden Steuern“ zu erheben, wird so deutlich abgesenkt, eine präzise Belastungsobergrenze allerdings nicht gezogen.

Parlamentarischer Rat: keine Aushöhlung des Eigentums durch Steuergesetze:

Diese verfassungsrechtl. Erwägungen werden durch die Entstehungsgeschichte des GG bestätigt und konkretisiert. Zwar stand bei den Debatten im Parlamentarischen Rat der eigentumsrechtl. Schutz vor übermäßigen Steuerlasten nicht im Mittelpunkt. Während der maßgeblichen 26. Sitzung des Ausschusses für Grundsatzfragen wurde aber der Vorschlag vorgetragen, in der Gewährleistung der Eigentumsfreiheit ausdrücklich „eine Aushöhlung des Eigentums durch Entzug der wesentlichen Verfügungsrechte oder durch die Steuergesetzgebung“ für unzulässig zu erklären. Hierauf entgegnete *von Mangoldt*, dieser Schutz würde in dem allgemeinen Satz erfasst, kein Grundrecht dürfe in seinem Kern angegriffen werden (*Ausschuss für Grundsatzfragen*, 30.11.1948, *Der Parlamentarische Rat 1948–1949*, Bd. 5/II, 1993, 729). Die Entstehungsgeschichte bestätigt hier allg. das eigentumsrechtl. Maß der Steuern. Zudem wird ein Übermaß des Steuerzugriffs in der „Aushöhlung des Eigentums“ benannt.

ff) Weitere Freiheitsrechte – Berufsfreiheit, Schutz von Ehe und Familie

254

Die Zumutbarkeit der EStLast wird auch durch andere Grundrechte konkretisiert. Eine estl. Sonderbelastung, die allein aus Gründen des Eheschlusses, der Familiengründung oder der Glaubenszugehörigkeit Ehepartner, Familien oder Gläubige in besonderer Weise trifft, würde nicht nur das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzen (s. Anm. 230 ff.), sondern wäre auch mit dem besonderen Schutz von Ehe und Familie oder der Glaubensfreiheit nicht vereinbar (hierzu *Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2018, 106 f.). Die ESt belastet die erzielten Einkünfte, das Erworbene, nicht den Erwerb (s. Anm. 242). Die Lehre von den Grundrechtskonkurrenzen sollte gleichwohl nicht zu dem Befund führen, Art. 12 Abs. 1 GG setze der Einkommenbesteuerung keine Grenze. Eine übermäßige EStLast betrifft das Ziel der Berufsausübung, Erträge zu erwirtschaften, vermag die Entfaltung der Berufsfreiheit – jedenfalls in Teilen – ihres Sinnes zu berauben (*P. Kirchhof* in *HStR V*, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 147; vgl. *Jachmann-Michel*, *StuW* 2017, 209 [212] mwN). In Konkretisierung dieses weitgehend anerkannten Befundes findet die Diskussion zwischen zwei Polen statt. Einerseits wird vertreten, jede an den Tatbestand der Einkünfteerzielung anknüpfende Steuer greife in die Berufsfreiheit ein. Andere erwägen demgegenüber, das Maß des Art. 12 GG letztlich auf berufsspezifische Lenkungssteuern zu beschränken, weil nur diese – anders als die allgemeinen Zahlungspflichten – eine berufsregelnde Tendenz aufweisen. Eine Steuerlast, die diese Wirkung nicht entfaltet, greife zwar in die Berufsfreiheit ein, verletze das grundrechtl. Maß der Verhältnismäßigkeit aber – und hier liegt eine Parallele zur früheren Rspr. des BVerfG zu Art. 14 GG, die sich folglich eine entsprechende Kritik gefallen lassen muss (s. Anm. 241 ff.) – nur bei erdrosselnder Wirkung (s. hierzu und für die Diskussion *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 166 ff. mwN; vgl. zur kommunalen Be-

steuerung BVerwG v. 29.6.2017 – 9 C 7.16, BVerwGE 159, 216 [231] mwN; BFH v. 25.4.2018 – II R 43/15, DStRE 2018, 1076 [1078 f.]). Die Berufsfreiheit bestätigt in dieser Deutung den Befund, dass jede Steuerlast verhältnismäßig sein muss (s. Anm. 240). Zudem wird die allgemeine Dogmatik der Abgrenzung der Berufsfreiheit zu anderen Freiheitsrechten maßgeblich. Art. 12 GG entfaltet im Bereich des EStRechts eine von Art. 14 GG zu unterscheidende eigenständige Schutzwirkung, wenn eine Steuerlast – wie im Falle einer belastenden berufsrechtl. Lenkungssteuer – eine berufsregelnde Tendenz aufweist.

255 **gg) Mit der Intensität des Eingriffs steigender Rechtfertigungsbedarf – Rechtskontinuität, Darlegungslasten**

Der insbes. durch diese Erwägungen gezeichnete Korridor für eine Höchststeuerlast wird durch einen allgemeinen grundrechtl. Befund bestätigt und weiter konkretisiert. Mit der Intensität eines Grundrechtseingriffs, mit der Höhe der EStLast steigen die Rechtfertigungslasten. Die Verfassung steht einem übermäßigen, einem zu hohen Steuerzugriff entgegen, ohne jedoch die genaue Höhe vorzugeben. Das BVerfG betont dies und fordert sodann vom Gesetzgeber eine besondere Darlegungslast, wenn er eine im internationalen Vergleich besondere StBelastung, eine bedrohliche Sonderentwicklung beschließen sollte (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [116]). Dieser internationale Vergleich kann als grundgesetzliche Erwägung sicherlich angezweifelt werden. Doch sind die Ausführungen des Gerichts in einer nationalen Perspektive berechtigt. Die Steuerlast ergibt sich – dies ist eine Selbstverständlichkeit – aus dem Zusammenwirken von Bemessungsgrundlage und StSatz. Der StSatz lag in Deutschland bislang zwischen 14 % und 56 % – bei zahlreichen Möglichkeiten, die Bemessungsgrundlage zu verkleinern. Aus den Grundrechten, aus dem Vertrauensschutz und der Rechtskontinuität ist – in Anlehnung an die Ausführungen des Gerichts – eine besondere Darlegungslast abzuleiten, wenn dieser Rahmen – ohne maßgebliche Veränderung der Bemessungsgrundlage – deutlich erhöht würde. Darzulegen wäre, warum ein im Vergleich zu den Vorjahren erhöhter Finanzbedarf bestehe, der eine in gleicher Weise gesteigerte EStLast rechtfertigt. Besonders hohe EStLasten sind besonders zu rechtfertigen.

256 **hh) Einkommensteuerimmanente Grenze**

Die ESt hat am individuellen, am Markt erzielten Einkommen teil. Demgegenüber belastet zB die VSt – die allerdings gegenwärtig nicht erhoben wird – das bestehende Vermögen. Zwar ist das Maß der Verhältnismäßigkeit gegenüber Steuern schwieriger zu entfalten als bei einer polizeilichen Ausweiskontrolle oder einem Platzverweis (s. Anm. 246 f.). Gleichwohl bieten die Steuern in ihrem Belastungsgrund der Verhältnismäßigkeitsprüfung eine Orientierung, die es zu entfalten gilt. Ein EStSatz von in der Spitze 45 % wahrt – bei einer gängigen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage – das Maß der Verfassung. Eine Vermögensteuer iHv. 45 % würde das GG jedoch verbieten (*Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 62 f.; *Kube* in DStJG 37 (2014), 343 [347, insbes. 353 ff.]; *Musil*, DStR 2017, 1903 [1904 ff.]). In der ESt beansprucht die öffentliche Hand eine maßvolle und gleichmäßige Teilhabe am erzielten Ertrag. In dem die ESt rechtfertigenden Gedanken der freiheitlichen Teilhaben ruht eine Belastungsgrenze, die sich von anderen Steuern unterscheidet, dem Gesetzgeber aber – das versteht sich am Rande –

keinen konkreten StSatz vorgibt (P. Kirchhof in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 87).

Der Staat gewährleistet die für den Erwerb und das Privatleben erforderliche Infrastruktur. Diese Infrastruktur – Polizei, Schulen und Hochschulen, Straßen und der rechtl. Rahmen – wird grds. durch Steuern finanziert. Selbst wenn ein EStpfl. die öffentliche Infrastruktur in erheblicher Weise nutzt, wäre ein progressiver StTarif, der ab einem bestimmten Betrag nahezu die gesamten Mehreinnahmen oder den weitgehenden Teil einbehält, nicht zumutbar. Ein solcher weitgehender Entzug bestimmter Teile des Einkommens wäre keine freiheitliche Teilhabe. Durch den Erwerb sichert der Stpfl. seine Existenz, ermöglicht die freiheitliche Gestaltung seines Lebens und wird sodann auch Steuern entrichten. Der Steuereingriff darf diese Rangfolge nicht verändern.

g) Zusammenwirken der Maßstäbe – Konkretisierungsauftrag des Gesetzgebers

257

Auch dieses einkommensteuerimmanente Maß zieht – wie der legitime Zweck und die Geeignetheit des Steuereingriffs, die Zumutbarkeit auch mit Blick auf andere Freiheitsrechte, die mit der Höhe der Steuer steigende Rechtfertigungslast, die sichtbare Privatnützigkeit des Ertrags sowie die Verbote der grundlegenden Beeinträchtigung des wirtschaftlichen Erfolgs und der Aushöhlung des Eigentums – der EStLast keine millimetergenau vermessene Obergrenze. Doch wird der Korridor, in dem die Grenze liegt, in einer bemerkenswerten verfassungsrechtl. Deutlichkeit vorgegeben. Das freiheitliche Maß der Steuern verdichtet sich zudem im Zusammenwirken mit den anderen grundgesetzlichen Maßstäben – den rechtsstaatlichen Vorgaben für die Steuergesetzgebung (s. Anm. 180 ff.), dem Leistungsfähigkeitsprinzip, dem subjektiven Nettoprinzip und der Gleichheit vor dem Gesetz einschließlich des Folgerichtigkeitsgebots (s. Anm. 240 ff., 260 ff., 280 ff., 295 ff.) – sowie im Blick auf die besonderen Wirkungen von EStEingriffen (s. Anm. 310 ff.). Gleichwohl bleibt der Auftrag des Gesetzgebers, die grundrechtl. Grenzen der ESt-Belastung weiter zu konkretisieren (s. Anm. 275).

Einstweilen frei.

258–259

4. Gleichheitsgerechte Besteuerung – Folgerichtigkeit

a) Gleichheit vor dem Gesetz und der elementare Gleichheitsgedanke des EStG

260

Leistungsfähigkeitsprinzip: Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich (Art. 3 Abs. 1 GG). Der Allgemeine Gleichheitssatz rückt ausdrücklich das Gesetz als Ausgangspunkt für rechtl. Gleichheit in den Mittelpunkt. Art. 3 Abs. 1 GG richtet sich seinem Wortlaut nach unmittelbar an den Gesetzgeber. In der Bindung der gesamten öffentlichen Gewalt an das Gleichheitsrecht begründet Art. 3 Abs. 1 GG die Rechtsetzungs- und die Rechtsanwendungsgleichheit. Die Rechtsetzungsgleichheit bezieht sich auf eine gesetzgebende Gewalt. Kompetenzwahrnehmungen durch unterschiedliche Kompetenzträger – Bund, Länder oder Europäische Union – führen zu verschiedenen Rechtsfolgen. Diese sind grds. durch die Kompetenzzuweisung am Maß des Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt. Für das StRecht regelt das GG in Art. 3 Abs. 1 die elementare Gerechtigkeitserwartung, jeden nach seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit,

Anm. 230 ff.). Hinzu treten die Vorgaben der Rechtsanwendungsgleichheit, Rechtssetzungsgleichheit und der folgerichtigen Steuergesetzgebung.

Synthetische Einkommensteuer: Die ESt muss jeder entrichten, der Erträge am Markt erzielt. Die ESt unterwirft das gesamte disponible Einkommen jedes Stpfl. einem allg. geltenden EStTarif. Der Steuergegenstand – die angemessene Teilhabe an jedem Einkommen – ist gleichheitsgerecht gewählt. Zwar kennt das EStG sieben Einkunftsarten (zur Entwicklung *Hensel*, Steuerrecht [1933], 1986, 231 f.). Gleichwohl ist die Einkommenbesteuerung grds. darauf angelegt, alle Einkünfte nach ähnlichen Prinzipien zu erfassen, synthetisch zu einer Summe zusammenzuführen und jeden Ertrag stl. gleich zu belasten. Diese synthetische ESt erfüllt eine elementare Gleichheitsforderung. Alle Stpfl. mit gleichem Einkommen werden in der Bemessungsgrundlage gleich erfasst und sind vor dem StTarif gleich – gleichgültig ob die Einkünfte ein ArbN oder ein Selbstständiger erzielt. Diese Grundaussage erteilt dem Gegenmodell, der Schedulenbesteuerung, eine Absage (s. Anm. 14; zu Ausnahmen – insbes. zur Abgeltungsteuer – s. auch Anm. 271). Auch der Dualismus der Einkunftsarten (§ 2 Abs. 2) macht hiervon keine Ausnahme, ist deshalb grds. gleichheitsgerecht (BVerfG v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 [310 ff.]; BVerfG v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66 ua., BVerfGE 27, 111 [127 ff.]; insges. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 668 ff., 719 ff.).

Gleichheit im Einkommensteuerrecht: Ausgehend von diesem gleichheitsgerechten Ausgangspunkt stellt das EStG unterschiedliche gleichheitsrechtl. Fragen. So ist etwa zu erörtern, ob die Sonderbehandlung durch die Abgeltungsteuer, ob StBefreiungen wie die StFreiheit von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit-Zuschlägen unter den Voraussetzungen des § 3b, die unterschiedliche Absetzbarkeit von privaten und beruflichen Steuerberatungskosten oder einschränkende Pauschalierungen – etwa von Sachzuwendungen bis zu einer bestimmten Höhe (§ 37b Abs. 1) – gleichheitsrechtl. gerechtfertigt sind, ob Wertzuwächse oder allg. das Welteinkommen gleichmäßig erfasst werden. Allgemein fragt Art. 3 Abs. 1 GG, wie eine gleichmäßige Einkommenbesteuerung gelingen kann.

b) Allgemeine Gleichheitsprüfung im Steuerrecht

261 aa) Ungleichbehandlung oder Gleichbehandlung

Vergleichbarkeit: Art. 3 Abs. 1 GG fordert von der öffentlichen Gewalt, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend der Verschiedenheiten ungleich zu behandeln (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [183]; BVerwG v. 29.6.2017 – 9 C 7.16, BVerwGE 159, 216 [235]). Alle Personen und Lebenssachverhalte unterscheiden sich. Rechtlich sind sie aber wesentlich gleich, wenn die verschiedenen Lebenssachverhalte oder Personen vergleichbar sind, also einen gemeinsamen rechtserheblichen Bezugspunkt oder Oberbegriff aufweisen. Der Gleichheitssatz ist auch betroffen, wenn wesentlich Ungleiches gleich behandelt wird. Dabei ist im Vergleich zur Ungleichbehandlung in umgekehrter Weise zu verfahren. Es liegt eine rechtl. Gleichbehandlung vor, obwohl es an einer Vergleichbarkeit der Vergleichspaare fehlt.

Zwei Schritte: Maßgebliche Gleichbehandlungen oder Ungleichbehandlungen können nur anhand eines Vergleichsmaßstabs, eines tertium comparationis, festgestellt werden. Dabei sind zwei Schritte zu unterscheiden. Erstens ist festzustellen, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt. Art. 3 Abs. 1 GG gilt für „ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Verboten ist auch ein gleichheits-

widriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird“ (BVerfG v. 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07 ua., BVerfGE 121, 317 [370]; BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 [17]; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [180]; BVerfG v. 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 [12]; s. auch BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11, 12/14, 1/15, 1 BVR 639/11, 889/12, BVerfGE 148, 147 [183]). Die stl. Gleichheitsfrage stellt sich insoweit, wenn nur einer Person oder Personengruppe eine Steuerlast auferlegt wird oder sie eine Steuervergünstigung erhält, die entsprechenden Regelungen aber eine andere Person oder Personengruppe nicht erfasst. Beide Personen oder Gruppen müssen rechtl. vergleichbar sein, also unter einem Oberbegriff zusammengefasst werden können, der sie in Bezug auf eine stl. Regelung als wesentlich gleich ausweist. Liegt eine solche Ungleichbehandlung vor, ist – zweitens – zu erörtern, ob diese gerechtfertigt ist.

bb) Rechtfertigung

262

Differenzierter Maßstab: Eine Gleichbehandlung von Ungleichen oder eine Ungleichbehandlung von Gleichen kann gerechtfertigt sein. Der Rechtfertigungsmaßstab variiert je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an die Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (stRspr.; vgl. BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 [19] mwN; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [244 f.] mwN; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [181]; BVerfG v. 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 [13] mwN; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [142]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11, 12/14, 1/15, 1 BVR 639/11, 889/12, BVerfGE 148, 147 [184]; BVerfG v. 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 ua., BVerfGE 149, 222 [253 ff.]). Welcher Maßstab Anwendung findet, richtet sich nach der Intensität der Betroffenheit.

Willkürformel und Verhältnismäßigkeit: Eine Ungleichbehandlung geringer Intensität, eine Regelung allgemeiner, demokratisch gestaltbarer Lebensumstände ist verfassungswidrig, wenn sich ein vernünftiger, aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die Unterscheidung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (Willkürformel; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [143] mwN; stRspr.). Ungleichbehandlungen höherer Intensität verletzen den Gleichheitssatz, wenn keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, die die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten. Die Ungleichbehandlung muss das angestrebte Ziel verhältnismäßig verfolgen (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [180 f.]). Die für die Unterscheidung des Rechtfertigungsmaßstabs maßgebliche Intensität steigt, je mehr das Kriterium der Ungleichbehandlung personenbezogen ist, insbes. einem der nach Art. 3 Abs. 3 GG unzulässigen Kriterien ähnelt, je weniger Einfluss der Betroffene auf das Kriterium hat oder je mehr durch die Ungleichbehandlung der Gebrauch grundrechtl. geschützter Freiheiten erschwert wird (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [145 mwN]; *Eichberger*, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. I, 2018, 501 [506]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 14/09, BVerfGE 127, 263 [280 mwN]). Je stärker die Intensität der Ungleichbehandlung ist, desto größer sind die Anforderungen an ihre verfassungsrechtl. Rechtfertigung. Die Unterscheidung erfolgt nicht in eindeutigen Schritten. Vielmehr wird von einem „stufenlosen Maßstab“ und von mittleren Ansätzen der Rspr. gesprochen, die „jenseits der schlichten Willkürprüfung, aber noch nicht im Bereich einer strengen Verhältnismäßigkeits-

prüfung“ liegen (Eichberger, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. I, 2018, 501 [504 ff., Zitat: 504]).

263 cc) Maßstab für die Einkommenbesteuerung

Gestaltungsraum des Gesetzgebers: In der ESt hat die öffentliche Hand angemessen (s. Anm. 249 ff.) am wirtschaftlichen Ertrag des Stpfl. teil. Das EStRecht regelt regelmäßig allg. gestaltbare Lebensumstände, keine Statusfragen – mit der Folge, dass das Gleichmaß dann in seiner klassischen Prüfung auf die Willkürformel beschränkt ist. Auch deshalb betont das BVerfG zu Recht, der Gesetzgeber habe bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des StSatzes einen weiten Entscheidungsraum (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [120 f.] mwN; BVerfG v. 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 [13]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11, 12/14, 1/15, 1 BvR 639/11, 889/12, BVerfGE 148, 147 [184, 212]; BVerwG v. 29.6.2017 – 9 C 7.16, BVerwGE 159, 216 [235]; BVerfG v. 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 ua., BVerfGE 149, 222 [254]).

Regelung des Steuergegenstandes, Differenzierungen innerhalb eines Steuergegenstandes: Das Gericht differenziert das gleichheitsrechtl. Maß grds. danach, ob allg. der Steuergegenstand geregelt oder innerhalb eines Steuergegenstandes differenziert wird, betont aber, dass Ausnahmen von dieser Unterscheidung möglich, die Umstände des Einzelfalles maßgeblich sind. „Die Entscheidung darüber, ob die Einbeziehung einer Personengruppe oder eines Sachverhalts in den Anwendungsbereich eines Steuergesetzes zur Auswahl und damit zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstandes zählt, bei der dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum zusteht, oder ob dies eine Frage der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes ist mit der Folge einer engeren Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit, kann nicht nach abstrakten Kriterien getroffen werden, sondern muss jeweils in Ansehung der konkreten Umstände des in Rede stehenden Steuergegenstandes und der betreffenden Vergleichsgruppen erfolgen. Dabei kommt es regelmäßig wesentlich darauf an, inwieweit die Gruppe oder der Sachverhalt, um deren oder dessen Einbeziehung es geht, durch Merkmale geprägt ist, die gerade den Steuergegenstand, dessen Ausgestaltung in Frage steht, unter dem Gesichtspunkt des steuerbaren Vorteils kennzeichnen“ (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [30]).

Konkretisierungen im Einkommensteuerrecht: Auch im StRecht wird der Maßstab also je nach der Belastung im Einzelfall differenzierend konkretisiert (mit einem besonderen Blick auf das StRecht Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018 § 3 Rz. 124 ff.; P. *Kirchhof* in *HStR V*, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 168 ff.; jeweils mwN). Allgemeine Steuervergünstigungen oder bestimmte Absetzungsmöglichkeiten oder Pauschalierungen bedürfen dabei aber in der Regel nur eines sachlich rechtfertigenden Grundes. Endgültige Abzugsverbote weisen eine höhere Eingriffsintensität auf und bewirken damit eine höhere Rechtfertigungslast als primär temporale Belastungen wie Rückstellungsverbote oder zeitliche Streckungen von Verlustvorträgen. Die Intensität der Belastung wird zudem gemindert, wenn dem Stpfl. Ausweichmöglichkeiten offenstehen. Diese müssen aber zweifelsfrei legal sein, dürfen keinen unzumutbaren Aufwand für den Stpfl. erzeugen und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtl. Risiko aussetzen (BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 [33]).

Unterschiedliche gleichheitsrechtliche Forderungen im Steuerrecht: Dieser anerkannte Gleichheitsschutz bleibt im Steuerrecht zuweilen kraftlos. Schon das in der Willkürformel zurückgenommene Gleichmaß wird im Bereich der ESt nicht vollständig umgesetzt, wenn die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit durch keinen sachlichen Grund gerechtfertigt ist (s. § 3b Anm. 6). Die gleichheitsrechtl. Vorgaben für das StRecht reichen aber ohnehin weiter. Art. 3 Abs. 1 GG fordert von der öffentlichen Hand die Gleichheit im Belastungserfolg. Steuergesetze müssen gleichmäßig vollzogen werden können (s. Anm. 264 ff.). Die zunächst an den Gesetzgeber gerichtete Vorgabe der Gleichheit vor dem Gesetz erwartet, den Belastungsgrund einer Steuer erkennbar im Gesetz zu regeln und insges. Typisierungen und Pauschalierungen zu nutzen (s. Anm. 266). Schließlich muss der Gesetzgeber die so ersichtlich getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig durchhalten (s. Anm. 267 ff.).

c) Steuergesetze, die gleichmäßig vollzogen werden können

aa) Gleichheitssatz und rechtsstaatliche Steuergesetze

264

Die Rechtsanwendungsgleichheit fordert im EStRecht die Gleichheit im Belastungserfolg (deutlich BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [268 ff.]). Das Steuergesetz ist im Erg. – der Steuerlast – gleichmäßig zu vollziehen. Eine Gleichheit im Unrecht gilt im Rechtsstaat nicht. Das Argument eines Betroffenen, eine estl. Norm werde in einem anderen Fall nicht vollzogen oder es bestehe eine gesetzeswidrige Verwaltungspraxis, vermag eine Belastung nicht zu verhindern. Die Gleichheit vor dem Gesetz wird in der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung beim Worte genommen. Die rechtsstaatlichen (s. Anm. 180 ff.) und gleichheitsrechtl. Garantien stehen in einer engen Verbindung. Steuervereinbarungen, die dem Gesetz widersprechen, verletzen das Rechtsstaatsprinzip und Art. 3 Abs. 1 GG (s. Anm. 206).

bb) Gleichmäßiger Vollzug – „strukturelle Erhebungsmängel“

265

Das BVerfG betont den Zusammenhang zwischen dem Steuergesetz und dessen gleichmäßigem Vollzug auf zwei Ebenen.

- Zunächst sind die Steuergesetze so zu gestalten, dass sie gleichmäßig vollzogen werden können. Zwar werden Vollzugsmängel bei der Steuererhebung immer auftreten, ohne dass die zu vollziehende Regelung deshalb das GG verletzt. Gesetze aber, die „strukturelle Erhebungsmängel“ aufweisen, deren Besteuerungsanspruch sich weitgehend nicht gleichmäßig durchsetzen lässt, verletzen Art. 3 Abs. 1 GG. Der Steuergesetzgeber darf insbes. keine zu komplizierten, keine unverständlichen Regelungen erlassen (s. Anm. 185 ff.) und muss gleichheitsgerecht typisieren (s. Anm. 266). Zudem sind „Steuergesetze, die entgegen ihrer Zwecksetzung steuermindernde Gestaltungen in erheblichem Umfang zulassen,“ von Anfang an verfassungswidrig, wenn sie steuermindernde Gestaltungen zulassen, die „vom Gesetz erkennbar nicht bezweckt und gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind“ (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [235 f.]; s. bereits Anm. 207.).
- Der Gleichheitssatz fordert sodann – zweitens – eine FinVerw., die das Steuergesetz gleichmäßig vollziehen kann. Eine zwar nicht im Gesetz, aber im Erhebungsverfahren angelegte strukturelle Ungleichbehandlung wirkt – so fährt das

BVerfG fort – auf das Gesetz zurück, solange der Gesetzgeber diese bewusst und gewollt hingenommen hat. Zeigt sich ein struktureller Erhebungsmangel erst nachträglich, ist der Mangel in einer angemessenen Frist zu beseitigen (deutlich BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [271 f.]). Später spricht das Gericht davon, dass die rechtl. Gestaltung des Erhebungsverfahrens nicht prinzipiell die Belastungsgleichheit verfehlen dürfe, strukturell gegenläufige Erhebungsregeln verfassungswidrig sind (BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, [112 f.]; BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 ua., BVerfGE 118, 168 [196]). Dies bedeutet ua., dass die FinVerw. personell und sachlich so ausgestattet sein muss, dass sie die erlassenen Steuergesetze – eine neue Steuer oder Steuererleichterung – in jedem einschlägigen Fall hinreichend prüfen kann.

Gemeinsame Verantwortung von Gesetzgebung und Verwaltung: Gesetzgebung und Verwaltung tragen eine gemeinsame Verantwortung für den gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze. Rechtswissenschaft und Rechtspraxis stellt sich der Auftrag, die Regelungen des EStG auf strukturelle Erhebungsdefizite zu prüfen.

Leitentscheidungen: In der Vergangenheit hat das BVerfG diesen Maßstab insbes. in zwei viel beachteten Entsch. angewandt. Im Jahr 1991 erklärte das Gericht die Besteuerung von Kapitaleinkünften (§ 20 EStG aF) und im Jahr 2004 die Besteuerung von Veräußerungsgeschäften bei Wertpapieren (§ 23 Abs. 1 Nr. 1b EStG aF) aufgrund struktureller Vollzugsdefizite für verfassungswidrig (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [274 ff.]; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 [112 ff.]; s. hierzu *Kühn*, FR 2008, 506).

Einfache Ungleichbehandlungen und strukturelle Vollzugsdefizite: Die strukturellen Vollzugsdefizite sind von einfachen Ungleichbehandlungen, die auch den Vollzug betreffen, abzugrenzen. Eine Ungleichbehandlung wird zB bei der Regelung zu den Trinkgeldern ausgemacht. Die Einnahmen sind bei ArbN nach § 3 Nr. 51 stbefreit. Für Selbständige gibt es eine solche Regelung allerdings nicht. Ferner bestehen für bilanzierende Stpfl. Aufzeichnungs- und Belegpflichten, welche so für Freiberufler und Stpfl. mit Überschusseinkünften nicht gelten (insges. *Seer* in *Tipke/Kruse*, Vor § 85 AO Rz. 12, 24 mwN). Diese Ungleichbehandlungen betreffen die gesetzliche Regelung, ohne strukturell nach dem Vollzug zu fragen. Zudem wird die unterschiedliche Handhabung von Außenprüfungen in der Praxis kritisiert. Bei großen Betrieben sind die Betriebsprüfer fast dauerhaft im Unternehmen, bei kleineren Unternehmen hingegen nur sehr unregelmäßig (*Kühn*, FR 2008, 506 [513]; *Seer*, StuW 2003, 40 [50] mwN; *Seer*, FR 1997, 553 [561 f.]; Gleichheitsprobleme existieren zudem bei den Einkünften aus VuV, s. hierzu *Tipke*, FS Offerhaus, 1999, 819 [829] mwN). Hier stellt sich die Frage eines gleichmäßigen Vollzugs, nicht aber nach einem strukturellen Vollzugsdefizit. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung liegt in diesen und vergleichbaren Fällen vor, wenn das EStRecht eine sachwidrige Differenzierung etwa zwischen ArbN und Selbständigen trifft, die als solche aber vollzogen werden kann. Demgegenüber verletzt eine Regelung aufgrund eines strukturellen Erhebungsdefizits die Verfassung, wenn die Regelung – wie § 20 oder § 23 Abs. 1 Nr. 1b EStG aF (s.o.) – nicht gleichmäßig vollzogen werden kann, weil auf der o.g. ersten Ebene der Gesetzgebung die Norm den vollziehenden Stellen widersprüchliche Vorgaben setzt, sie aus anderen Gründen widersprüchlich und daher nicht vollziehbar ist oder – und dies wäre die o.g. zweite Ebene der Finanzverwaltung – im Erhebungsverfahren angelegte Probleme auf das Gesetz zurückwirken. Der Gleichheitsverstoß aufgrund eines struk-

turellen Erhebungsdefizits unterscheidet sich so von der klassischen Gleichheitsprüfung.

d) Forderung des Gleichheitssatzes: erkennbarer Belastungsgrund einer Steuer, Typisierungen, Pauschalierungen

266

Unter Wahrung dieser Vorgaben hat der Steuergesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und des StSatzes einen weiten Entscheidungsraum (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11, 12/14, 1/15, 1 BVR 639/11, 889/12, BVerfGE 148, 147 [184]; BVerwG v. 29.6.2017 – 9 C 7.16, BVerwGE 159, 216 [235]). Das Gesetz muss aber „das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen“ (für die Grundsteuer: BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [185, Rz. 97]; vgl. BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 [20]; vgl. BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957). „Was bereits der Einkommensteuer unterlegen hat, darf“ – so ergänzt das Gericht an anderer Stelle – „nicht ein zweites Mal, also doppelt, besteuert werden. Eine ‚spätere‘ steuerliche Erfassung einer Vermögensmehrung kommt dagegen in Betracht, wenn die Besteuerung zu einem – möglichen – früheren Zeitpunkt unterblieben ist oder ‚aufgeschoben‘ wurde“ (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [122f., 131, Zitat: 123]; BFH v. 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591). In der Kernbrennstoffsteuer-Entsch. hat das BVerfG allg. die Steuern nach den vom Grundgesetz genutzten Typusbegriffen unterschieden. „Für die in Art. 105 und Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten verwendet das Grundgesetz Typusbegriffe. [...] Änderungen bestehender Steuergesetze oder die Erschließung neuer Steuerquellen sind unter dem Blickpunkt der Zuständigkeitsverteilung zumindest so lange nicht zu beanstanden, wie sie sich im Rahmen der herkömmlichen Merkmale der jeweiligen Steuern halten“ (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [192ff., Zitate 193f., Rz. 65, 68]; s. bereits BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 [125]; BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [122f., 131]; BFH v. 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591). Führt man diese Rspr. zusammen, verbieten die Kompetenzzordnung des Grundgesetzes, die eindeutige Verteilung des stl. Ertrags und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dem Gesetzgeber, eine stl. Leistungsfähigkeit doppelt zu besteuern oder eine Steuer zwei Mal zu regeln. Der Belastungsgrund der ESt muss im Gesetz erkennbar sein und sich von anderen Steuern unterscheiden.

Insgesamt erteilt die Gleichheit vor dem Gesetz einen besonderen Gesetzgebungsauftrag. Art. 3 Abs. 1 GG fordert gerade nicht, in gesetzlichen Sonderregelungen die Besonderheiten jedes Einzelfalls aufzunehmen. Die dann erlassenen Spezialregelungen würden nur wenige Fälle erfassen, nach neuen Regelungen fragen und einen Sog in die Übernormierung bewirken. Ein von Spezialregelungen durchzogenes EStG ist kaum gleichmäßig zu vollziehen. Das geltende Recht weist entsprechende Probleme auf. Das BVerfG betont daher die Vorgabe des Art. 3 Abs. 1 GG, ein möglichst allg. verständliches und unausweichliches EStRecht in Kraft zu setzen. Die Einkommenbesteuerung trifft nahezu jedermann, ist eine Massenerscheinung. Soll die ESt angesichts dieser Vielzahl von Fällen gleichheitsgerecht vollzogen werden, drängt Art. 3 Abs. 1 GG den Gesetzgeber, generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu erlassen (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 [309f.]; BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [182f.]; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [234]; Anm. 200). Steuergesetze müssen – in den Worten des BVerfG – „praktikabel“

sein, „Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen“ (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [246]; BVerwG v. 29.6.2017 – 9 C 7.16, BVerwGE 159, 216 [235]). Aus diesem Blickwinkel ist eine Pauschalierung strukturell nicht gleichheitswidrig, sondern gleichheitsgerecht.

Typisierungen dienen dem gleichmäßigen Vollzug des StRechts, müssen dabei aber dem Maß des Gleichheitssatzes, dessen Differenzierungsgeboten folgen (*Ruppe* in DStJG 21 [1998], 29 [57]). Insbesondere sind vier verfassungsrechtl. Vorgaben zu beachten (s. auch *Geserich*, DStR 2018, 2084 [2088]).

- Gleichheitsgerecht ist eine Typisierung von vornherein nur, wenn sie realitätsgerecht auf den Regelfall ausgerichtet ist und keinen atypischen Fall als Leitbild wählt (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [30]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [246] mwN; BVerwG v. 29.6.2017 – 9 C 7.16, BVerwGE 159, 216 [235] – realitätsgerechte Typisierung am Regelfall).
- Das BVerfG betont zudem, dass jede gesetzliche Regelung verallgemeinern, eine Vielzahl von Einzelfällen in ein Gesamtbild fassen und daher individuelle Besonderheiten in weitem Umfang vernachlässigen muss. Dabei hat der Gesetzgeber auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufzubauen (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 [309 f.]; BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [182 f.]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [232 f.]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [246]; s. in diesem Zusammenhang zu Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG Anm. 195 ff. – verallgemeinernde Regelbildung auf möglichst breiter Grundlage). Merkmale, die den Steuertypus kennzeichnen, dürfen keine Einzelfallerscheinung sein (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [193]).
- Eine solche Verallgemeinerung wird die Steuerzahler unterschiedlich treffen. Die so erfolgte Differenzierung muss mit Blick auf die stl. Vorteile der Typisierung verhältnismäßig sein (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [246] mwN; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [234]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11 ua., BVerfGE 148, 147 [202] mwN; BVerwG v. 29.6.2017 – 9 C 7.16, BVerwGE 159, 216 [235]; stRspr. – Verhältnismäßigkeit der Typisierung).
- Schließlich sind die weiteren Maßstäbe des Steuerverfassungsrechts, insbes. das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung, zu beachten (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [246] mwN; Anm. 230 ff., 267 ff. – folgerichtige Typisierung).

e) Folgerichtige Gesetzgebung

267 aa) Folgerichtigkeitsgebot

Nach dem Folgerichtigkeitsgebot muss bei der Ausgestaltung des strechtl. Ausgangstatbestands „die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes“ (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [120 f.]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [245], jeweils mwN; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [144] mwN; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua.,

BVerfGE 148, 147 [184]; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 [243]). Das BVerfG wahrt in dieser Vorgabe den Gestaltungsraum des Gesetzgebers, nimmt diesen aber im Sinne einer Selbstbindung beim Wort. Der Gesetzgeber muss die grundlegenden Vorgaben der Besteuerung regeln und diese sodann folgerichtig umsetzen. Jedes Steuergesetz muss den Belastungsgrund der Steuer erkennbar regeln. Aus dem Belastungsgrund muss sich die Höhe der Steuer gleichheitsgerecht und folgerichtig ergeben (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171, Rz. 65, 68; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147, Rz. 97; s. Anm. 266). Abweichungen von solchen Systementscheidungen bedürfen eines besonderen Grundes. Rein fiskalische Motive, also der Wille, höhere Steuereinnahmen zu erzielen, oder allein die steuersystematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten reichen nicht. Der Gesetzgeber darf und soll im stl. Massenverfahren am Regelfall realitätsgerecht typisieren, Grundentscheidungen treffen (vgl. BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 [19]; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [234]). Von diesen darf er mit hinreichenden Gründen – aufgrund von Förder- oder Lenkungszielen – abweichen, wenn diese von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entsch. getragen werden (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [180 ff.]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [245 f.]; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [181 f.], jeweils mwN – stRspr.; insges. für die Diskussion *Thiemann in Emmenegger/Wiedmann*, Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 2011, 179; *Englisch*, FS Lang, 2011, 167; *Hey*, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht, DStR 2009, 2561; *Drüen*, StuW 2008, 3 [9]; *Schwarz*, FS Isensee, 2007, 949; *Papier*, DStR 2007, 973; *Tipke*, StuW 2007, 201 [205 ff.]; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 118 ff.; *Leisner-Egensperger*, DÖV 2013, 533). Das Gebot der Folgerichtigkeit wird in jüngeren Entsch. des BVerfG deutlich auf Art. 3 Abs. 1 GG zurückgeführt. In dieser verfassungsrechtl. Vergewisserung und auch angesichts des Umstandes, dass „der Begriff der Folgerichtigkeit [...] als Substantiv“ nicht mehr vorkomme, vermuten manche einen vorsichtigen Rückzug von diesem Maßstab (*Ratschow in Blümich*, § 2 Rz. 20 [7/2019]; *Kempny*, JöR 64 [2016], 477 [492 et passim]). Doch hält das Gericht weiterhin an der in stRspr. betonten „Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes“ fest (*Eichberger in DStJG* 39 [2016], 97 [114]; *Eichberger*, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. I, 2018, 501 [511]).

bb) Kritik

268

Die Kritik am Folgerichtigkeitsgebot benennt Gefahren für den parlamentarischen Gestaltungsraum und – auch dies mag angesichts des Grundgedankens erstaunen – die Konsistenz des StRechts (s. *Leisner-Egensperger*, DÖV 2013, 533 [534, 538 f.]; *Lepsius*, JZ 2009, 260). Das BVerfG überhöhe mit der Folgerichtigkeitsrechtsprechung verfassungsrechtl. das einfache Recht, wenn bestimmte Grundentscheidungen von Verfassungen wegen folgerichtig ausgestaltet werden müssten. Eine entsprechende Entsch. des Gesetzgebers liege dem regelmäßig nicht zugrunde. Vielmehr sei stets fraglich, welche gesetzgeberischen Entsch. so grundlegend sind, dass auf sie das Gebot der Folgerichtigkeit Anwendung findet (*Tipke*, StuW 2007, 201 [206]). Die maßgebliche Auswahlentscheidung treffe zu oft das Gericht, nicht der Gesetzgeber (*Lepsius*, JZ 2009, 260 [262 f.]; vgl. *Kischel in Mellinghoff/Palm*, Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, 175 [185 ff.]). Ohnehin sei – so fährt die Kritik fort – der Kompromiss das Merkmal der Demokratie – auch im StRecht. Das

Gericht dürfe keine folgerichtigen Systemscheidungen einfordern, die kein demokratischer Gesetzgeber leisten kann (*Thiemann in Emmenegger/Wiedmann*, Liniend der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 2011, 179 [186]; *Lepsius*, JZ 2009, 260 [262 f.]; in anderem Kontext: *Bryde*, Sondervotum, BVerfGE 121, 317 [378 ff., insbes. 380 f.]). Insgesamt halte das Gericht den Maßstab nicht durch, wenn es in der Entsch. über die Pendlerpauschale strikt ein stimmiges gesetzgeberisches Konzept fordere (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [230 ff.]), dann aber bei der Beurteilung der Jubiläumsrückstellungen (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [123]) auf kaum überprüfbare komplizierte gesetzliche Entsch. verweise (*Englisch*, FS Lang, 2011, 167 [169]; *Hey*, DStR 2009, 2561 [2563 ff.]; zum zu dichten Maß bei der Entsch. zur Pendlerpauschale *Birk*, DStR 2009, 877 [881 f.]). Ferner bestehe mit Verweis auf den Gewerbesteuerbeschluss (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1) die Gefahr, dass Wertungszusammenhänge „willkürlich“ zerrissen würden (*Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 119). Zudem sei nicht verständlich, warum der Gesetzgeber zunächst einen weiten Gestaltungsraum bei der Auswahl des Steuergegenstands erhalte, dieser sodann aber begrenzt werde (*Tipke*, StuW 2007, 201 [207]). Auch wird eingewandt, das Folgerichtigkeitsgebot sei eine Besonderheit des StRechts. Der Gleichheitssatz müsse aber für das gesamte Recht gleich angewandt werden (*Kischel in Mellinshoff/Palm*, Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, 175 [183 f.]; für eine Übersicht der Diskussion *Englisch*, FS Lang, 2011, 167 [172 ff.] mwN). Schließlich wird die eingeschränkte Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots innerhalb des StRechts kritisiert. Das BVerfG überprüfe das Gebot nicht steuerübergreifend, sondern nur innerhalb jeder Steuerart. Das Folgerichtigkeitsgebot wirkt jedoch für das gesamte StRecht (*Tipke*, StuW 2007, 201 [206]; zu dieser Wirkung *G. Kirchhof*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 49, 135 [137 ff.]; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 119).

269 cc) Rechtsprechungslinie auch außerhalb des Steuerrechts

Der Einwand, das BVerfG würde durch die Folgerichtigkeitsrechtsprechung den Gleichheitssatz für das StRecht in besonderer Weise anwenden, kann durch einen Blick in die Rspr. des Gerichts ausgeräumt werden (so im Erg. auch *Leisner-Egensperger*, DÖV 2013, 533 [536]; *Hey*, DStR 2009, 2561 [2566]; *Englisch*, FS Lang, 2011, 167 [171, 179 mwN]). Auch wenn das Folgerichtigkeitsgebot im StRecht eine besondere Aufmerksamkeit genießt (*Englisch*, FS Lang, 2011, 167 [180]), hat das BVerfG aus Art. 3 Abs. 1 GG schon früh sachgerecht gefolgert, der Gesetzgeber müsse eine einmal getroffene Grundscheidung folgerichtig durchhalten (BVerfG v. 8.10.1963 – 2 BvR 108/62, BVerfGE 17, 122 [132]; BVerfG v. 13.7.1965 – 1 BvR 771/59 ua., BVerfGE 19, 101 [116]; BVerfG v. 14.2.1967 – 1 BvR 25/64, BVerfGE 21, 160 [171 f.]; BVerfG v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242 [256]; BVerfG v. 4.2.1969 – 2 BvL 20/63, BVerfGE 25, 198 [206]; BVerfG v. 9.2.1982 – 2 BvL 6/78 ua., BVerfGE 60, 16 [40]). Das Gericht betonte auch außerhalb des StRechts, eine Regelung genüge nur dem Gleichheitssatz, wenn sie „in sich folgerichtig“ ist, „nicht ohne einen sachlich vertretbaren Grund einen Teil der von ihr Betroffenen ungleich belastet“ (BVerfG v. 4.2.1969 – 2 BvL 20/63, BVerfGE 25, 198 [206]). Bewegt sich der Gesetzgeber „innerhalb eines von ihm selbst gesetzten Systems konkreter Rechtspositionen, hat er bereits bestimmte Wertungen und Vernünftigkeitstraster normiert, innerhalb derer sich der Gleichheitsgrundsatz vor allem als Forderung nach Folgerichtigkeit der Regelungen, gemessen an den

Angelpunkten der gesetzlichen Wertungen, zu Wort meldet“ (BVerfG v. 9.2.1982 – 2 BvL 6/78 ua., BVerfGE 60, 16 [40]).

dd) Rechtsstaatliche Forderung der Folgerichtigkeit

270

Ohnehin ist nicht nur dem Gleichheitssatz, sondern auch dem Rechtsstaat die Forderung nach einer – jedenfalls in einem Mindestmaß – konsistenten und widerspruchsfreien Gesetzgebung immanent. Der Gesetzgeber hat keinen vollständig freien Gestaltungsraum, sondern ist an das GG und damit auch an dessen rechtsstaatliche Vorgaben gebunden. Er darf den Rechtsbetroffenen nicht unterschiedliche Anweisungen geben – auch nicht durch unterschiedliche Gesetze (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 ua., BVerfGE 98, 106 [117 ff.]). Diesen Bindungen muss er auch in der Suche nach einem politischen Kompromiss genügen (s. Anm. 180 ff.).

ee) Gleichheit vor dem Gesetz beim Wort genommen

271

Gleichheit vor dem Gesetz: Das Folgerichtigkeitsgebot nimmt den Gestaltungsraum des Gesetzgebers in dieser Bindung sachgerecht auf (s. für eine Übersicht der zahlreichen Befürworter des Gebots *Englisch*, FS Lang, 2011, 167 [179] mwN). Art. 3 Abs. 1 GG wird unmittelbar beim Worte genommen. Die Gleichheit vor dem Gesetz fordert ein Gesetz, das gleichheitsgerecht angewandt werden kann. Diesem Verfassungsgebot sind Vorgaben an das Gesetz selbstverständlich. Vor einem Einzelfallgesetz oder einem Gesetz, das strukturell nicht gleichmäßig vollzogen werden kann, ist eine Gleichheit von vornherein nicht möglich (s. Anm. 195 ff., 265). Das Folgerichtigkeitsgebot bezieht die Gleichheit vor dem Gesetz auf das Rechtssystem, auf das Zusammenwirken der gesetzlichen Regelungen, in dem für das juristische Denken selbstverständliche Regel-Ausnahme-Verhältnis. Das Gebot betrifft das gesamte StRecht. Ein folgerichtig ausgestaltetes Einzelsteuergesetz muss sich in das gesamte Steuersystem konsistent einfügen (deutlich G. Kirchhof, DStR 2009, Beihefter zu Heft 49, 135 [137 ff.]; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, 1267 f.). Von einer gesetzlichen Regel darf eine andere Bestimmung nicht einfach abweichen (*Morgenthaler in Mellinshoff/Palm*, Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, 51 ff.).

Grundlegende Bestimmungen: Dies gilt in besonderer Weise, wenn eine grundlegende Regel normiert wird. Eine Ausnahme muss entsprechend begründet werden, ist eng auszulegen. Die Gleichheit vor dem rechtsstaatlichen Gesetz verlangt nicht zu viel, wenn vom Gesetzgeber klare Regelungsstrukturen, gesetzliche Regel-Ausnahme-Verhältnisse und entsprechende Begr. gefordert werden. Der Gesetzgeber muss sich der systemtragenden Prinzipien der zu regelnden Materie bewusst sein. Das geltende EStRecht betont in diesem Sinne das Leistungsfähigkeitsprinzip, das objektive und subjektive Nettoprinzip, das Universalitäts-, das Totalitäts- und das Jährlichkeitsprinzip (vgl. Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 121 ff. mwN). Diese insbes. in § 2 geregelten Grundlagen der Einkommenbesteuerung helfen dem Steuergesetzgeber, den Auftrag zu erfüllen, angesichts des stl. Massenverfahrens am Regelfall realitätsgerecht zu typisieren (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [180 ff.]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [245 f.]; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 [234]; Anm. 266). Das Folgerichtigkeitsgebot sucht insges., den Gesetzgeber steuersystematisch zu leiten. In einer Entsch. hat das BVerfG zwar in der Tat diesen Auf-

trag vernachlässigt und den Folgerichtigkeitsmaßstab bei „komplexen dogmatischen Streitfragen“ zurückgenommen (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [120 f.] mwN). Diese Rücknahme vermag allerdings nicht zu überzeugen. Der Gesetzgeber müsste ansonsten das StRecht nur hinreichend kompliziert ausgestalten, um die verfassungsrechtl. Vorgaben zu lockern. Die Entsch. fügt sich nicht konsistent in die Rspr. ein (s. Anm. 269), stellt den Folgerichtigkeitsmaßstab ohnehin nicht in Frage.

Geforderte steuersystematische Gründe – das Beispiel der Abgeltungsteuer:

Welche Gründe eine Ausnahme vom Grundsatz der Folgerichtigkeit rechtfertigen können, wird kontrovers diskutiert. Die Stimmen reichen von der Überzeugung, dem GG könne keine Aussage über diese Gründe entnommen werden, bis hin zu der Auffassung, bei Abweichen sei eine Verhältnismäßigkeitskontrolle durchzuführen (s. für die Diskussion *Englisch*, FS Lang, 2011, 167 [196 f.] mwN, der der letztgenannten Auffassung folgt). Zuweilen wird auch gefragt, „ob sich allein aus dem Erfordernis eines ‚besonderen sachlichen Grundes‘ für Abweichungen von einem steuerrechtlichen Ausgangstatbestand erhöhte Begründungsanforderungen gegenüber einem bloßen ‚sachlich einleuchtenden Grund‘ für die Differenzierung im Sinne des Willkürverbots ergeben“ (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [145]; vgl. *Nußberger in Sachs*, 8. Aufl. 2018, Art. 3 GG Rz. 142; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 124 f.; *Kempny*, JÖR 64 [2016], 477 [484 ff.]). Der „besondere sachliche Grund“ (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [120 f.]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [245], jeweils mwN; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [145]) kann jedenfalls in der Verhältnismäßigkeitsprüfung sachgerecht konkretisiert werden, wenn die von einer Grundaussage des EStRechts abweichende Regelung ein legitimes Ziel geeignet, erforderlich und – mit einem besonderen Blick auf die Betroffenen, das Steuersystem und die Abweichung – angemessen verfolgen muss. Im Rahmen der Geeignetheit und Erforderlichkeit ist aber auch hier der Gestaltungsraum des Gesetzgebers zu beachten. Wenn die Sonderbehandlung durch die Abgeltungsteuer insbes. mit der Steuervereinfachung und der Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland gerechtfertigt wird (insges. Vor § 43 Anm. 10 zu den verfassungsrechtl. Problemen mwN), geben die Geeignetheit und Erforderlichkeit kaum Gesetzesgestaltungen vor. Ohnehin können diese Erwägungen kaum rechtfertigen, dass Verluste nur innerhalb der „Schedule“ – der Kapitaleinkünfte- oder Aktienschedule – abgezogen werden dürfen. Die Behandlung der Verluste folge – so der kritische Befund – rein fiskalischen Gründen und sei verfassungsrechtl. nicht zu rechtfertigen (*Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 500; insges. *Jachmann in DStJG* 34 [2001], 251 [258 ff.], jeweils mwN). Auch der begrenzte WK-Abzug ist als Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (s. Anm. 295 ff.) besonders zu begründen. Zudem ist die Ausgestaltung der Verlustausgleichsbeschränkung bei Aktienverkäufen zu rechtfertigen (insges. § 20 Anm. 682; *Tipke*, StuW 2007, 201 [209]).

Steuersystematische Rechtfertigung: Eine Abweichung von einer stl. Grundentscheidung ist als steuersystematische Ausnahme zu rechtfertigen. Die Besonderheiten der Abgeltungsteuer sind in dieser Perspektive wenn überhaupt mit den Besonderheiten der Kapitalerträge zu begründen. Kapitalerträge sind im Vergleich zu anderen Einkünften durch die höhere Wahrscheinlichkeit kurzfristiger erheblicher Verluste oder Gewinne gekennzeichnet. Die Erwägung, die Gemeinschaft nicht im vollen Maße über die Steuer an diesen möglichen kurzfristigen erheblichen Schwankungen zu beteiligen, vermag Sonderbehandlungen zu rechtfertigen. Die

Gemeinschaft partizipiert aufgrund des einheitlichen StSatzes – also des Verzichts auf eine Progression – nicht in gleichem Maße wie bei anderen Einkünften an den Erträgen, folgerichtig aber aufgrund der WK- und Verlustabzugsbeschränkungen auch nicht in gleicher Weise an den Verlusten. Der sachliche Grund verlangt insges. eine steuersystematische Analyse. Die Ratio der prägenden Grundaussage ist zu erfassen, die Ausnahme hieraus zu rechtfertigen.

Einstweilen frei.

272–274

5. Qualifizierter Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht

275

Durch das Gesetz, weniger durch die Realität geprägtes Rechtsgebiet: Das StRecht ist – anders als andere Rechtsgebiete wie zB das Sicherheitsrecht – in besonderer Weise durch den Gesetzgeber geprägt, weil die Rechtsgedanken, weil die Verhältnismäßigkeitsprüfung in der Wirklichkeit im Vergleich eine geringere Orientierung finden (s. Anm. 248). Geht eine Gefahr von einem auffälligen Haus aus, werden die Menschen zunächst das Haus meiden und sodann durch stützende Maßnahmen oder einen Abriss reagieren. Die Antwort auf die Frage aber, wie die Staatseinnahmen zu erhöhen oder zu senken sind, ist nicht in dieser Weise durch die Wirklichkeit geprägt. Sie wird insbes. durch gesetzliche Gestaltungen der ESt, USt, KSt, GewSt, ErbSt und Energiesteuer beantwortet.

Freiheitliches Maß: Das Maß der Eigentumsfreiheit wahrt die ESt nur, wenn sie geeignet, erforderlich und zumutbar am Ertrag teilhat, wenn sie die Privatnützigkeit des Einkommens nicht nivelliert, den wirtschaftlichen Erfolg nicht grundlegend beeinträchtigt, das Eigentum nicht aushöhlt und andere Freiheitsrechte die Steuerlast nicht mäßigen. Diese freiheitsrechtl. Grenze der Einkommenbesteuerung wird durch ein klares, systemgerechtes und konsistentes EStRecht konkretisiert (s. Anm. 249 ff.).

Gleichheitsgerechte Einkommenbesteuerung: Bei der Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG ist zu erörtern, ob die öffentliche Hand durch die ESt geeignet, erforderlich und angemessen an jedem Einkommen gleichen Anteil hat, um staatliche Einnahmen zu erzielen. Auf dieser Grundlage stellen sich sodann die hiermit verbundenen gleichheitsrechtl. Fragen, ob die öffentliche Hand die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig und damit gleichheitsgerecht umsetzt, ob das Steuergesetz gleichmäßig vollzogen werden kann oder strukturelle Erhebungsmängel aufweist. Können die Fragen bejaht werden, ist das Gesetz als Ausgangspunkt der gesetzgeprägten Grundrechtsprüfung zu erörtern.

Das Gesetz als Ausgangspunkt der Verhältnismäßigkeitsprüfung: In den grundlegenden Belastungsentscheidungen gibt der Gesetzgeber der Gleichheits- und Freiheitsprüfung, dem Verhältnismäßigkeitsprinzip einen konkretisierenden Ausgangspunkt. Der Gesetzgeber muss Steuergesetze erlassen, die das Regel-Ausnahme-Verhältnis verdeutlichen, erkennbar die Prinzipien der Besteuerung und ihre Ausnahmen regeln, dabei realitätsgerecht typisieren, gleichmäßig vollzogen werden können, ein hinreichendes Maß an Verständlichkeit, Konsistenz und Widerspruchsfreiheit aufweisen, die Belastungsgrundlage und Belastungsgrund benennen, an denen die öffentliche Hand maßvoll und gleichheitsgerecht teilhat (insges. Anm. 180 ff., 266 ff.).

Defizite des geltenden Einkommensteuerrechts: Gemessen an diesem Maßstab weist das EStRecht erhebliche Defizite auf. Der Gesetzgeber hat – in den Worten

Tipkes – das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung „bisher wohl zu wenig beachtet oder in seiner Wirkung nicht erkannt“ (*Tipke*, JZ 2009, 533 [534]). Die genannten verfassungsrechtl. Vorgaben gelten zwar nicht nur für das StRecht (s. für das Folgerichtigkeitsgebot Anm. 269). Als in besonderer Weise gesetzesgeprägtes Recht entfalten die grundgesetzlichen Maßstäbe hier aber eine spezielle Wirkung. Das grundrechtl. Maß trifft im StRecht im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten auf besondere Schwierigkeiten (s.o. und Anm. 248). Das folgerichtige Steuergesetz vermag aber die gesetzesgeprägte Grundrechtsprüfung zu entfalten. Weil der Gesetzgeber in der Wirklichkeit im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten weniger Orientierung findet, muss er das StRecht stärker aus sich heraus entwickeln, bewusste Systementscheidungen treffen. Die verfassungsrechtl. Vorgaben spielen insoweit im Steuerrecht eine zentralere Rolle als in anderen Rechtsgebieten. Dies könnte man mit dem Begriff des qualifizierten Gesetzesvorbehalts im StRecht fassen (*G. Kirchhof*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 49, 135).

Gesetz und Gerechtigkeit: Jedenfalls wird das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung zu Recht als Instrument bezeichnet, dem elementaren Ziel des Rechts – der Gerechtigkeit – zu dienen, sich ihm jedenfalls zu nähern. Ein folgerichtiges Steuergesetz ist Garant einer gleichmäßigen und deshalb gerechten Steuerlast. Es steht einer Prinzipien- und Regellosigkeit, und damit letztlich der Willkür – dem Gegenteil von Gerechtigkeit – entgegen (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 256 ff.; *Englisch*, FS Lang, 2011, 167 [174 f.]). Erneut (s. Anm. 196, 200) rückt das Gesetz in den Mittelpunkt der rechtl. Gerechtigkeitsdiskussion (*G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009).

276–279 Einstweilen frei.

6. Subjektives, existenzsicherndes Nettoprinzip – Ehe und Familie

a) Schutz des Existenzminimums – verfassungsrechtlicher Maßstab

280 aa) Verfassungsrechtlicher Ausgangspunkt

Die Menschenwürdegarantie (Art. 1 Abs. 1 GG), das Leistungsfähigkeitsprinzip des Art. 3 Abs. 1 GG (s. Anm. 230 ff.), Art. 6 Abs. 1 GG und der soziale Staat (Art. 20 Abs. 1 GG) fordern, das Existenzminimum aller Menschen, also in der Familie der Eltern und Kinder, stl. zu verschonen. Die Ausgaben für die Existenz sind zwingend, nicht disponibel. Der Stpfl. kann aus ihnen eine Steuerschuld nicht begleichen. Der soziale Staat garantiert jedem das Existenzminimum. Was der soziale Staat geben muss, darf der Steuerstaat nicht nehmen (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 [260]; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BVerfGE 99, 216 [230 f.]; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [47 ff.]; BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [281]; BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [154 f.]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234 f.]; BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801; insges. *Mellinghoff* in *Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 174 Rz. 7 ff.; s. für einen Überblick über das rechtswissenschaftliche und ökonomische Schrifttum Anm. 45).

bb) Steuerliches und soziales Existenzminimum

281

Trotz dieser Verbindung zwischen dem sozialen und stl. Existenzminimum sind beide Garantien nicht zwingend identisch. Die Selbsthilfe geht der Sozialhilfe vor. Die Grundrechte wehren den stl. Zugriff auf das Existenzminimum in ihrer klassischen Funktion ab. Als Teilhaberechte fordern sie – gestützt durch das Prinzip des sozialen Staats – eine angemessene Sozialhilfe. Diesen grundlegenden Unterschied nimmt das Recht sachgerecht auf, wenn ein eigenständiges und gegenüber der Sozialhilfe höheres stl. Existenzminimum gewährleistet wird (*Mellinghoff in Kube* ua., *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, 2013, § 174 Rz. 11 f.: „Abstandsgebot zum Sozialhilferecht“; s. zum Verhältnis des Steuer- zum Sozialrechts *Moes*, *Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht*, 2010, 74 ff.; grundlegend *Lehner*, *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*, 1993).

cc) Typisierungsgebot – maßgeblicher Unterschied zum Erwerbsaufwand

282

Verfassungsrechtlicher Ausgangspunkt: Das BVerfG hat das Existenzminimum, den existenznotwendigen Sach- und Betreuungsbedarf des Stpfl. und seiner Familie, in verschiedenen Entsch. konkretisiert. Die Rspr. gibt in Teilen eine bessere Orientierung als das Gesetz. Die moderne, soziale, der Menschenwürde verpflichtete öffentliche Hand gewährleistet die notwendigen Aufwendungen für „Nahrung, Kleidung, Hausrat, Unterkunft, Heizung, Hygiene und Gesundheit“, schützt die „Möglichkeit zur Pflege zwischenmenschlicher Beziehungen und zu einem Mindestmaß an Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben“, weil der Mensch „notwendig in sozialen Bezügen“ existiert (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [155 f.]; BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [223]; zur gesetzlichen Konkretisierung der estl. Behandlung von Kindern s. Anm. 613 ff.).

Typisierungsgebot: Diese Konkretisierung des Existenzminimums verlangt nicht, dass alle Aufwendungen in den genannten Bereichen erfasst sind. Vielmehr ist auch hier der zentrale Unterschied zwischen der Erwerbs- und Privatsphäre maßgeblich (s. Anm. 232 ff.). In der Privatsphäre ist – anders als in der Erwerbssphäre – nicht primär der Wille des Stpfl., eine Ausgabe zu tätigen, für die stl. Absetzbarkeit entscheidend. Die Gemeinschaft würde sonst die Kosten einer großen Wohnung oder eine besondere Ausbildung der Kinder stl. verschonen. Zu Recht betont das BVerfG, dass der Bedarf, nicht der tatsächliche Aufwand maßgeblich ist (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BVerfGE 99, 216 [233]). Der Gesetzgeber darf und muss das Existenzminimum realitätsgerecht typisieren (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 [260 f.]; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BVerfGE 99, 216 [233 f.]; BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [280 f.]; BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [155]).

Existenzminimum und weitere von Verfassungen wegen absetzbare private Aufwendungen: Sodann hat der Gesetzgeber zu regeln, welche weiteren privaten Kosten er zum Abzug zulässt. Der Grundfreibetrag und der Kinderfreibetrag dürfen trotz der regionalen Preisgefälle in bundeseinheitlichen Mittelwerten gefasst werden. Demgegenüber müssen bei den Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen aber aufgrund der Unterschiede zwischen privater und gesetzlicher Versicherung die tatsächlichen Aufwendungen stärker berücksichtigt werden (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [160 f.]). Gleiches gilt für außergewöhnliche Aufwendungen, die aber nicht vollständig absetzbar sein müssen. Zumutbare Ei-

genlasten bei außergewöhnlichen Belastungen und Höchstbeträge bei Sonderausgaben sind zulässig. Eine einmal getroffene gesetzliche Entsch. muss folgerichtig ausgestaltet werden (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [164 f.]; s. Anm. 267 ff.; insges. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801; G. *Kirchhof*, DStR 2013, 1867 [1868 f.]).

283 dd) Verfassungsunmittelbare Garantie und folgerichtige Gesetzgebung

Der Gesetzgeber hat folglich auch im Bereich des subjektiven Nettoprinzips einen Gestaltungsraum. Diesen Raum muss er folgerichtig ausfüllen. Sachgerecht wendet das Gericht zwei verfassungsrechtl. Maßstäbe an. Der Gesetzgeber muss das Existenzminimum in den Grenzen der Verfassung konkretisieren. Dieses Existenzminimum ist – dies ist ein unmittelbares verfassungsrechtl. Gebot (s. Anm. 280) – stl. zu verschonen (BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801; BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [245] mwN). Bei der Konkretisierung des Existenzminimums sowie bei der darüber hinausgreifenden stl. Berücksichtigung privater Aufwendungen muss der Gesetzgeber eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umsetzen (ua. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801). Das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung (s. Anm. 267 ff.) gilt für das gesamte StRecht, für steuerliche Regelungen der Erwerbs- und der Privatsphäre.

b) Begrenzte Reichweite des subjektiven Nettoprinzips

284 aa) BVerfG: zwangsläufiger, pflichtbestimmter Aufwand

Das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung beantwortet aber nicht die Frage, welche Aufwendungen nach dem verfassungsgebotenen subjektiven Nettoprinzip absetzbar sein müssen. Das BVerfG hat das Existenzminimum in den elementaren Ausgaben für Nahrung und Gesundheit, Kleidung, Wohnung und der Teilnahme am sozialen Leben typisiert (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [155 f.]; BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [223]). Insoweit greift der unmittelbare verfassungsrechtl. Verschonungsanspruch des Existenzminimums (s. Anm. 280; vgl. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801; BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [245] mwN). Das Existenzminimum erfasst aber nicht alle Ausgaben im privaten Bereich, die von Verfassungen wegen stl. berücksichtigt werden müssen. Konkretisierend wirkt – dies betont das Gericht in der jüngeren Rspr. – die subjektive Leistungsfähigkeit (s. Anm. 232 f.): „Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit kommt es“ – dies ist die zentrale Passage, die das Gericht in weiteren Entsch. wiederholt – „nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands – auch jenseits der Grenze des vom Gesetzgeber typisierten zu verschonenden Existenzminimums – steht nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind. Der

Staat darf folglich auf die Mittel, die für den Unterhalt von Kindern unerlässlich sind, bei der Besteuerung nicht in gleicher Weise zugreifen wie auf Mittel, die der Bürger zur Befriedigung beliebiger anderer Bedürfnisse einsetzen kann“ (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [49]; BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [280]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234 f.]; BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801).

Einstweilen frei.

285

bb) Zwingender existenzsichernder Aufwand

286

Steuerlich verschont wird das typisierte Existenzminimum (s. Anm. 280, 282; vgl. BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 [245] mwN). Die Typisierung will und kann als solche aber nicht jeden Fall erfassen. Bestimmte private Aufwendungen auch außerhalb des Existenzminimums sind daher von Verfassungen wegen stl. absetzbar. Der Stpfl. muss sich ihnen aber schlechterdings nicht entziehen können. Die Aufwendungen müssen die Existenzgrundlage und die lebensnotwendigen Bedürfnisse betreffen. Der zwangsläufige, pflichtbestimmte Aufwand liegt in der unmittelbaren Nähe zum Existenzminimum. Ansonsten würde das Regel-Ausnahme-Verhältnis im privaten Bereich verkehrt. Hiernach ist – anders als in der Erwerbssphäre – ein Aufwand grds. nicht absetzbar, der Wille des Stpfl. für den stl. Abzug privater Kosten idR nicht maßgeblich (s. Anm. 232 f.). Der Stpfl. müsste nur willentlich eine Entwicklung in Gang setzen (ein Haus kaufen oder eine größere Wohnung mieten), die zu Zahlungspflichten führt (den Notar- oder Mietkosten), um privaten Aufwand stl. berücksichtigen zu können. Die Notarkosten und die Aufwendungen für die größere Wohnung sind vielleicht pflichtbestimmt, aber nicht zwingend.

Das BVerfG entwickelte die Kategorie des zwingenden, pflichtbestimmten Aufwands zu Recht im Rahmen der stl. Berücksichtigung von Unterhaltskosten, von Kinderbetreuungskosten (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [49]; BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [280 f.]). Zwingend und pflichtbestimmt meint hier die existenzsichernde Vorgabe, für die eigenen Kinder zu sorgen.

cc) Drei Bereiche privaten Aufwands

287

Das BVerfG unterscheidet im privaten Bereich die freiwillige Vermögensverwendung von den zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwendungen. Hinzu tritt eine dritte, mittlere Sphäre privater Ausgaben. Private Ausgaben werden nicht nur in den Bereichen des Zwangs und der Freiwilligkeit, sondern auch in einer Sphäre der Konvention, der ethischen, kulturellen, sozialen und gesetzlichen Vorgaben getätigt. Die Menschen treffen Vorsorge für Krankheit und Alter, bieten den Kindern über das Existenzminimum hinausgehende Bildungschancen, tätigen Ausgaben, um den Gesetzen zu folgen.

Zwangsläufige, pflichtbestimmte Aufwendungen sind von Verfassungen wegen stl. zu berücksichtigen. Freiwillige private Ausgaben werden demgegenüber – dies ist der zentrale Unterschied zur Erwerbssphäre – als beliebige Vermögensverwendung stl. nicht anerkannt. Fraglich ist der mittlere Bereich der Verpflichtung. Hier hat der Gesetzgeber einen weiten, aber gleichwohl verfassungsrechtl. begrenzten Entscheidungsspielraum, welche privaten Aufwendungen er stl. berücksichtigt. Er muss

mit dem BVerfG die „unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen“, aufnehmen und „im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend“ würdigen (BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [280 f.]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234 f.]). Die gesetzgeberische Entsch. wird umso stärker von der Verfassung geprägt, je näher die Ausgaben am Bereich der Existenzsicherung liegen und je intensiver ein Aufwand Grundrechte betrifft. Kosten für die Kranken- und Pflegeversicherung sind stl. zu berücksichtigen. Der Schutz von Leben und Gesundheit sowie die Nähe von Vorsorgeaufwendungen zum Existenzminimum drängen, weitere Posten zum Abzug zuzulassen – ohne dass die Verfassung dies dem Gesetzgeber vorgibt. Demgegenüber ist die Entsch. des Gesetzgebers, gemeindliche Aufwendungen oder Spenden an politische Parteien oder Wählervereinigungen stl. anzuerkennen, verfassungsrechtl. nicht geboten (insges. G. Kirchhof, DStR 2013, 1867 [1869]).

Die Dreiteilung des privaten Bereichs in Freiwilligkeit, Verpflichtung und pflichtbestimmten Zwang ist sicherlich nicht immer trennscharf. Doch ist sie für das Verständnis des existenzsichernden subjektiven Nettoprinzips maßgeblich.

c) Ehegattensplitting und Lebenspartnerschaften

288 aa) Ehegattensplitting in der aktuellen Diskussion

Das EStRecht sucht, die eheliche Gemeinschaft sachgerecht zu besteuern. Insbesondere regelt es das Ehegattensplitting (§ 26 ff.) und berücksichtigt Unterhaltszahlungen von dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehepartnern (§ 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 1; insges. s. Anm. 615 ff.).

Das Ehegattensplitting wird gegenwärtig in einer bemerkenswerten Ambivalenz diskutiert. Nach den Berechnungen des Bundesfamilienministeriums schlägt das Splitting im Jahr 2010 mit rund 20 Mrd. € im Haushalt zu Buche (*BMFSFJ*, Bestandsaufnahme der familienbezogenen Leistungen und Maßnahmen des Staates im Jahr 2010, Anhang, 2, 10). Aktuelle Stimmen knüpfen hieran an und sprechen – im Erg. aber zu Unrecht – von einer Förderung der Ehe durch das Splitting, die Einverdienerehen begünstigt und die Rolle der Hausfrau festigt (deutlich: *Die Linke*, Sozial. Gerecht. Frieden. Für alle, Wahlprogramm der Partei Die Linke zur Bundestagswahl 2017, 72; *Becker/Englisch*, DStR 2016, 1005 [1007]; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform der Besteuerung von Ehegatten, Gutachten, 2/2018, 45). So wird vorgeschlagen,

- das Splitting abzuschaffen, aber ein nicht ausgeschöpftes Existenzminimum zwischen den Partnern übertragbar zu machen (*Die Linke*, Sozial. Gerecht. Frieden. Für alle, Wahlprogramm der Partei Die Linke zur Bundestagswahl 2017, 39, 69, 72),
- das Splitting zu beschränken oder durch eine gezielte Förderung von Familien mit Kindern, auch durch eine Individualbesteuerung mit Kindergrundsicherung zu ersetzen (*Bündnis 90/Die Grünen*, Zukunft wird aus Mut gemacht, Bundestagswahlprogramm 2017, 130, 212 f.; s. auch BTDrucks. 18/7212, 2),
- einen zusätzlichen Freibetrag für Eheleute einzuführen (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform der Besteuerung von Ehegatten, Gutachten, 2/2018, 45 f.),
- ab einem Stichtag ein sog. Eherealsplitting einzuführen, bei dem die Unterhaltspflichten zwischen Ehe- und Lebenspartnern stl. berücksichtigt werden (s.

Fraktion *Bündnis 90/Die Grünen*, BTDrucks. 16/1152; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform der Besteuerung von Ehegatten, Gutachten, 2/2018, 45 f.) oder

- einen Familientarif mit Kinderbonus zu regeln (*SPD*, Zeit für mehr Gerechtigkeit. Unser Regierungsprogramm für Deutschland, 2017, 50; zu einem Überblick über die rechtswissenschaftliche Diskussion s. Anm. 615 ff.).

Diesen Reformvorschlägen steht das GG in Teilen entgegen. Andere sind in der politischen Forderung wenig konsistent, weil der Gesetzgeber das Ehegattensplitting für Lebenspartnerschaften (§ 2 Abs. 8; BGBl. I 2013, 1647) und 2017 das Recht auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts (BGBl. I 2017, 2787) geweitet hat – die Politik wird diesen Formen der Lebensgemeinschaft den Splittingtarif nun kaum wieder nehmen.

bb) BVerfG und Ehegattensplitting

289

In den ersten Jahren der Bundesrepublik wurden die Einkünfte von Ehegatten im Rahmen einer Zusammenveranlagung addiert und der StSatz sodann auf das Gesamteinkommen angewendet. Der progressive StTarif hatte zur Folge, dass verheiratete Paare eine höhere EStLast tragen mussten als unverheiratete Partner, deren Einkommen stl. getrennt belastet wird. Durch den Eheschluss stieg die EStSchuld. Diese Benachteiligung der Ehe hat das BVerfG im Jahre 1957 zu Recht für verfassungswidrig erklärt (BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 [66 ff.]). In Reaktion auf diese Entsch. führte der Gesetzgeber das bis heute geltende Splittingverfahren ein. Wählen Ehepartner die Zusammenveranlagung, werden ihre Einkünfte addiert und die ESt sodann jeweils für das halbe Einkommen berechnet (§ 26b, § 32a Abs. 5 und 6). Aufgrund der Progression verringert sich die Steuerlast der Ehegatten im Vergleich zu der zuvor geltenden Besteuerung des Gesamteinkommens. Die steuererleichternde Wirkung ist bei Ehen, in denen nur ein Ehepartner erwerbstätig ist, am größten. Die Erträge werden für die Besteuerung gleichsam halbiert, der doppelte Grundfreibetrag kann abgezogen werden. Die Steuerlast sinkt in diesen Fällen bei einem jährlichen Bruttolohn von 30 000 € um etwa 3 500 €, ab einem Einkommen von rund 100 000 € um 8 200 €, bei einem Durchschnittseinkommen um knapp 3 900 € (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform der Besteuerung von Ehegatten, Gutachten, 2/2018, 10, 18 ff.). Aufgrund des StTarifs reduziert sich die Zahllast ab einem Einkommen von 250 000 € im Jahr weiter. Die höchstmögliche StErmäßigung von 16 500 € (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform der Besteuerung von Ehegatten, Gutachten, 2/2018, 10) erreichen Einverdienerehen mit einem Jahreseinkommen von mehr als 500 000 € (*Ochmann/Wrohlich*, DIW Wochenbericht 36/2013, 3 [4]; *Bach/Geyer/Haan/Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41/2011, 13 [14]; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform der Besteuerung von Ehegatten, Gutachten, 2/2018, 10).

cc) Verfassungsfestigkeit des Splittings

290

Benachteiligungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG: Das zentrale politische Argument, das Ehegattensplitting festige die Rolle der Hausfrau, baut trotz dieser nicht unerheblichen Ersparnisse auf der zweifelhaften Annahme, die Hausfrau oder der Hausmann werden sich gegen den erlernten Beruf entscheiden, damit der ehelichen Gemeinschaft nicht ein Teil der Steuererleichterung von – außerhalb der

Spitzenersparnis – 290 bis 680 € im Monat (*Bach* ua., DIW 2003, 3) entgeht. Aber auch unabhängig von dieser Erwägung verbietet das Benachteiligungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG, das Splitting abzuschaffen und die Ehepartner individuell zu besteuern. Die Unterhaltspflichten blieben während der Ehe stl. unberücksichtigt, nach einer Scheidung könnten sie aber als SA bis zu 13 805 € im Jahr geltend gemacht werden (§ 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 1; insges. *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009). Verheiratete würden im Vergleich zu Geschiedenen verfassungswidrig benachteiligt.

Splitting durch Steuergestaltung: Diesen verfassungsrechtl. Einwand nimmt das erwogene Ehereal splitting (s. Anm. 288) auf. Die Unterhaltslasten werden auch während der Ehe stl. berücksichtigt. Die vorgeschlagene Stichtagsregelung für den Übergang zum Realsplitting stellt aber eine eigene verfassungsrechtl. Frage. Ehen würden über Jahrzehnte hinweg ungleich behandelt – je nachdem, ob sie vor oder nach dem Stichtag geschlossen wurden. Zwar ist es der Demokratie selbstverständlich, neues Recht zu erlassen und den Übergang zu diesem Recht zu regeln. Der Vorschlag fragt aber, ob ein solcher Übergang über Jahrzehnte dauern darf. Das Realsplitting verletzt aber auch unabhängig davon das GG. Ehen mit besonderen, idR hohen Einkommen könnten eine stl. anerkannte Erwerbsgemeinschaft gründen und würden dann vergleichbar mit dem Splitting besteuert. Die Höhe der Einnahmen und die Art der Einkommensquelle bieten aber keine sachgerechten Gründe für eine Steuerersparnis (*K. Vogel*, StuW 1999, 201 [215 ff.]).

Eigenart der ehelichen Gemeinschaft: Das Ehereal splitting berücksichtigt den Unterhalt stl. Die Ehe ist aber nicht nur eine Unterhaltsgemeinschaft, wird folglich vom Realsplitting nicht sachgerecht erfasst. Selbst wenn man diesen Einwand aufnehme und das gesamte Unterhalts- und Güterrecht einschließlich der entsprechenden Gestaltungen der Ehepartner stl. berücksichtigen würde – eine schwierige gesetzliche Typisierung, welche den Arbeitsaufwand der Finanzbeamten erhöhen würde –, würde die Eigenart der ehelichen Gemeinschaft verkannt. Auch das StRecht sollte die Ehe nicht auf mögliche Finanzflüsse im Scheidungsfall, auf ihren Charakter als Unterhaltsgemeinschaft reduzieren. Die Ehe ist mehr als eine Unterhaltsgemeinschaft. Sie ist eine auf Lebenszeit geschlossene gleichberechtigte Partnerschaft, eine – im nüchternen Duktus des Rechts – Lebens-, Erwerbs-, Verbrauchs-, Beistands- und Verantwortungsgemeinschaft (§ 1353 Abs. 1 BGB; BVerfG v. 5.2.2002 – 1 BvR 105/95 ua., BVerfGE 105, 1 [11 f.]; von *Nesselrode* in *Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. I, 2013, § 56 Rz. 7 mwN). Das Ehegattensplitting ist – dies hat das BVerfG schon früh in einem ausdrücklichen Verweis auf den Gestaltungsraum des Gesetzgebers betont – „keine beliebig veränderbare Steuer-, Vergünstigung“, sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers – eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung“ (BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 ua., BVerfGE 61, 319 [347]).

Eine Abschaffung des Ehegattensplittings wäre verfassungswidrig: Schließen sich Menschen allein aus wirtschaftlichen Gründen zu einer Gesellschaft zusammen, reagiert das EStRecht sachgerecht mit einer Art Splitting. Für die individuelle Besteuerung wird jedem ein angemessener Teil des Gewinns zugerechnet. Diese Besteuerung ist eine Selbstverständlichkeit, wird nicht als eine Förderung der Wirtschaftsgemeinschaften bezeichnet. Wenn zwei Menschen heiraten, gründen sie eine Wirtschaftsgemeinschaft, die aber darüber hinaus eine Lebens-, Erwerbs-, Verbrauchs-, Beistands- und Verantwortungsgemeinschaft ist. Die Beziehung zwi-

schen den Ehegatten ist daher – selbst in einer rein stl. Bewertung – dichter als eine reine Wirtschaftsgemeinschaft. Ehen müssen daher erst recht wie Wirtschaftsgemeinschaften besteuert werden. Würde das Splitting abgeschafft, würden Ehen gegenüber reinen Wirtschaftsgemeinschaften benachteiligt. Dies verbietet Art. 6 Abs. 1 GG (*P. Kirchhof*, ZRP 2003, 73 [75]). Das Splittingverfahren begünstigt Ehen nicht. Es ist nicht richtig, von einem Splittingvorteil zu sprechen (*K. Vogel*, StuW 1999, 201 [201 ff.]). Das Splittingverfahren ist notwendig, damit Ehen nicht benachteiligt werden. Die Abschaffung des Ehegattensplittings wäre verfassungswidrig (s. auch *Badura* in *Maunz/Dürig*, Art. 6 GG Rz. 86 [1/2019]; aA *Sacksofsky*, NJW 2000, 1896 [1900]).

Lebenspartnerschaften und gleichgeschlechtliche Ehen: Die Regelung des § 2 Abs. 8 entspricht dem Gedanken der gleichheitsgerechten Besteuerung von Gemeinschaften. Lebenspartnerschaften iSd. § 2 Abs. 8 haben eine gesetzlich anerkannte Gemeinschaft geschlossen, die auch eine Verbindung im Erwerb ist. Nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts 2017 (BGBl. I 2017, 2787) dürfte die Diskussion um gleichgeschlechtliche eingetragene Lebenspartnerschaften iSd. § 2 Abs. 8 weiter an Brisanz verlohren haben (hinsichtlich der verfassungsrechtl. Hintergründe der „Ehe für alle“ s. hingegen ua. *Ipsen*, NVwZ 2017, 1096). Eine andere Rechtsfrage ist, ob bei Umwandlung einer gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft in eine Ehe der Splittingtarif rückwirkend geltend gemacht werden kann (vgl. Art. 3 Abs. 2 EheöffnG und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO; dies bejahend FG Hamb. v. 31.7.2018 – 1 K 92/18, FamRZ 2018, 1620, Az. BFH III R 57/18; s. auch BFH v. 21.12.1960 – II 244/56 U, BStBl. III 1961, 77; *Löhnig*, NZFam 2017, 977 [980]).

d) Verfassungskonforme Besteuerung der Familie – sog. Familiensplitting

aa) Aktuelle Diskussion

291

Gegenwärtig werden insbes. drei Modelle vorgeschlagen, die estl. Behandlung von Familien zu reformieren. Diese Reformvorschläge fragen nach den verfassungsrechtl. Vorgaben der Familienbesteuerung (für einen Überblick über die rechtswissenschaftliche Diskussion s. Anm. 617 mwN).

Einerseits wird erwogen, den Kinderfreibetrag schrittweise auf das Niveau des Erwachsenenfreibetrags sowie das Kindergeld zu erhöhen (*CDU/CSU*, Für ein Deutschland, in dem wir gut und gerne leben, Regierungsprogramm 2017–2021, 2017, 25, 33). Andere wollen ein sog. Familienrealsplitting einführen, das die Unterhaltsleistungen innerhalb der Familie stl. berücksichtigt (vgl. für die Ehe Anm. 288). Dieser Vorschlag ist aber von vornherein nur praktikabel, wenn die Unterhaltsleistungen nicht für jeden Einzelfall genau berechnet, sondern pauschaliert würden (*Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 [2012]; Anm. 617 mwN). Unter der Überschrift „echtes Familiensplitting“, „Divisorensplitting“ oder „tarifliches Familiensplitting“ wird erwogen, vergleichbar mit dem Ehegattensplitting das Einkommen der Familien stl. nach einem bestimmten Faktor auf alle Familienmitglieder zu verteilen (s. Anm. 617 mwN; zu den unterschiedlichen Faktoren als Beispiel s. BTDrucks. 18/7212, 3). Wie beim Ehegattensplitting (s. Anm. 289) würde die Einkommensverteilung aufgrund der Progression zu einer Steuerersparnis führen. Die Steuerausfälle wären aber insbes. bei der Besteuerung höherer Einkommen erheblich, weil das Einkommen nicht auf zwei Ehepartner, sondern bei einer fünfköpfigen Familie auf fünf Personen verteilt würde. Ein „echtes Familiensplitting“, nach dem das Ein-

kommen für die Besteuerung gleichmäßig auf alle Familienmitglieder verteilt wird, ist kaum finanzierbar (*Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 [2012 f.]). Frankreich hat sich im Grundsatz für dieses Modell entschieden, die Steuerersparnis aber zu Recht beschränkt. Die ersten beiden Kinder werden bei der Verteilung mit dem Faktor 0,5 berücksichtigt, die weiteren Kinder mit dem Faktor 1. Zudem ist der stl. Effekt für die ersten beiden Kinder auf 2000 € und für alle weiteren Kinder auf 4000 € pro Jahr begrenzt (*Ochmann/Wrohlich*, DIW Wochenbericht 36/2013, 3 [4]).

292 bb) Gestaltungsraum des Gesetzgebers

Eigenart der Familie: Das GG versperrt einem solchen „echten Familiensplitting“ nicht schlechterdings den Weg. Doch würde das Splitting die Eigenart der familiären Gemeinschaft nicht treffend aufnehmen – unabhängig von möglichen Beschränkungen. Anders als die Ehe (s. Anm. 290) ist die Familie keine Erwerbsgemeinschaft, weil Kinder nicht wie Eltern für die Familie am Erwerbsleben teilnehmen (*Seiler*, Grundzüge eines Öffentlichen Familienrechts, 2008, 95 f., mwN, der aber den Kindern Erwerbsfolgen in einer „wertenden Zurechnung“ zuordnet). Auch der Charakter der Familie als Verbrauchsgemeinschaft (s. *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 [2012 f.]) vermag das Familiensplitting nicht zu rechtfertigen, weil das Einkommen auch nicht im Verbrauch allen Familienmitgliedern gleichmäßig zugeordnet wird. Die Familie ist eine umfassende Gemeinschaft von Eltern und Kindern, die durch die Verantwortungsbeziehung zwischen Eltern und Kind, durch eine Ausrichtung auf das Kindeswohl gekennzeichnet ist. Zu Recht wird die Familie als Lebens-, Erziehungs- und Wirtschaftsgemeinschaft begriffen (*von Nesselrode in Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. I, 2013, § 56 Rz. 9 mwN). Das Elternrecht ist ein dienendes Grundrecht, die Eltern sorgen auch wirtschaftlich für ihre Kinder. Die Kinder haben am Lebensstandard der Eltern teil. Das EStRecht sollte diese Besonderheit der Familie aufnehmen.

Sachgerechte Besteuerung durch ein Familienrealsplitting: Das EStRecht richtet seinen Blick auf Einnahmen und Ausgaben. In dieser Perspektive besteuert das Familienrealsplitting die familiäre Gemeinschaft sachgerecht, weil es sich auf mögliche Unterhaltszahlungen konzentriert. Aber auch die erwogene Erhöhung von Grundfreibetrag, Kindergeld und Kinderzuschlag (s. Anm. 291) verlässt den verfassungsrechtl. Gestaltungsraum des Gesetzgebers nicht – dieser Raum ist weit. Gegen diese Reformvorschläge wird eingewandt, sie würden vor allem die Mittelschicht und höhere Gehälter entlasten, was vermieden werden sollte (*Ochmann/Wrohlich*, DIW Wochenbericht 36/2013, 3 [10 f.]). Diese Folge entspricht aber der familiären Gemeinschaft, weil die Kinder am Lebensstandard der Eltern teilhaben und folglich mit der Höhe des Einkommens der zu leistende Unterhalt steigt (insges. *G. Kirchhof in Uhle*, Zur Disposition gestellt? Der besondere Schutz von Ehe und Familie zwischen Verfassungsanspruch und Verfassungswirklichkeit, 2014, 57 [67 ff.]). Der Gesetzgeber würde, wenn er ein Familienrealsplitting einführt oder Grundfreibetrag, Kindergeld und Kinderzuschlag erhöht, die Familie angemessener besteuern als im geltenden Recht.

293–294 Einstweilen frei.

7. Objektives, erwerbssicherndes Nettoprinzip**a) Prinzip: zwei maßgebliche Zuordnungen**

295

Die EStLast richtet sich nach der Leistungsfähigkeit des Stpfl. (s. Anm. 230 ff.). Diesen Ausgangspunkt der StBelastung konkretisiert das EStRecht durch das objektive erwerbssichernde Nettoprinzip. Nach dem objektiven Nettoprinzip unterliegt der ESt grds. nur das Nettoeinkommen, also der Saldo aus den Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [233 f.]; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [279 f.]; BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, DStRE 2015, 5 [11]; grundlegend *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 97 ff.; insges. *Drüen*, StuW 2008, 3 [10 ff.]; *Kube*, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. II, 2018, 1145 [1159 ff.]; Anm. 44 jeweils mwN). Aufwendungen, die der Stpfl. zur Einkommenserzielung tätigen muss, sind stl. abzuziehen. Das objektive Nettoprinzip baut in diesen Aussagen auf zwei grundlegende, aber nicht immer trennscharfe Zuordnungen. Das objektive Nettoprinzip wirkt im Bereich der Erwerbssphäre, das subjektive in der Privatsphäre. Dem objektiven Nettoprinzip vorgelagert ist daher die nicht immer ganz klare Zuordnung eines Aufwands zur Erwerbssphäre (s. Anm. 232 f.). Sodann greift das Gebot der stl. Absetzbarkeit nur, wenn Erwerbsaufwendungen vorliegen. Nach dem EStG sind dies Aufwendungen, die betrieblich oder beruflich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [233 f.]; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [279 f.]). Auch diese Zuordnung ist nicht immer trennscharf.

b) Verfassungsgebotes Steuerprinzip?**aa) Stimmen in der Literatur: unmittelbares Verfassungsgebot**

296

Das objektive Nettoprinzip wird von verschiedenen Stimmen als Gebot des Leistungsfähigkeitsprinzips (s. Anm. 230 ff.) und damit der Steuergerechtigkeit verstanden – Art. 3 Abs. 1 GG gebe das Prinzip unmittelbar vor (so auch *Hey*, Anm. 44 mwN zur Diskussion). Die öffentliche Hand greift in der Einkommenbesteuerung nur auf das „frei verfügbare Einkommen“ zu, weil der Verpflichtete nur aus diesem Einkommen seine StSchuld begleichen kann, ohne den Weg in die Verschuldung zu gehen und ohne dass die Steuerquelle versiegt (*Tipke*, JZ 2009, 533 [537 f.] mwN). Das subjektive Nettoprinzip knüpft hieran an, wenn das Existenzminimum von Verfassungs wegen zu verschonen ist und zwingender, pflichtbestimmter Aufwand für den Stpfl. und seine Familie stl. berücksichtigt werden muss (s. Anm. 280 ff.). In gleicher Weise – dies ist die Folgerung – seien auch Erwerbsaufwendungen stl. zu verschonen. Der Stpfl. hat sie zur Einkünfterzielung aufgewendet. Aus ihnen kann er seine Steuerschuld nicht begleichen (eine Übersicht über die breite Diskussion bietet *Seiler* in DStJG 34 [2011], 61 [65 ff.]).

bb) BVerfG: keine Herleitung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip

297

Erwerbs- und Privatsphäre: Dieser Argumentation folgt das BVerfG nicht. Das Gericht hat nur das subjektive Nettoprinzip als Systemscheidung des GG entfaltet (s. Anm. 280 ff.). Das objektive Nettoprinzip begreift das Gericht nicht als unmittelbares Verfassungsgebot (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87 ua., BVerfGE 81, 228 [237]; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [48 f.];

BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [233 f.]; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [279 f.]). Der Abzug der Erwerbsaufwendungen folgt – anders als das subjektive Nettoprinzip – nicht aus dem menschenrechtl. Status des Stpfl., sondern aus dem System der ESt. Dieses System hat der Gesetzgeber geschaffen. Die herkömmliche ESt klingt zwar insbes. in den Art. 106 Abs. 3 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 und Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG an. Das GG legt sich aber nicht auf das geltende Steuersystem fest, sondern eröffnet dem Gesetzgeber einen breiten Gestaltungsraum. Diesen Entscheidungsraum hat der Gesetzgeber zB bei den grundlegenden Reformen im Bereich der USt – im Wechsel von einer Allphasen-Brutto-USt zur Allphasen-Netto-USt mit Vorsteuerabzug zum 1.1.1968 – sowie bei den tief greifenden Gesetzesänderungen im Bereich der KSt insbes. zu den Jahreswechslern 1977 und 2001 genutzt (*Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 1 ff.; *Englisch in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 17 Rz. 1 ff.).

Gestaltungsraum des Gesetzgebers: Das objektive Nettoprinzip ist selbstverständlicher Teil des deutschen EStRechts. So liegt der Schluss nahe, die objektive Leistungsfähigkeit (s. Anm. 232 f.) könne nur sachgerecht durch den stl. Abzug von Erwerbsaufwendungen ermittelt werden. Doch betont das BVerfG, es mache im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit und Belastungsgleichheit „keinen Unterschied“, „ob Einkünfte, die die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren, in unterschiedlicher Höhe in die Bemessungsgrundlage einfließen oder ob sie einem unterschiedlichen Tarif unterworfen werden“ (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [181]). Das Leistungsfähigkeitsprinzip des Art. 3 Abs. 1 GG verpflichtet den Gesetzgeber, ein EStSystem zu errichten, das die objektive Leistungsfähigkeit realitätsnah ermittelt (s. Anm. 230 ff.). Die ESt darf nicht zu einer Einnahmensteuer werden. Wie der Gesetzgeber diesen Auftrag erfüllt, für welches System er sich entscheidet, liegt jedoch in seinem Entscheidungsraum (vgl. *Seiler in DStJG* 34 [2011], 61 [66 f.]).

298 cc) Gleichmaß und menschenrechtlicher Status – vom Gesetzgeber zu beantwortende Vorfragen

Dieser Befund über den Gestaltungsraum des Gesetzgebers wird durch die zwei Zuordnungen bestätigt, auf die das objektive Nettoprinzip baut (s. Anm. 295): Welche Aufwendungen der Erwerbssphäre zuzuordnen und sodann als Erwerbsausgaben zu qualifizieren sind, ist nicht immer eindeutig. Insoweit sind für das objektive Nettoprinzip Vorfragen maßgeblich, die der Gesetzgeber zu beantworten hat. Ihm wird bereits in diesem Ausgangspunkt ein Gestaltungsraum geöffnet. Dies gilt zwar auch für das subjektive Nettoprinzip, weil auch hier die entsprechenden Zuordnungen nicht immer eindeutig sind (s. Anm. 284 ff.). Doch greift dort die unmittelbare verfassungsrechtl. Vorgabe der Existenzsicherung als menschenrechtl. Status, die diese Fragen zu beantworten sucht. Demgegenüber liegt der Erwerbssphäre verfassungsrechtl. keine solche Statusgarantie zugrunde. Das Gleichmaß des Leistungsfähigkeitsprinzips bildet den grundgesetzlichen Ausgangspunkt. Dieses Maß baut auf eine Systemscheidung des Gesetzgebers (s. Anm. 231) – der Gestaltungsraum des Gesetzgebers ist im Vergleich geweitet. Folgerichtig ist – dies ist ein struktureller Unterschied zwischen der Erwerbs- und der Privatsphäre (s. Anm. 232 ff.) – für die Absetzbarkeit von Aufwendungen in der Erwerbssphäre der Wille des Stpfl. maßgeblich, im Bereich der privaten existenznotwendigen Aufwendungen hingegen nicht. Im Rahmen der Erwerbssphäre re-

gelt der Gesetzgeber folglich eine politisch gestaltbare, nicht eine personenbezogene Gleichheit.

dd) Mittelbares verfassungsrechtliches Gebot – sachgerechte Folgerichtigkeit

299

Dies bedeutet aber nicht, dass das objektive Nettoprinzip für die Grundrechtsinterpretation ohne Bedeutung wäre. Der Gestaltungsraum des Gesetzgebers wird durch das verbindliche und justiziable Gebot beschränkt, die einmal getroffene Systementscheidung folgerichtig umzusetzen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [48f.]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [233f.]; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [279f.]; BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, 310, Rz. 28 f.; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 [243]; Anm. 267 ff.). Diese verfassungsrechtl. Vorgabe setzt zu Recht auf die Erstverantwortung des Gesetzgebers. Diese hat der Gesetzgeber insbes. durch § 2 wahrgenommen und das objektive Nettoprinzip einfachrechtl. geregelt. Sodann hält sich das BVerfG in Achtung des gesetzgeberischen Gestaltungsraums zurück, wird – im Falle des Verfassungsverstoßes – nur die Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG feststellen (s. Anm. 121 f.). Es ist die Aufgabe des Gesetzgebers und nicht des Gerichts, das Steuersystem festzulegen und Systembrüche zu korrigieren. Der Gesetzgeber hat sich in § 2 für das objektive Nettoprinzip entschieden. Er kann für die Dauer dieser Systementscheidung mit sachgerechten Gründen hiervon abweichen, insges. generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, so die Stpfl. und die FinVerw. entlasten und den gleichmäßigen Steuervollzug sichern (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [48]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234]; BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 [375] mwN; BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 ua., BVerfGE 139, 285 [313]; s. Anm. 200, 266). Fraglich ist, ob die zahlreichen Ausnahmen vom objektiven Nettoprinzip (s. Anm. 44) dieses Maß der Verfassung wahren.

ee) Verfassungsrechtliche Klugheit des objektiven Nettoprinzips

300

Die Verfassung legt unter Rückgriff auf die strechtl. Tradition in Deutschland im Tatbestand der ESt (Art. 106 Abs. 3 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 und Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG) und in der Rechtssicherheit und Rechtskontinuität nahe, das objektive Nettoprinzip anzuordnen. Dies ist aber keine verbindliche Vorgabe (s. Anm. 296 ff.), sondern eine verdichtete Klugheitsregel (s. Anm. 172). Diese Klugheitsregel kann die Auslegung des GG und der estl. Systementscheidung für das objektive Nettoprinzip leiten. Das Prinzip gewinnt seine justiziable verfassungsrechtl. Schärfe aber erst, wenn es der Gesetzgeber regelt und das verfassungsrechtl. Folgerichtigkeitsgebot den Gesetzgeber sodann verpflichtet, diese Grundentscheidung für die Dauer ihrer Geltung widerspruchsfrei umzusetzen. Adressat der verfassungsrechtl. Klugheitsregeln ist nicht der Richter, auch nicht das BVerfG, sondern der Gesetzgeber. Die Vorgabe liegt auf der dritten Ebene der Verfassungsdeutung (s. Anm. 172).

Folgt der Gesetzgeber dem Drängen der Verfassung und entscheidet er sich – wie geschehen – für das objektive Nettoprinzip, wendet das BVerfG es im Sinne der vom Gleichheitssatz justiziable geforderten folgerichtigen Ausgestaltung der einfachgesetzlichen Grundentscheidung an (insges. G. Kirchhof, FS Lang, 2011, 563 [576 ff.]). Das objektive Nettoprinzip wird durch die gesetzliche Regelung, durch

die Entsch. des Gesetzgebers, die folgerichtig auszugestalten ist, zu einer mittelbaren verfassungsrechtl. Vorgabe, ist insoweit verbindlich und justiziabel. Der Gesetzgeber konkretisiert das GG als Erstinterpret. Über Art. 3 Abs. 1 GG, über das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung stehen das einfache Gesetzesrecht und die Gleichheit vor diesem Gesetz in einer engen Verbindung.

301 ff) Vollziehbares Nettoprinzip, Nominalwertprinzip und Systemwandel

Handhabbare Ermittlung der Einkommensteuerlast: Die folgerichtige Umsetzung des objektiven Nettoprinzips darf nicht dahingehend missverstanden werden, das StRecht habe jeden Aufwand centgenau zu erfassen und von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Im einem Massenfallrecht, das gleichmäßig zu vollziehen ist, wäre ein solch genauer Blick nicht möglich. Aus der verfassungsrechtl. Perspektive, das StRecht zu verwirklichen, muss das EStRecht vereinfachen, vergrößern und pauschalieren (insges. s. Anm. 264 ff.). Das objektive Nettoprinzip steht dieser Vollziehbarkeit des Rechts nicht entgegen. Das EStRecht entscheidet sich grds. für eine handhabbare Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Diese Entsch. ist auch angesichts einer digitalisierten Anwendung des Rechts zu erweitern.

Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips: Nach dem objektiven Nettoprinzip sind grds. alle Erwerbsaufwendungen stl. absetzbar. Abweichungen werden zu rechtfertigungsbedürftigen Ausnahmen. Doch ist – wie bei den Typisierungen – auch dieser Ausgangspunkt in der maßgeblichen Verwirklichungs- und Vollzugsperspektive und angesichts des gegenwärtigen Steuersystems zu präzisieren. Manche Präzisierung idS ist dem StRecht bereits jetzt selbstverständlich. Die ESt erfasst die Einnahmen und Ausgaben unabhängig von der tatsächlichen Kaufkraft in Euro. Das Grundgesetz gibt dieses Nominalwertprinzip nicht vor, verbietet es aber auch nicht (BVerfG v. 15.12.1989 – 2 BvR 436/88, NVwZ 1990, 356; BFH v. 12.11.2007 – IV B 36/07, BFH/NV 2008, 766 mwN). In der Theorie erwartet ein eng verstandenes Leistungsfähigkeitsprinzip zwar eher ein Realwertprinzip, das Inflationsentwicklungen aufnimmt und so die tatsächlich bestehende Finanzkraft erfasst. Gerade im Massenverfahren des StRechts ließe sich eine Realbemessung aber nicht umsetzen (P. Kirchhof, Gutachten zum 57. Dt. Juristentag, 1988, F5 [F37 f.]; Anm. 47 mwN). Das EStRecht folgt dem Leistungsfähigkeitsprinzip, der Ist-Besteuerung. Über die Einkunftsarten hinaus konkretisiert es diese Ausgangspunkte aber in zahlreichen weiteren Vergrößerungen, die als Elemente einer Soll-Besteuerung begriffen werden können. Die Einkünfte aus LuF und die Kapitalerträge werden – wie die Tonnagebesteuerung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5a) – besonders behandelt (§ 13a, § 2 Abs. 5b, § 20). Viele StBefreiungen wollen ebenfalls Sondersituationen gerecht werden (insbes. § 3). Über die Einkunftsarten hinaus vergrößert das EStG durch Abzugsverbote, Abzugsbeschränkungen und Absetzungen, in Freibeträgen, Freigrenzen und Pauschalen. Jede Bewertung und auch die stl. Annahmen, ein Pkw werde sechs, ein mobiles Telefon fünf und ein Notebook drei Jahre genutzt (BMF, AfA-Tabelle v. 15.12.2000, 4.2.1, 6.13.2.2 und 6.14.3.2), stimmen mit der Realität nicht überein, nähern sich dieser lediglich an. Schließlich mündet das EStG im Steuertarif und in den Progressionsgrenzen in zwei weiteren Vergrößerungen. Das Bild dieser Gesamtperspektive erstaunt: Die Bemessungsgrundlage soll genau ermittelt werden. Dabei setzt das Recht aber Vergrößerungen ein und besteuert im Erg. pauschaliert. Die Grundentscheidung der Ist-Besteuerung wird durch zahlreiche Elemente der Soll-Besteuerung verwirklicht. Das Erg. ist ein kaum stringentes, unübersichtliches Mischsystem. Diese Mischung

ist zu rationalisieren und zum System zu machen (insges. *G. Kirchhof* in DStJG 40 [2017], 47).

Gleichheit im Belastungserfolg, digitalisierte Gesetzesanwendung: Steuergesetze sind nur so gut wie ihr Vollzug. Das objektive Nettoprinzip wird in vollziehbaren Tatbeständen umgesetzt, wenn Einnahmen und Ausgaben stl. bewertet werden, wenn Absetzungen sachgerecht in Stufen vorgenommen oder der Steuertarif und die Progressionsgrenzen in Schritten ermittelt werden. Der Gesetzgeber entscheidet sich aus der maßgeblichen Vollzugsperspektive zu Recht für Pauschalen, wenn Einnahmen oder Ausgaben nicht oder nur mit zu hohem Aufwand zu ermitteln sind. Werden jedoch feste Beträge ohne schwerwiegende Vollzugsprobleme in Freibeträgen, Freigrenzen oder Pauschalen stl. gesetzt, liegen zu rechtfertigende Ausnahmen vom folgerichtig umzusetzenden objektiven Nettoprinzip vor. Ein Steuergesetz, das gleichheitsgerecht vollzogen werden kann, ist aber auch vor dem objektiven Nettoprinzip nicht die verfassungsrechtl. Ausnahme, sondern die Regel. Die Gleichheit im Belastungserfolg fordert, das objektive Nettoprinzip noch mehr als bisher in vollzugsgerechten Vergrößerungen zu denken und umzusetzen. Eine digitalisierte, nachprüfbare und gleichheitsgerechte Anwendung des EStG drängt ohnehin auf derartige Vereinfachungen.

Einstweilen frei.

302–309

VI. Über die Fiskalwirkung hinausgreifende steuerliche Belastungen als maßgeblicher grundrechtlicher Prüfauftrag

1. Zusammenwirkende Maßstäbe – zentrale Wirkung steuerlicher Maßnahmen

310

Das verfassungsrechtl. Maß der ESt ruft subjektiv-rechtl. und objektiv-rechtl. Vorgaben auf. Das EStRecht muss rechtsstaatlich in den Grenzen der grundrechtl. Freiheit und Gleichheit gestaltet werden. Die öffentliche Hand darf nur nach hinreichend klaren, vorhersehbaren und vollziehbaren Regeln gleichheits- und freiheitsgerecht am Einkommen teilhaben (insges. Anm. 180 ff., 220 ff.). Diese steuerverfassungsrechtl. Vorgaben gewinnen weiter an Konturen, wenn die Ziele und individuellen Wirkungen stl. Maßnahmen näher analysiert werden. Lenkt ein Steuergesetz etwa aus Gründen des Umweltschutzes, ruft es andere verfassungsrechtl. Maßstäbe auf (s. Anm. 311 ff.), als wenn eine Bestimmung des EStG eine verteilende Wirkung entfaltet (s. Anm. 325), das StRecht zu vereinfachen sucht (s. Anm. 330), der Stpfl. rückwirkend (s. Anm. 331 ff., 340 ff.) oder kumulativ belastet wird (s. Anm. 350 ff.). Das verfassungsrechtl. Maß verdichtet sich jeweils, wenn stl. Maßnahmen bestimmte Zwecke verfolgen oder besondere Wirkungen entfalten. Die Wirkungen und Ziele sind daher gesondert zu analysieren, stellen steuerverfassungsrechtl. Weichen (s. Anm. 224, 257). Die erforderliche Wirkungs- und Zielanalyse macht zudem bewusst, dass die aufgerufenen verfassungsrechtl. Maßstäbe miteinander verbunden sind und zusammenwirken.

2. Lenkungswirkung

311 a) Wann lenken Abgaben?

Differenzierte Fiskalwirkung: Jede Steuer bestimmt das Verhalten des Steuerschuldners, weil dieser die Steuer entrichten, hierfür oft eine Erklärung abgeben und die Bemessungsgrundlage belegen muss. Zudem suchen Steuerschuldner, den steuerbegründenden Tatbestand zu vermeiden und so der Steuerlast zu entgehen (s. Anm. 205, 207 ff., 264 ff.). Diese Wirkungen sind vom Steuern durch Steuern zu unterscheiden. Die lenkende Steuer veranlasst ein Verhalten, das nicht dem Fiskalzweck der Steuer dient, sondern anderen Zielen – etwa dem Umwelt- oder Gesundheitsschutz (BVerfG v. 19.7.2016 – 2 BvR 470/08, NVwZ 2016, 1553 [1555]; Eichberger, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. I, 2018, 501 [516]; J. Lang in DStJG 15 [1993], 115 ff.; J. Hey in DStJG 39 [2016], 11 (30 ff.); Schnitzer in DStJG 39 [2016], 53 ff.; Sutter in DStJG 39 [2016], 169 ff.; Ismer in DStJG 39 [2016], 429 ff.). Der Stpfl. steht vor der Wahl, ob er zahlt oder dem Lenkungsbefehl folgt (P. Kirchhof in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rz. 24).

Beispiele aus dem allgemeinen Abgabenrecht und dem Einkommensteuerrecht: Die Schulbeispiele für Lenkungssteuern liegen außerhalb des EStRechts. Die sog. Alkopopsteuer will den Konsum bestimmter Getränke aus Gründen des Jugend- und Gesundheitsschutzes verhindern, die Erhöhung der Tabaksteuer nach der ausgerufenen Lenkungswirkung das Rauchen aus gesundheitlichen Gründen eindämmen, die Steigerungen der Mineralöl- und Energiesteuern die Umwelt schützen. Die kommunale Wettbürosteuer wird damit begründet, die Wertsucht einzudämmen und das Stadtbild vor Wettbüros zu schützen (zur Eindämmung der Wertsucht BVerwG v. 29.6.2017 – 9 C 7/16, BVerwGE 159, 216). Eine hohe Steuer für gefährliche Hunde soll diese Tiere vom Gemeindegebiet fernhalten (BVerwG v. 15.10.2014 – 9 C 8/13, BVerwGE 150, 225). Aber auch im EStRecht wollen verschiedene Regelungen durch Belastungen und Entlastungen lenken. So regelt zB § 3 StBefreiungen für Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit für bestimmte ausländ. jPöR oder für bestimmte gesundheitsfördernde Leistungen von ArbG (s. § 3 Nr. 26a, 34; s. hierzu § 3 Nr. 26a Anm. 1, § 3 Nr. 34 Anm. 1). § 10a, nach dem Ausgaben für eine zusätzliche Altersvorsorge in Teilen als SA geltend gemacht werden können, soll die Stpfl. motivieren, entsprechende Vorsorgeverträge abzuschließen (s. § 10a Anm. 3). § 10b will schließlich den lenkenden Anreiz setzen, uneigennützig zu handeln (BFH v. 22.9.1993 – X R 107/91, BStBl. II 1993, 874 mwN).

Finanz- und Lenkungsingriff: Jede Abgabe wirkt anders. Die Steuer ist eine Allgemeinlast, die grds. jedermann trifft und so einen stl. Rahmen freiheitlichen Verhaltens schafft. Ein Beitrag wird – anders als die Gebühr – aufgrund einer Nutzungsmöglichkeit entrichtet, fällt also nicht bei jeder Nutzung an. Die Sonderabgabe belastet – anders als die Gebühr und der Beitrag – nur eine homogene Gruppe. Diese allgemeinen Wirkungen von Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben sind von einer jeweiligen Lenkungswirkung zu unterscheiden. Die Rechtsfragen lenkender Abgaben stellen sich erst, wenn zu diesen abgabenimmanenten Folgen weitere grundrechtserhebliche Lasten treten. Maßgeblich ist die Wirkung der Norm, nicht der Wille des Gesetzgebers (F. Kirchhof, DVBl. 2000, 1166 [1167]; F. Kirchhof, FS 100 Jahre RFH/BFH, 575 ff.). Eine Abgabengestaltung lenkt, wenn eine von der Finanzlast zu trennende Wirkung in Grundrechte eingreift, die nicht nur eine immanente Nebenfolge einer Abgabenerhebung ist (insges. hierzu und

zum Folgenden *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005; *Wernsmann* in *Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 152; *Weber-Grellet*, NJW 2001, 3657; mit besonderem Blick auf nichtsteuerliche Abgaben *G. Kirchhof*, Die Verwaltung 46 [2013], 349 [351 ff.], jeweils mwN).

b) Warum wird durch Steuern gelenkt? Vermeintliche Vorteile, fraglicher Lenkungserfolg

312

Alternative zum Ordnungsrecht: Spätestens im 17. Jh. gewann die Idee, durch Abgaben zu lenken, an Konturen. So wurde ein bestimmter Luxus – das übermäßige Essen und Trinken auf Hochzeiten – nicht untersagt, sondern lediglich durch Abgaben verteuert. *Zar Peter der Große* erhob später eine Bartsteuer, um das Aussehen der Menschen in Russland zum Westen zu öffnen. Ein Verbot, Bärte zu tragen, erwog er nicht. Auch der mächtigste Zar Russlands hätte wohl kaum das Tragen von Bärten untersagt. Die lenkende Abgabe wird – und dieses Motiv prägt die abgabenrechtl. Gestaltungen bis heute – im Vergleich zum Verbot als das freiheitsschonendere Mittel wahrgenommen (*Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, 19, 21, 25 f., mwN). In Deutschland gewannen die Lenkungssteuern in der Weimarer Zeit, sodann in der Phase des Nationalsozialismus und schließlich in den ersten Jahren der Bundesrepublik stetig an Bedeutung. Die Alliierten setzten StSätze von teilweise über 90 % fest. Um die Steuerlast auf ein tragbares Maß zu reduzieren, wurde die stl. Bemessungsgrundlage verkleinert. Dies wurde auch zum Anlass genommen, durch Steuererleichterungen zu lenken. Lenkende nichtsteuerliche Abgaben traten erst in den 1970er Jahren insbes. im Bereich des Umweltrechts in den Vordergrund (*F. Kirchhof*, DVBl. 2000, 1166 [1166] mwN).

Vermeintliche Vorteile, fraglicher Lenkungserfolg: Die Motive, durch Abgaben zu steuern, werden – dies macht bereits das Beispiel der Bartsteuer bewusst – in einem Vergleich zum klassischen Ordnungsrecht deutlich. Die öffentliche Hand gebietet oder verbietet ein Verhalten nicht, sondern will die Grundrechte schonen, indem sie die Abgabepflichtigen durch monetäre Anreize lockt. An die Stelle des Verbots oder Gebots tritt der im Vergleich als sanfter und flexibler wahrgenommene monetäre Druck. Die ordnungsrechtl. Ge- oder Verbote leiten den Betroffenen nicht selten gegen seinen Willen. Die lenkende Abgabe will demgegenüber den Menschen überreden, sein Verhalten zu ändern. Die Lenkungswirkung einer Steuer kann zudem über das Herrschaftsgebiet hinausgreifen. Sie steht der Marktwirtschaft näher als der ordnungspolitische Eingriff. Die Nachteile bestehen aber darin, dass der Anreiz für Vermögende gering sein kann, weil sich diese gleichsam von der Lenkungswirkung „freikaufen“ können. Insgesamt werden die Lenkungsziele durch stl. Tatbestände kaum erreicht. Auch die Erwägung, die steuernde Abgabe vermeide Vollzugsdefizite und Vollzugskosten, ist trügerisch, weil auch die Lenkungsabgaben erhoben werden müssen (insges. *R. Schmidt*, Verhandlungen des 63. DJT, Bd. II/1, 2000, N 25 [N 25 ff.] mwN). Insbesondere in einer Gesamtbetrachtung verkomplizieren die zahlreichen Lenkungstatbestände das Steuerrecht. Der so verursachte Vollzugaufwand beim Steuerpflichtigen, bei weiteren Steuerbetroffenen und dem Fiskus ist beträchtlich.

313 c) Einwände gegen die steuerliche Lenkung – Vorzug der lenkenden steuerlichen Entlastung

Entlastende und belastende Lenkung im Einkommensteuerrecht: Lenkungssteuern wollen das Verhalten der Menschen durch stl. Belastungen oder Entlastungen beeinflussen – oft jedoch mit fragwürdigem Erfolg (s. Anm. 312). Die sog. Ökosteuer, auch die Energie- und Tabaksteuer suchen wie zahlreiche nichtsteuerliche Abgaben durch eine Verteuerung bestimmte Handlungen zu unterbinden. Demgegenüber wollen die lenkenden Tatbestände des EStRechts oft durch eine stl. Entlastung die Stpfl. zu einem bestimmten Verhalten bewegen. Das EStRecht weist eine Vielzahl solcher entlastender Lenkungsregelungen auf. Zu lenkenden StBefreiungen und SA-Abzügen (s. Anm. 311) treten ua. stl. Abzugsmöglichkeiten für kleinere und mittlere Betriebe. Auch Tarifvergünstigungen, Bewertungsvergünstigungen oder andere Minderungen der stl. Bemessungsgrundlage wurden aus Lenkungsgründen eingeführt (insges. *Trzaskalik*, Verhandlungen des 63. DJT, Bd. I, 2000, E 5 [E 65 ff.]; Anm. 62). Das EStG mag so dem Befund folgen, dass lenkende Steuerentlastungen einen – wenngleich nicht selten geringen – Erfolg versprechen, steuerliche Belastungen hingegen regelmäßig kaum erfolgreich und deutlich schwerer verfassungsrechtlich zu rechtfertigen sind. Insgesamt sollte das StR eher durch Entlastungen und nicht durch Belastungen lenken (s. Anm. 312 aE; anders *Ismer* in *DStJG* 39 [2016], 429 [442 ff.]; insgesamt kritisch auch *J. Hey* in *DStJG* 39 [2016], 11 [30 ff., Zitat: 52], die überlegtere stl. Lenkungsentscheidungen, eine „stärkere Integration von Steuer- und Wirtschaftspolitik“ fordert). Die sog. Ökosteuer und die Erhöhung der Mineralölsteuer haben ihre Umweltziele kaum erreicht. Zu den wenigen Beispielen der erfolgreichen lenkenden Abgaben gehören die sog. Alkopopsteuer und die Tabaksteuer. Zu beiden Abgaben traten aber breite Aufklärungskampagnen, so dass der Erfolg jedenfalls nicht allein auf die Verteuerung zurückzuführen ist. Abgaben, die aus lenkenden Gründen erhoben oder erhöht werden, erreichen oft das ausgegebene Lenkungsziel nicht. Dann aber sind sie reine Sonderlasten zur Staatsfinanzierung, die im Lenkungsziel lediglich politisch besonders begründet werden und diesem Ziel nicht in verfassungskonformer Weise folgen. Die lenkenden Belastungen sind in der Regel nicht hinreichend hoch, um eine erhebliche Lenkung zu bewirken. Nicht selten wird auf den Lenkungserfolg bewusst verzichtet. Würde eine Steuerbelastung ein Verhalten spürbar eindämmen oder verhindern, wären diese Folgen im sozialen Staat gleichheitsrechtlich schwer zu rechtfertigen, wenn sich nur noch Wohlhabendere z.B. die längere Fahrt mit dem Pkw leisten könnten. Zudem würde die Steuerquelle jedenfalls in Teilen zum Versiegen gebracht. Die Steuer, die die öffentliche Hand finanzieren soll, würde ihren Ursprungszweck nicht erreichen. Das Lenkungs- und das Finanzanliegen der Steuer widersprechen sich strukturell. Insgesamt drängt sich der Verzicht auf lenkende Steuererhöhungen und – wenn überhaupt durch Steuern gesteuert werden soll – eine Präferenz der lenkenden Steuererleichterung auf.

Öffentliches Wettbewerbsrecht: Manche steuernde Steuergestaltungen und zahlreiche lenkende nichtstl. Abgaben wollen den Wettbewerb zwischen Unternehmen beeinflussen. Das Abgabenrecht kann dann als Teil eines öffentlichen Wettbewerbsrechts (hierzu *G. Kirchhof/Korte/Magen*, Öffentliches Wettbewerbsrecht, 2014; *J. Hey* in *DStJG* 39 [2016], 11 ff.; *Schnitzer* in *DStJG* 39 [2016], 53 ff.; *Sieker* in *DStJG* 39 [2016], 461 ff.) verstanden werden, das den Wettbewerb zu lenken sucht. Die abgabenrechtl. Lenkung findet einen funktionierenden Wettbewerb zwischen Unternehmen vor. Die Leistungen, die dieser Wettbewerb erbringt, ge-

nügen ihr aber nicht, wenn zB der Gesundheits- oder Umweltschutz oder soziale Standards vernachlässigt werden. Lenkende Abgaben wollen in diesen Fällen den Wettbewerb so beeinflussen, dass dieser auch die wettbewerbsexternen Ziele des Gesundheits-, Umwelt- oder Sozialschutzes erreicht. Eine solche abgabenrechtl. Lenkung des Wettbewerbs darf dessen Funktionsfähigkeit nicht außer Acht lassen. Lenkende Abgaben wollen den Wettbewerb regelmäßig nicht stören, sondern lediglich steuern. Die Lenkungsziele können eine Störung der Funktionsfähigkeit des Wettbewerbs ohnehin in aller Regel nicht rechtfertigen, erlauben nicht, den Wettbewerb zu ersticken. Die Rechtsprüfung der wettbewerbsbezogenen Lenkungsabgaben muss unterscheiden, ob die öffentliche Hand durch unterstützende (Steuerentlastung), vermeidende (Steuerbelastung) oder andere Lenkungsabgaben den gesamten Wettbewerb zu dirigieren sucht, also alle in einem Wettbewerb stehenden Unternehmen erreicht, oder parzellierend einzelne Unternehmen verpflichtet. Insbesondere der parzellierende Wettbewerbszugriff ist am Maß des Gleichheitssatzes zu messen. Hier wird die Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts maßgeblich. Die lenkende Abgabe muss insbesondere den parzellierenden Eingriff in den Wettbewerb am Maß der Wettbewerbsneutralität rechtfertigen können.

Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts: Die stl. Wettbewerbsneutralität ist für die Besteuerung der BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) geläufig. Die UStPflicht der steuerberechtigten öffentlichen Hand wird – vergleichbar mit den BgA – ebenfalls mit der Wettbewerbsneutralität begründet. Zudem wird die Steuerfreiheit der Vermögensverwaltung mit dem fehlenden Einfluss auf den Wettbewerb erklärt. Der BFH leitet die Wettbewerbsneutralität des StRechts in diesen Fällen unmittelbar aus Art. 3 GG her (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746 [749]; BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868 [871]; BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [618]; vgl. BTDrucks. 7/1470, 336; *Hütteman*, Gemeinnützigkeits- und Spenderecht, 2008, 377 ff.; *Seer* in DSTJG 26 [2003], 11 [36 f.]; *Hey*, StuW 2000, 467 [470, 468]; *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 17 Rz. 53 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008; insges. § 4 KStG Anm. 5, 50 mwN).

Steuerrecht als Wettbewerbsrecht: Der Grundsatz der wettbewerbsneutralen Besteuerung wirkt aber über diese Anwendungsfälle hinaus. Der zunehmende Einfluss des Europarechts auf das Abgabenrecht ist in der Ausrichtung auf den Binnenmarkt und damit in einer Wettbewerbswirkung zu verstehen. Die Grundfreiheiten und das europäische Beihilferecht setzen dem nationalen Abgabenrecht ein dichtes Maß, dessen Vorgaben man in Teilen kritisieren mag (s. insges. Anm. 430 ff., 510 ff.). Wenn Steuern aber allg. nach der Leistungsfähigkeit und damit nach einer Wirtschaftskraft zu bemessen sind (s. Anm. 230 ff.), wenn mit der ESt und der USt die ergiebigsten Steuerquellen des Staates (s. Anm. 102) auf Erträge und Umsätze im Markt ausgerichtet sind, wenn zudem der Steuerstaat in seinen Grundlagen mit der Wettbewerbsfreiheit und damit auch mit einer Wettbewerbsneutralität begründet wird (s. Anm. 102 f.), werden durch ein wettbewerblches Verständnis des Abgabenrechts Grundlagen der Besteuerung betont und Forschungsperspektiven eröffnet (s. hierzu *G. Kirchhof* in *G. Kirchhof/KortelMagen*, Öffentliches Wettbewerbsrecht, 2014, § 13 insbes. Rz. 10, 60 ff.).

d) Sieben Vorgaben für Lenkungssteuern

314 aa) Vernachlässigung der Allgemeinheit der Steuer

Die ESt ist eine Gemeinlast. Die Stpfl. tragen nach ihrer Leistungsfähigkeit zur Finanzierung der öffentlichen Hand bei (s. Anm. 230 ff.). Will der Gesetzgeber nun durch eine Gestaltung des EStRechts lenken, vernachlässigt er die Allgemeinheit der Steuer, um einen Teil der Stpfl. zu begünstigen oder zu belasten, um außerfiskalische Lenkungszwecke zu verfolgen. Die lenkende Steuer muss daher besondere – insges. sieben – verfassungsrechtl. Hürden meistern. Zuweilen lässt sich eine stl. Regelung aber gerade mit der Lenkungswirkung rechtfertigen. Dann kann die fehlende Abstimmung des Gesetzes auf diese Lenkung zu einem Verfassungsverstoß führen. Im Jahr 2008 erklärte das BVerfG die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 2 EStG aF für verfassungswidrig (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [230 ff.]). Das Gericht rügte einen Verstoß gegen Art. 3 GG, weil von dem für das objektive Nettoprinzip maßgeblichen Veranlassungsprinzips ohne hinreichenden sachlichen Grund abgewichen wurde. Insbesondere verfolgte der Gesetzgeber rechtfertigende Lenkungsziele – etwa das Verkehrsaufkommen zu verringern – nicht.

315 bb) Lenkungscompetenz

Kompetenzrechtlich nutzt der Gesetzgeber die Steuerkompetenz der Finanzverfassung (Art. 105 GG; Anm. 105). Eine Steuer darf auch Lenkungszwecke etwa des Umweltschutzes verfolgen, die Einnahmeerzielung auch Nebenzweck sein (vgl. § 3 Abs. 1 AO). Ein Rückgriff auf die Sachkompetenz – im Beispiel des Umweltrrechts – ist nicht erforderlich. Dies gilt allerdings nicht, wenn Zahlungspflichten außerhalb eines Schuldverhältnisses geregelt werden. Diese müssen sich auf die maßgebliche Sachkompetenz stützen (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 ua., BVerfGE 98, 106 [118]).

316 cc) Kein Verzicht auf die Fiskalwirkung

Die Gesetzgebungskompetenz für stl. Lenkungsnormen setzt ein Lenkungsmaß. Ist das lenkende Steuergesetz derart erfolgreich, dass niemand mehr den Steuertatbestand verwirklicht, erreicht das Steuergesetz seinen Fiskalzweck nicht – Einnahmen werden durch die Steuer nicht mehr erzielt. In diesen Fällen liegt ein Verbot im Gewand eines Steuergesetzes vor. Ein Verbot jedoch hätte auf die einschlägige Sachgesetzgebungskompetenz gestützt werden müssen. Dies gilt auch, wenn das Aufkommen der lenkenden Abgabe nicht allg. Gemeinlasten finanziert. Dann wird keine Steuer geregelt, so dass die Steuerkompetenz nicht genutzt werden kann (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 ua., BVerfGE 98, 106 [118]; insges. *Wernsmann in Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 152 Rz. 2, 5 mwN). Ein Verzicht auf eine Fiskalwirkung liegt aber auch dem lenkenden ESt-Recht fern.

317 dd) Haushaltsrechtliche Mindestverantwortung

Im Falle einer lenkenden Steuerentlastung verzichtet der BTag zugunsten des Lenkungszwecks auf Einnahmen. Die Höhe des Einnahmeausfalls ist aber nur schwer vorherzusagen, weil ungewiss ist, wie viele Stpfl. der Lenkungswirkung folgen. Der

BTag kann das Steuergesetz daher haushaltsrechtl. kaum, jedenfalls nicht vollständig verantworten. Die ESt steht Bund und Ländern gemeinsam zu (Art. 106 Abs. 3 GG). Eine lenkende EStSubvention wirkt daher finanziell auch zulasten der Länder. Der Gesetzgeber muss diese haushaltsrechtl. Folgen abschätzen und auch anhand dieser Abschätzung prüfen, ob das StRecht für außerfiskalische Zwecke eingesetzt werden darf (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [147]).

ee) Klare Lenkungsentscheidung und folgerichtige Ausgestaltung

318

Die haushaltsrechtl. Verantwortung und die mit dem Sachgesetz abgestimmte Lenkungswirkung bestätigen die rechtsstaatliche Vorgabe, nach der der Gesetzgeber die Lenkungsziele mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorzeichnen und konsistent verfolgen muss (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [148]; BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [113 f.]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [242 f.]; sachwidrig ausnahmsweise abweichend BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 [299, 294, 298 ff.], s. hierzu *Wernsmann* in *Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 152 Rz. 22 f.). Dann fällt es dem Gesetzgeber leichter, die stl. Lenkung vollständig – in ihren fiskalischen und außerfiskalischen Folgen – zu verantworten.

Wird durch strechtl. Bestimmungen gelenkt, wird die FinVerw. für die Sachkompetenz – für den Gesundheits- oder Umweltschutz – genutzt. Damit den Bürgern nicht im Sach- und Steuergesetz unterschiedliche Vorgaben gesetzt werden, damit Finanz- und Sachverwaltung nicht gegeneinander arbeiten, muss die stl. Lenkung auf das Sachgesetz abgestimmt sein, sich folgerichtig in das Regelungskonzept des Sachgebiets – des Gesundheits- und Umweltrechts – einfügen (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 ua., BVerfGE 98, 106 [118 f.]). Diese Forderung des Rechtsstaatsprinzips und der bundesstaatlichen Rücksichtnahme verengt den Gestaltungsraum des Steuergesetzgebers sachgerecht im Sinne der Folgerichtigkeit (aA *Wernsmann* in *Kube* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 152 Rz. 7 mwN; zur Folgerichtigkeit Anm. 267 ff.). Der Steuergesetzgeber nutzt seine Kompetenz, um eine Regelung auf einem Sachgebiet zu treffen, für das er entweder nicht oder nur auf Grundlage einer anderen Kompetenznorm zuständig wäre. Die stl. Lenkung ist schon kompetenzrechtl. eine abstimmungsbedürftige Ausnahme (kompetenzrechtl. Folgerichtigkeit).

ff) Gleichmäßigkeit von Lenkungsgrund und Lenkungshöhe – Progressionswirkung

319

Eine erfolgreiche stl. Lenkung – etwa eine Steuererleichterung aus Gründen des Umweltschutzes – ändert die Steuerlast. Diese Entlastungsfolge muss sich vor dem Gleichheitssatz rechtfertigen. Die Progression erschwert diese Rechtfertigung, weil sie dazu führt, dass sich die Lenkungswirkungen je nach Steuerlast unterscheiden. Zudem ist die Möglichkeit, sich von der Lenkungswirkung gleichsam freizukaufen, am Maß des Art. 3 Abs. 1 GG zu messen. Schließlich muss das Gesetz die Frage gleichheitsgerecht beantworten, wer aus welchen Gründen gelenkt wird. Wohlhabende können sich oft leichter von einer lenkenden steuerlichen Belastung „freikaufen“ als weniger vermögende Steuerpflichtige. Verfassungsrechtlich ist insgesamt eine Lenkung durch eine steuerliche Entlastung der lenkenden Steuerbelastung vorzuziehen (s. Anm. 312 aE, 313 mwN). Strukturell ist ein der Lenkungssteuer immanenter Zielkonflikt aufzulösen: Je erfolgreicher die Lenkung ist, umso niedriger sind

die Steuereinnahmen. Der Lenkungs- und Finanzzweck stehen sich idR gegenüber. Dieser Konflikt bestätigt den Befund, die stl. Lenkung solle die Ausnahme bleiben (hierzu *P. Kirchhof* in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 53 ff., mwN).

320 gg) Europarecht

Schließlich setzt das Europarecht im Beihilferecht und den Grundfreiheiten der stl. Lenkung Vorgaben. Die Steuer ist eine Gemeinlast. Eine stl. Entlastung droht daher als eine „Verschonungssubvention“ (BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [80]) das europäische Beihilfeverbot zu verletzen. Zudem könnte eine stl. Lenkung die Ausübung von Grundfreiheiten behindern oder weniger attraktiv machen und so diese Freiheiten verletzen. Im Bereich der direkten Steuern wendet der EuGH diesen Maßstab aber nur zurückhaltend an (insges. *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 [498]; Anm. 510 ff.).

321 hh) Verhältnismäßiger Finanz- und Lenkungseingriff

Die stl. Lenkung ist durch zwei Eingriffe in grundrechtl. Freiheiten gekennzeichnet. Die Finanzwirkung beeinträchtigt Art. 14 Abs. 1 GG (s. Anm. 240 ff.), die Lenkungswirkung idR ein anderes Freiheitsrecht, jedenfalls die allgemeine Handlungsfreiheit. Beide Eingriffe müssen das Maß der Verhältnismäßigkeit wahren (doppelte Verhältnismäßigkeit). Auch der lenkende monetäre Anreiz beeinträchtigt die Grundrechte, auch wenn die öffentliche Hand nicht etwas nimmt, sondern monetär lockt. Der Staat muss mit der Lenkung einen legitimen Gemeinwohlzweck geeignet, erforderlich und zumutbar verfolgen. Wird das Lenkungsziel nicht oder nicht wie geplant erreicht – und dies ist keine Seltenheit (s. Anm. 312 f.) –, ist im Rahmen der Prüfung der Geeignetheit zu erörtern, inwieweit diese Folge noch im Einschätzungsraum des Gesetzgebers liegt, ob Beobachtungs-, Kontroll- und Nachbesserungspflichten erfüllt wurden. Im Rahmen der Erforderlichkeit ist zu prüfen, ob Ge- oder Verbote, ob Regelungsinstrumente des klassischen Verwaltungsrechts ein schonenderes Mittel bieten. Die Zumutbarkeit stellt die schwierige grundrechtl. Fragen, ob steuerliche Verteuerungen auch sozial zumutbar sind und inwieweit die öffentliche Hand den Stpfl. schon bei der Motivbildung zur Wahrnehmung seiner Grundrechte steuern darf (insges. Anm. 312 f.; *Sacksofsky* in *Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle*, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. II, 2. Aufl. 2012, § 40 Rz. 77 ff., 86 ff.; *P. Kirchhof* in HStR V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rz. 46 ff., jeweils mwN).

322–324 Einstweilen frei.

325 3. Grundsätzlich kein Instrument der Umverteilung

Regelsteuerlast: Die ESt ist eine Allgemeinlast, die jeden nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit belastet. Es ist ein Gleichmaß im stl. Belastungserfolg zu erreichen (insges. Anm. 230 ff., 260 ff.). Zuweilen weicht der Steuergesetzgeber bewusst vom Leistungsfähigkeitsprinzip ab, um durch stl. Normen zu lenken. Fiskal- und Lenkungswirkung müssen insbes. im Sinne einer doppelten Verhältnismäßigkeit das verfassungsrechtl. Maß wahren (insges. Anm. 311 ff., 321). Doch kennt das EStRecht auch Regelungen, in denen der Gesetzgeber ohne ein Verhalten lenken zu wollen willentlich Ausnahmen von der Regelsteuerlast zulässt, insbes. um stl. Erträge umzuverteilen.

Nicht lenkende Entlastung: Die ESt bietet grds. kein Instrument der Umverteilung, solange der Belastungsgrund nur nach der Höhe der Einkünfte fragt, nicht aber nach den Ursachen, der Erwerbsanstrengung, auch der Zufälligkeit des Erwerbs oder seiner Sozialverträglichkeit. Bestimmte umverteilende Regelungen des EStRechts weichen gleichwohl aus sozialen Gründen vom Leistungsfähigkeitsprinzip ab. Ein nach der gesetzlichen Typisierung Bedürftiger erhält nicht eine unmittelbare Leistung, sondern wird stl. entlastet. Weil die Entlastung ihn nicht zu einem bestimmten Verhalten verleiten, sondern unterstützen soll, liegt keine Lenkungsnorm vor (vgl. Anm. 311 ff.; zur allgemeinen Verteilungswirkung Anm. 720 ff.).

Umverteilende Wirkung: Der demokratische Gestaltungsraum des Parlaments erlaubt diesem, Leistungen aus unterschiedlichen Gründen zu gewähren. Die Sozialleistung hat wie die stl. Verschonung aus sozialen Zwecken eine umverteilende Wirkung. Bei der Sozialleistung erhält der Bedürftige eine Hilfe von der steuerfinanzierten öffentlichen Hand. Im Falle der stl. Verschonung muss er – entgegen seiner Leistungsfähigkeit – eine geringere Steuerlast tragen. Diese stl. Verteilungswirkung ist vom subjektiven Nettoprinzip zu unterscheiden, nach dem der existenz- und lebensnotwendige Bedarf des Stpfl. und seiner Familie zu verschonen ist (s. Anm. 280 ff.). Die soziale Verschonung greift hierüber hinaus.

Beispiele aus dem Einkommensteuerrecht: Das EStRecht kennt verschiedene Regelungen, die vom Leistungsfähigkeitsprinzip aus sozialen Gründen abweichen, etwa StBefreiungen für Leistungen an Wehr- oder Freiwilligendienstleistende (§ 3 Nr. 5; s. § 3 Nr. 5 Anm. 1). Auch wird dem progressiven StTarif eine umverteilende soziale Wirkung attestiert (*Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 134, 212*).

Progression: Die soziale Verschonungs- und Umverteilungswirkung stl. Vorschriften muss auch mit Blick auf das Steuersystem die verfassungsrechtl. Grenzen wahren. Die stl. Entlastung durch Abzüge von der Bemessungsgrundlage erhöht sich aufgrund der progressiven Steuerlast mit steigendem Einkommen. Abzüge von der Bemessungsgrundlage lassen sich daher nur schwer mit einem sozialen Zweck rechtfertigen – außer sie reagieren sachgerecht auf eine insoweit tatsächlich reduzierte Leistungsfähigkeit. Für soziale stl. Regelungen außerhalb der Fälle reduzierter Leistungsfähigkeit rückt daher das Regelungsinstrument der Zulage in den Vordergrund, das etwa im Rahmen der Altersvorsorge (§§ 79 ff.) oder als Investitionszulage nach dem InvZulG 2010 gewählt wurde (vgl. *Bergkemper, FR 1999, 517; BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 [289 ff.]*).

Verfassungsrechtliche Fragen: Der verfassungsrechtl. Prüfauftrag fragt vor allem, ob die stl. Verschonung Bedürftige gleichheitsgerecht erfasst und erreicht (insges. *Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 21 ff., 131 ff., 212 f. mwN; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 530 ff.*). Der Gleichheitssatz verlangt die sachgerechte Typisierung. Der Tatbestand muss die Gruppe der Bedürftigen realitätsnah fassen. Der verfassungsrechtl. Maßstab verdichtet sich mit dem Maß der Verteilungswirkung. Die stl. Verschonung muss verhältnismäßig das soziale Förderungsziel verfolgen, geeignet, erforderlich und zumutbar sein (s. Anm. 266, 249 ff.), den rechtsstaatlichen Vorgaben der Besteuerung folgen, darf insbes. nicht nur einen Einzelfall regeln (s. Anm. 195 ff.). Das Regelungskonzept muss dem Maß der Folgerichtigkeit entsprechen – auch stl. Verschonungen sind folgerichtig auszugestalten (s. Anm. 267 ff.).

Einstweilen frei.

326–329

330 4. Steuervereinfachung

Ziel und Instrumente der Vereinfachung: Vereinfachungen des StRechts dienen grds. dem gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze (s. Anm. 260 ff., 266, 267 ff.), erhöhen die Verständlichkeit, Transparenz, Durchsetzbarkeit, auch die Akzeptanz des StRechts sowie die Vorausssehbarkeit der stl. Belastungsfolgen. Zudem senken Vereinfachungen die Kosten für die Steuererhebung (*Ruppe* in DStJG 21 [1998], 29 [56 f.]). Vereinfachungen im EStRecht erfolgen durch Typisierungen, Pauschalierungen, Durchschnittssätze, Vereinfachungsbefreiungen, Freibeträge oder Freigrenzen. Steuersystematisch können Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Sachverhaltsermittlung, der legislativen Rechtsfolgenfestlegung, der Rechtsfolgenermittlung und der Abgabentrachtung unterschieden werden. Bei der Sachverhaltsermittlung werden Pauschalierungen von Abzugsposten, Bewertungs- und Ermittlungserleichterungen eingesetzt. Im Rahmen der Rechtsfolgenfestlegung wird auf Differenzierungen verzichtet oder werden starre Rechtsfolgen für schwer ermittelbare oder kontrollierbare Sachverhalte geregelt. Auch werden Rechtsfolgen aus Gründen der Wirtschaftlichkeit und weil Sachverhalte nicht ermittelt werden können, zuweilen nicht angeordnet. Steuerentrichtung und Steuerdurchsetzung werden schließlich durch Quellenbesteuerungsverfahren, Erleichterungen bei der Selbstbemessung oder durch verminderte Aufzeichnungs-, Anzeige oder Erklärungsspflichten vereinfacht (insges. *Ruppe* in DStJG 21 [1998], 29 [57 f.]; Anm. 63).

Verfassungsrechtliches Maß: Steuervereinfachungen müssen dem Maß für gesetzliche Typisierungen folgen (insbes. Anm. 266). Sie erfassen die Regelsteuerlast des Steuersystems, insbes. das objektive Nettoprinzip (s. Anm. 295 ff.) im Typus, nicht in Einzelrealitäten. Diese Wirkung ist am Gleichheitssatz und am Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung zu messen (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 [145 f.]; s. Anm. 260 ff., 267 ff.). Die aus der Vereinfachung erwachsenden Vorteile müssen im Verhältnis zu den mit Typisierung einhergehenden stl. Belastungsunterschieden stehen, mit einem „vernünftigen, einleuchtenden Grund“ am „typischen Einzelfall orientiert“ sein (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [202] mwN). Die grundrechtl. Verhältnismäßigkeit fragt, ob die Steuervereinfachung ihr Ziel erfüllt, ob sie geeignet, erforderlich und zumutbar die erfassten Fälle typisiert. Gleichheitsrechtlich ist zu erörtern, inwieweit die Vereinfachung von der Regelsteuerlast abweichen darf. Auf unbillige Härten kann zuweilen mit einem Billigkeitserlass reagiert werden (*Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 23, 145 ff., mwN). Der Gleichheitssatz verlangt ein Gleichmaß im stl. Belastungserfolg. Das Zusammenwirken der stl. Bemessungsgrundlage mit dem StSatz ist im geltenden EStRecht derart kompliziert, dass der gleichmäßige Vollzug des StRechts gefährdet ist, jedenfalls schwer fällt. Steuervereinfachungen dienen folglich der gleichheitsgerechten Anwendung des StRechts (s. Anm. 264 ff.), erfüllen zudem idR die rechtsstaatlichen Vorgaben der Besteuerung nach einem verständlichen und vorhersehbaren Gesetz (s. Anm. 185 ff., 195 ff.) und das Gebot der folgerichtigen Besteuerung (s. Anm. 267 ff.), schonen nicht selten die stl. Privatsphäre und entfalten insges. die grundrechtl. Gewährleistungen (s. Anm. 275).

Verfassungsrechtlich gebotene Vereinfachungen: Der Gesetzgeber muss – in den Worten des BVerfG – gerade im EStRecht verallgemeinern und verfügt über einen weiten „Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum,“ weil die ESt in einem Massenverfahren vollzogen wird, nahezu jeden betrifft (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 [213]). Um der Gleichheit Willen sind generalisierende,

typisierende und pauschalierende Regelungen zu erlassen. Die Gleichheit wäre missverstanden – so fährt das Gericht fort –, wenn der Gesetzgeber allen Besonderheiten der stl. Einzelfälle jeweils durch eine Sonderregelung Rechnung tragen würde. Der Gesetzgeber muss am Regelfall typisieren, dabei aber auf eine möglichst weite, zahlreiche Fälle einschließende Beobachtung aufbauen. Die Gleichheit vor dem Gesetz verlangt ein EStRecht, das einen allg. verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrund regelt, das gleichmäßig vollzogen werden kann (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 [309f.]; BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [182f.]; insges. Anm. 195 ff., 266, 267 ff.). Die Steuervereinfachung ist – dies ist die bemerkenswerte Ambivalenz – am Maß des GG, insbes. des Rechtsstaats und Gleichheitssatzes zu messen, dabei aber das zentrale Instrument, diese verfassungsrechtl. Vorgaben umzusetzen.

5. Rückwirkende Gesetzgebung

a) Rechtssicherheit als Voraussetzung der Freiheit

331

In der parlamentarischen Demokratie sind die Suche nach besserem Recht und damit auch Gesetzesänderungen selbstverständlich. Jeder Rechtsbetroffene muss sich aber auf das geänderte Recht einstellen können. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist – dies betont das BVerfG – eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassung. Die Freiheit des Einzelnen gerät in eine erhebliche Gefahr, wenn die öffentliche Hand im Nachhinein an ein Verhalten oder an Umstände belastende Rechtsfolgen knüpfen dürfte (BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [78]; BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 ua., BVerfGE 105, 17 [37]). Die Grundrechte und das Rechtsstaatsprinzip schützen das Vertrauen des Bürgers in die Beständigkeit und Verlässlichkeit der Rechtsordnung, die Erwartung, dass gesetzliche Regelungen grds. nicht nachträglich geändert werden. Dieses Vertrauen wird durch die Rückwirkung eines belastenden Steuergesetzes erschüttert (BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302 [317]). Belastend wirkt ein Steuergesetz, wenn die Steuerlast erhöht wird, also auch, wenn eine Vergünstigung eingeschränkt oder aufgehoben wird (BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 ua., BVerfGE 105, 17 [37]). Der grundrechtl. und rechtsstaatliche Vertrauensschutz verbietet aber nicht jede belastende stl. Rückwirkung, sondern errichtet ein differenziertes verfassungsrechtl. Maß.

b) Herkömmliche Unterscheidung – echte und unechte Rückwirkung

332

Bei der Beurteilung der verfassungsrechtl. Zulässigkeit eines rückwirkenden Gesetzes unterscheidet das BVerfG die echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen), die grds. nicht mit dem GG vereinbar ist, von der grds. zulässigen unechten Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung; BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302 [318]; BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326 [328] mwN; BVerfG v. 12.11.2015 – 1 BvR 2961/14 ua., NVwZ 2016, 300; BVerfG v. 20.9.2016 – 1 BvR 1387/15, NVwZ 2017, 705 [707]; BVerfG v. 20.9.2016 – 1 BvR 1299/15, NVwZ 2017, 702, Rz. 20; BVerfG v. 5.3.2018 – 1 BvR 2864/13, NVwZ 2018, 972 [976]; BVerfG v. 12.2.2019 – 1 BvR 2914/17, NVwZ 2019, 715 [716f.]).

Echte Rückwirkung: Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Gesetz nachträglich an einen abgewickelten, der Vergangenheit angehörenden Sachverhalt neue Rechtsfolgen knüpft, insbes. wenn es dabei vor dem Zeitpunkt seiner Verkündung

gelten soll (BVerfG v. 12.2.2019 – 1 BvR 2914/17, NVwZ 2019, 715 [716f.] mwN). Ein Gesetz ist erst mit der Verkündung verbindlich. Der Betroffene kann daher grds. bis zu diesem Zeitpunkt auf die alte Rechtslage vertrauen (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05 ua., BVerfGE 127, 61 [75f.] mwN). Mit dem Abschluss eines Sachverhalts kann dieser abschließend rechtl. beurteilt werden. Insges. verdichtet sich der Vertrauensschutz im Falle einer echten Rückwirkung. Die echte Rückbewirkung ist grds. unzulässig. Das Vertrauen steht der echten Rückwirkung nur in Ausnahmefällen nicht entgegen, wenn besondere Umstände ein grds. berechtigtes Vertrauen in die bestehende Rechtslage erst gar nicht entstehen lassen oder entstandenes Vertrauen wieder zerstören. Der Vertrauensschutz tritt mit dem BVerfG insbes. zurück, wenn

- der Betroffene mit der Neuregelung rechnen musste,
- die Rechtslage so unklar und verworren war, dass von einer Klärung auszugehen war,
- das zuvor geltende Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden,
- der Vertrauensschutz durch überragende Belange des Gemeinwohls verdrängt wird,
- der Bürger sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtschein verlassen durfte oder
- durch die sachlich begründete rückwirkende Gesetzesänderung kein oder nur ganz unerheblicher Schaden verursacht wird (sog. Bagatellvorbehalt).

Das BVerfG betont, dass es sich hierbei nicht um eine abschließende Aufzählung handelt (insges. BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326 [330f.] mwN). Doch bleibt es bei der Regel: Eine echte Rückwirkung ist grds. unzulässig, wird idR die verfassungsrechtl. Hürden nicht meistern (BVerfG v. 24.7.1957 – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89 [93f.]; BVerfG v. 8.6.1977 – 2 BvR 499/74 ua., BVerfGE 45, 142 [173f.]; BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [258]; Schön, FS Lang, 2011, 221 [225]).

Unechte Rückwirkung: Eine unechte Rückwirkung liegt vor, wenn eine Regelung „auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition nachträglich entwertet“ (BVerfG v. 23.11.1999 – 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239 [263] mwN; BVerfG v. 12.2.2019 – 1 BvR 2914/17, NVwZ 2019, 715 [717] mwN). Die Rückwirkung betrifft hier nicht – wie die echte Rückwirkung – den zeitlichen, sondern ausschließlich den sachlichen Anwendungsbereich der Norm. Das Gesetz wirkt für die Zukunft, erfasst dabei aber gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Geschehnisse. Im Vergleich zur echten Rückwirkung hat sich das Vertrauen der Betroffenen in einem deutlich geringeren Maße verfestigt, weil ein Geschehen noch in der Entwicklung ist. Die unechte Rückwirkung ist daher grds. zulässig, weil eine Abwägung zwischen dem Vertrauen des Stpfl. in die bisherige Rechtslage und dem öffentlichen Interesse an einer Neuregelung die Rückwirkung idR rechtfertigt. Der Rechtsstaat bewahrt den Bürger nicht vor jeder in einer Rechtsänderung liegenden Enttäuschung. Jedoch kann die Schutzwürdigkeit des Stpfl. die unechte Rückwirkung untersagen. Die Rückwirkung muss das Maß der Grundrechte wahren, verhältnismäßig sein, den allgemeinen Vorgaben des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes genügen. Zudem hat der Gesetzgeber nicht selten für schonende Übergänge zum neuen Recht zu sorgen (insges. BVerfG v. 15.10.1996 – 1

BvL 44/92 ua., BVerfGE 95, 64 [86]; BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [78f.] mwN; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BVerfGE 127, 1 [17]; BVerfG v. 15.1.2019 – 2 BvL 1/09, NVwZ 2019, 870 [873] mwN; K. Vogel/Waldhoff, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, 1999, 318 ff.; Schön, FS Lang, 2011, 221 [223 ff.]).

c) Rückwirkende Klarstellungen des Gesetzgebers

333

Diese Maßstäbe greifen grds. auch bei den sog. rückwirkenden Klarstellungen durch den Steuergesetzgeber. Ansonsten könnte der Gesetzgeber im Gewand der Klarstellung die Verfassungsbindung umgehen. Dies gilt nach der jüngeren Rspr. des BVerfG auch, wenn der Gesetzgeber auf diesem Weg eine richterliche Rechtsdeutung korrigieren oder eine kontroverse Auslegungsfrage klären will (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326 [329]; Schön, FS Lang, 2011, 221 ff.; P. Kirchhof, DStR 2015, 717 [723]).

In einem Sondervotum zu einer Entsch. des BVerfG zur echten Rückwirkung durch „Klarstellung“ des geltenden Rechts (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326) erhebt der Richter *Masing* grundlegende Einwände gegen die Senatsentscheidung. *Masing* betont zunächst, dem Parlament dürfen rückwirkende Klarstellungen nicht verwehrt werden. Doch nimmt der Senat dem Parlament diese Möglichkeit nicht, sondern entfaltet lediglich die auch in diesen Fällen bestehende verfassungsrechtl. Bindung. Diese Bindung stellt auch das Sondervotum nicht grds. in Zweifel. Nach den allgemeinen verfassungsrechtl. Maßstäben ist auch die Frage zu beantworten, ob die Fachgerichte – so der Senat im zu entscheidenden Fall – eine Rechtslage zu klären haben oder ob auch der Gesetzgeber rückwirkend eine klarstellende gesetzliche Regelung erlassen darf. Ein allgemeiner Vorrang der Fachgerichtsbarkeit würde – dies unterstreicht das Sondervotum zu Recht, ohne hier jedoch in einem grds. Widerspruch zur Senatsentscheidung zu stehen – dem Grundsatz der Gewaltenteilung widersprechen. Der Gesetzgeber muss eine Klarstellung aber unterlassen, wenn der verfassungsrechtl. Vertrauensschutz diese untersagt. Er hat – hierüber besteht Einigkeit – zudem keine Befugnis zur sog. authentischen Interpretation des Gesetzes. Die Deutung unklaren Gesetzesrechts, die verbindliche Auslegung einer Norm ist grds. Aufgabe der Gerichte (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326 [328]). Im Einzelfall war strittig, inwieweit die Rechtslage so unklar und verworren ist, dass kein Vertrauensschutz besteht und es auch deshalb dem Gesetzgeber oblag, die Rechtslage rückwirkend zu klären (so die abweichende Meinung des Richters *Masing* zu BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326 [332, 336 f.]: Der Vertrauensschutz sei „im vorliegenden Verfahren nach den Kriterien der bisherigen Rechtsprechung nicht ansatzweise begründet“; anders der Senat, BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326 [331]). Diese Kontroverse nahm das Sondervotum zum Anlass, die Senatsentscheidung grundlegend zu kritisieren. Diese Prüfung des Vertrauensschutzes betrifft den zu entscheidenden Fall, nicht jedoch die allgemeinen verfassungsrechtl. Grenzen rückwirkender Gesetzgebung. Die Einzelfallprüfung sollte nicht – in diese Richtung weist aber das Sondervotum – als Gretchenfrage über die Rückwirkungsdogmatik verstanden werden. Rückwirkende Klarstellungen des Gesetzgebers können, müssen aber nicht mit den Fällen zulässiger echter Rückwirkungen parallel laufen, in denen der Betroffene mit der Neuregelung oder aufgrund der unklaren Rechtslage mit einer Klärung rechnen musste oder das Recht in einer Weise systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden (s.

Anm. 332 mwN). In Anwendung des anerkannten verfassungsrechtl. Maßstabes für Rückwirkungen kann es aber zu unterschiedlichen Deutungen kommen.

334 **d) Rückwirkungen im Einkommensteuerrecht – sog. Veranlagungsrechtsprechung**

Diese allgemeinen rechtsstaatlichen Grenzen für Rückwirkungen (s. Anm. 332 mwN) hat das BVerfG im EStRecht in Auseinandersetzung mit dessen Besonderheiten angewandt. Die ESt entsteht mit Ablauf des VZ (§§ 38, 37 Abs. 1 AO; §§ 36 Abs. 1, 25 Abs. 1 EStG). Erst wenn eine nach Ablauf des VZ verkündete Norm – so das Gericht – mit Wirkung für diesen Zeitraum eine stl. Rechtsfolge nachträglich ändert, liege eine grds. unzulässige echte Rückwirkung vor. Das Vertrauen des Stpfl. ist mit dieser Rspr. nicht im Zeitpunkt geschützt, in dem er disponiert, sondern erst, wenn die Belastungswirkung eintritt. Werden innerhalb eines VZ neue Rechtsfolgen gesetzt, ist die Steuer noch nicht entstanden, der Sachverhalt noch nicht abgeschlossen; es handelt sich daher – so das Gericht – in diesen Fällen um eine idR zulässige unechte Rückwirkung (insges. BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [250, 252 f.]; *Spindler* in DStJG 27 [2004], 69; *K. Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, 1999, 322 ff.; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 203 ff.).

335 **e) Kritik**

Diese Rspr. wurde heftig kritisiert (*Birk*, FR 2011, 1 [2]; *Musil/Lammers*, BB 2011, 155 [158 f.]; *Desens*, StuW 2011, 133; s. für die Diskussion *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 229 ff., mwN). Die Unterscheidung zwischen der grds. unzulässigen echten und der grds. zulässigen unechten Rückwirkung orientiere sich zu stark am VZ. Die Entstehung des Steueranspruchs allein verdichte aber den Vertrauensschutz nicht in einer diese Unterscheidung rechtfertigenden Weise. Der Stpfl. trifft strechtl. Dispositionen im Vertrauen auf die geltenden Gesetze. Dieses Vertrauen werde in vielen Fällen enttäuscht, wenn im laufenden VZ nahezu jede Regel rückwirkend geändert werden könne. Das Gericht stelle den Stpfl. praktisch schutzlos, weil das Vertrauen der Betroffenen in die alte Rechtslage regelmäßig erst mit der Entstehung der Steuer als vorrangig angesehen werde. So wurde bis zum Rechtsprechungswechsel so gut wie keine Rückwirkung im StRecht vom BVerfG für verfassungswidrig erklärt (insges. *Birk*, FR 2011, 1 [5]; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 264 ff., jeweils mwN).

336 **f) Rechtsprechungswechsel des BVerfG – konkret verfestigte Vermögenspositionen, rechtliche Gewährleistungen**

Verhältnismäßigkeit der Rückwirkung: Im Jahr 2010 hat das BVerfG in drei Entsch. auf diese Kritik reagiert und den verfassungsrechtl. Vertrauensschutz für das StRecht konkretisiert (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BVerfGE 127, 1 [20, 21 f.]; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03 ua., BVerfGE 127, 31 [48, 49 f.]; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05 ua., BVerfGE 127, 61 [77, 80]). Das Gericht hält weiterhin an der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung nach dem VZ fest. Nach Abschluss des VZ habe das Vertrauen in die Rechtslage in aller Regel Vorrang. Eine in dieses Vertrauen eingreifende echte Rückwirkung ist daher grds. unzulässig. Anknüpfend an frühere Entsch. (*Musil/Lammers*, BB 2011, 155

[157] mwN) stärkt das Gericht aber den stl. Vertrauensschutz gegenüber unechten Rückwirkungen und nähert ihn in bestimmten Fällen den Rechtsfolgen der echten Rückwirkung an (BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302 [319]). Eine unechte Rückwirkung muss mit dem Senat durch ein hinreichendes öffentliches Interesse gerechtfertigt sein, den Gesetzeszweck geeignet, erforderlich und zumutbar verfolgen (Verhältnismäßigkeit der Rückwirkung).

Konkret verfestigte Vermögensposition: Im Rahmen der Zumutbarkeit ist insbes. zu erörtern, ob das Interesse an der Rückwirkung das durch diese enttäuschte Vertrauen überwiegt. Für die notwendig generalisierende Sicht des Gesetzgebers sei die konkrete Motivlage des Stpfl. weniger maßgeblich, solange er einen konkreten Vermögensbestand erworben, sein Vertrauen betätigt habe. Der Rechtfertigungsbedarf erhöhe sich aber, wenn die Rückwirkung – dies ist der zentrale Begriff – eine konkret verfestigte Vermögensposition nachträglich entwerte. Eine solche Verfestigung liege zB mit Ablauf der Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Grundstücken vor (insges. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BVerfGE 127, 1 [20, 21 f.]; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03 ua., BVerfGE 127, 31 [48, 49 f.]; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05 ua., BVerfGE 127, 61 [77, 80]; ohne auf die konkret verfestigte Vermögensposition abzustellen BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302 [320]). Für den Vertrauensschutz verliert der VZ so an Bedeutung. Die konkrete Verfestigung einer Vermögensposition begründet einen Vertrauensschutz für diese stl. Rechtsfolge. Maßgeblich ist nicht mehr allein der VZ, sondern auch die Disposition des Stpfl. Insges. wird das Maß der Verhältnismäßigkeit der Rückwirkung betont und verdichtet.

Konkreter Blick auf die steuerlichen Regelungen: Dieses Maß ist mit Blick auf die Besonderheiten der jeweiligen strechtl. Regelung anzuwenden. Regt die öffentliche Hand den Stpfl. etwa durch eine Vergünstigung zu einer Disposition an oder schafft sie in einem Sonderabschreibungsmodell gezielt eine Dispositionsmöglichkeit, verdichtet sich das Rechtsvertrauen in die so veranlassten Dispositionen im Vergleich zu den Fällen, in denen der Stpfl. eine Regelungslücke im StRecht nutzt. Regelungen des allgemeinen StTarifs bewirken – anders als eine StBefreiung – grds. keinen Dispositionsschutz. Neben diesen Fällen des grds. erhöhten oder geminderten Dispositionsschutzes auf Seiten des Stpfl. wurden gesetzgeberische Ziele benannt, die idR eine Rückwirkung nicht zu rechtfertigen vermögen, wie eine einfache Verbesserung der Rechtslage, das allgemeine Fiskalinteresse der öffentlichen Hand oder der Wille, Besteuerungslücken zu schließen oder den Steuermisbrauch zu bekämpfen (insges. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 306 ff.; Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 272, jeweils mwN). Diese Fallgruppen geben der allerdings notwendig auf den Einzelfall konzentrierten Abwägung Orientierung.

Vertrauen in die Gewährleistungsfunktion des Rechts: Das Maß der Verhältnismäßigkeit hat das BVerfG sodann in der Entsch. zur Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung privater Veräußerung von Kapitalanteilen (§ 17 Abs. 1, BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05 ua., BVerfGE 127, 61 [79 ff.]) im Sinne eines allgemeinen Rechtsvertrauens gestärkt. Es erklärte die nachträgliche Entwertung von Wertsteigerungen, die bis zur Verkündung des Änderungsgesetzes entstanden sind und bis zu diesem Zeitpunkt nach der zuvor geltenden Rechtslage stfrei realisiert wurden oder stfrei hätten realisiert werden können, zu „konkret verfestigten Vermögenspositionen“, die nur unter einem erhöhten Rechtfertigungsbedarf entzogen werden dürfen (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05 ua., BVerfGE 127, 61

[79 ff.]; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31 [57 ff.]). Das Gericht verschiebt hier den Vertrauensschutz vom Dispositionsvertrauen zu einem allgemeinen Vertrauen in die Gewährleistungsfunktion des Rechts, in die konkret begünstigende stl. Rechtslage.

337 g) Erneute Kritik und weitere Entwicklung

Dieser Rechtsprechungswechsel wird weitgehend als sachgerechte Weiterentwicklung des stl. Vertrauensschutzes begrüßt. Die kritischen Stimmen richten sich weniger gegen die allgemeine Rechtsprechungslinie, sondern warnen vor Praxisproblemen oder rechtsdogmatischen Folgen. Das Merkmal der konkret verfestigten Vermögensposition bleibe unklar und es sei abzuwarten, wie das Gericht die eingeschlagene Linie konkretisiere und durchhalte (*Birk*, FR 2011, 1 [6 f.]). Der Entscheidungsraum des Gesetzgebers werde nun – so der Einwand – spürbar eingeschränkt. Zudem stelle der Rechtsprechungswechsel schwierige Fragen des Übergangs vom alten zum neuen Recht (*Musill/Lammers*, BB 2011, 155 [160]). Die unechte Rückwirkung werde in die Nähe der echten Rückwirkung gerückt (*Werth*, DStZ 2010, 712 [717 f.]). Letztlich verliert die Unterscheidung im StRecht an Bedeutung, weil bereits auf Dauer gewährte stl. Rechtspositionen verfestigt sind (*P. Kirchhof*, DStR 2015, 717).

Entscheidend ist, dass mit dem eigenständigen Schutz der auf das geltende Recht gegründeten, konkret verfestigten Vermögensposition und der Betonung der Gewährleistungsfunktion des Rechts (s. Anm. 336) das Rechtsvertrauen des Berechtigten – also nicht nur des Disponierenden – verfassungsrechtl. gegen rückwirkende Verschlechterungen geschützt ist. Diese neue Rspr. kann für das EStG, insbes. für die Besteuerung stiller Reserven und allg. für die Regel der Gewinnrealisierung, für das Zuflussprinzip oder für die Bewertung geldwerter Vorteile erhebliche praktische Bedeutung gewinnen. Der Steuergesetzgeber wird sich bei rückwirkenden Gesetzesänderungen auf eine verstärkte Rechtsstaatlichkeit einzustellen haben.

338–339 Einstweilen frei.

6. Rückwirkende Gesetzesanwendung

340 a) Vertrauensstiftende Rechtsanwendung

Die Rechtspraxis orientiert sich im StRecht an den Gesetzen, den Verordnungen, der höchstrichterlichen Rspr. und den Verwaltungsvorschriften (insges. Anm. 130 ff.), vermag so Rechtsvertrauen zu schaffen. Die Rspr. ist an die Gesetze gebunden, begründet aber mit ihren Entsch. und deren Leitsätzen eigene Vertrauensstatbestände. Die Verwaltungsvorschriften leiten die Steuerrechtspraxis, die auf ihre Geltung vertraut. Der grundgesetzliche Vertrauensschutz greift daher grds. auch in Fällen rückwirkender Gesetzesanwendung, gegenüber gerichtlichen Entsch. oder Verwaltungsvorschriften. Jedoch kann die zu rückwirkenden Gesetzen entwickelte Vertrauensschutzdogmatik (s. Anm. 331 ff.) nicht einfach auf die Gesetzesanwendung übertragen werden. Rspr. und Verwaltung lösen den zu entscheidenden Fall nach Recht und Gesetz. Dabei können sie klüger werden, bessere Erkenntnisse folgen und die Gesetze neu deuten. Das Vertrauen des Stpfl. ist grds. erst in erheblichem Maße geschützt, wenn er im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage Dispositionen getroffen hat, sich die Rspr. des BFH sodann zu seinen

Lasten verschärft oder von einer allg. geübten Verwaltungspraxis abgewichen wird. Wird eine Rechtsdeutung in Verwaltungsvorschriften vorgegeben, folgt aus dem Gebot der gleichheitsgerechten Rechtsanwendung eine Selbstbindung (Art. 3 Abs. 1 GG, Anm. 136) – der Vertrauensschutz verdichtet sich.

Eine Vertrauen stiftende gesicherte Rechtspraxis liegt demgegenüber nicht vor, wenn eine Rechtsfrage nicht geklärt ist. Auch ein schlichtes Verwaltungsunterlassen begründet keinen entsprechenden Vertrauensschutz. „Gewohnheitsrecht“ kann von vornherein nur bei einem entsprechenden Rechtsbewusstsein maßgebliches Rechtsvertrauen schaffen (BFH v. 26.9.2007 – V B 8/06, BStBl. II 2008, 405). Der Vertrauensschutz greift zudem nicht, wenn die Verwaltung auf eine Rechtsprechungsänderung mit einem Nichtanwendungserlass reagiert. Die Fälle, in denen das Vertrauen nicht geschützt ist, entwickelt der BFH darüber hinaus in einer Parallele zu den Fallgruppen der zulässigen echten Rückwirkung (s. Anm. 332): Musste der Betroffene mit einer Änderung rechnen, hätten ihm Zweifel an einer Praxis kommen müssen oder bestand eine unklare oder verworrene Rechtslage, muss der Vertrauensschutz idR weichen (BFH v. 26.9.2007 – V B 8/06, BStBl. II 2008, 405, mwN). Gleiches gilt – dann wäre die Parallele zu den Fallgruppen echter Rückwirkung abgerundet –, wenn die Rechtsanwendung erkennbar rechtswidrig, für den Betroffenen unbedeutend ist oder aus zwingenden Gemeinwohlgründen geboten war.

b) Rechtsprechungsänderungen

341

Gegen den Vertrauensschutz im Falle von Rechtsprechungsänderungen wurde grds. eingewandt, die Rspr. liefe dann Gefahr, zu erstarren. Zudem wird aus einer verfassungsrechtl. Kontinuitätsgewähr eine Zurückhaltung, eine besondere Begr. von Rechtsprechungsänderungen abgeleitet und diese Vorgabe sodann – falls die Rspr. geändert wird – in einem Gebot, Übergangsregelungen und Härtekláuseln zu verwenden, konkretisiert (*Leisner-Egensperger* in DStJG 27 [2004], 191 [207 ff.] mwN). Der maßgebliche Grund für Rechtsprechungswechsel ist, dass die Richter anderen und besseren Rechtserkenntnissen folgen (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, Rz. 16). Dabei müssen die Gerichte Verantwortung für den Übergang zu neuen Rechtsdeutungen, für das Vertrauen der Rechtsbetroffenen übernehmen. Zu Recht wird insges. zwischen dem „Anlassfall“ für eine Änderung der Rechtsdeutung und „Altfällen“ unterschieden (*Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 615 ff., insbes. 639 f.). Die rechtsgebundene Rechtsanwendung muss den Anlassfall treffend entscheiden. Der Vertrauensschutz kann aber auch dann besondere Vorgaben begründen, insbes. Übergangslösungen fordern. Der rückwirkenden Gesetzesanwendung auf Altfälle zieht der Vertrauensschutz deutlich engere Grenzen, insbes. wenn sie schon rechtskräftig entschieden worden sind – dann ist eine verändernde Bewertung in aller Regel ausgeschlossen. Gemäß § 176 Abs. 1 AO darf bei der Aufhebung und Änderung von StBescheiden nicht zuungunsten des Stpfl. berücksichtigt werden, dass das BVerfG ein Gesetz für nichtig erklärt hat, auf dem die bisherige StFestsetzung beruht, ein oberstes Bundesgericht eine solche Regelung nicht anwendet, weil es diese für verfassungswidrig hält oder eine bei der StFestsetzung angewandte höchstrichterliche Rspr. geändert wurde. Darüber hinaus wird aus dem Vertrauensschutz die Vorgabe abgeleitet, Altfälle weiterhin nach der alten Rechtsdeutung zu lösen (insges. *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 615 ff., insbes. 646 ff.). Jedenfalls kann der Vertrauensschutz auch für die Altfälle Übergangsregeln fordern

(BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608; BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, Rz. 79f.; BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019, 208, Rz. 41; BFH v. 27.9.2017 – II R 41/15, BStBl. II 2018, 667, Rz. 32; insges. *Levedag*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 181 [197 ff.]). Wird der Vertrauensschutz nicht durch allgemeine Billigkeitsregelungen oder Übergangsregelungen gewahrt, muss das FA dem Vertrauen der Bürger durch Einzelmaßnahmen – zB nach § 163 AO – Rechnung tragen (BFH v. 26.9.2007 – V B 8/06, BStBl. II 2008, 405).

342 c) **Verwaltungsvorschriften**

Diese Grundsätze können nicht einfach auf Verwaltungsvorschriften übertragen werden. Verwaltungsvorschriften lösen – anders als richterliche Entsch. – nicht einen konkreten Einzelfall, sondern dienen dem gleichmäßigen Vollzug der Gesetze. Sie sind Behördeninterna, die über die Selbstbindung der Verwaltung und den Gleichheitssatz Außenwirkung entfalten (s. Anm. 136, 340). § 176 Abs. 2 AO betont die Bindung an Verwaltungsvorschriften in besonderen Fällen des Vertrauensschutzes. Hiernach darf bei der Aufhebung oder Änderung eines StBescheids nicht zuungunsten des Stpfl. berücksichtigt werden, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift rechtswidrig ist. Aus dem verfassungsrechtl. Vertrauensschutz wird darüber hinaus ein generelles Verbot hergeleitet, Verwaltungsvorschriften rückwirkend zu verschärfen. Verwaltungsvorschriften seien für die Zukunft zu ändern, insbes. wenn sie auf eine neue Rspr. reagieren (insges. *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 282; vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 169 ff.). Daneben wird erwogen, die für die Gesetzgebung geltenden Grundsätze auf Verwaltungsvorschriften zu übertragen (s. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 169, mwN; insges. *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 680 ff.).

Verwaltungsvorschriften sind gesetzesakzessorisch. Wird ein Gesetz rückwirkend geändert, ist die Verwaltungsvorschrift entsprechend rückwirkend zu ändern. Reagiert die Verwaltungsvorschrift demgegenüber auf eine rückwirkende Rechtsprechungsänderung, ist eine rückwirkende Änderung idR ausgeschlossen. Sonst würde die rückwirkend geänderte Rspr. über den Anlassfall hinaus auf weitere Fälle übertragen. Dies verbietet der Vertrauensschutz aber in aller Regel (s. Anm. 341). Eine rückwirkende Modifikation von Verwaltungsvorschriften ohne eine Änderung des EStG oder der Rspr., also aufgrund einer neuen Rechtsüberzeugung der Verwaltung, untersagt der Vertrauensschutz ebenfalls in aller Regel. Neu gewonnene Rechtserkenntnisse sollen die Verwaltung leiten, wenn sie eine Rechtsfrage beantwortet. Das schutzwürdige Vertrauen der Bürger steht aber der Erwägung entgegen, sie rückwirkend auf vergangene Fälle zu erstrecken.

343–349 Einstweilen frei.

7. Kumulative Belastung

350 a) **Schwächen der Grundrechtsdogmatik**

Die Regelsteuerlast ist aufgrund des komplizierten EStRechts nur schwer zu ermitteln. Die Prüfung des grundrechtl. Maßes der Steuerlast baut daher auf einen unsicheren tatsächlichen Ausgangspunkt (s. Anm. 189, 221, 246). Das ungenaue Wissen über die Steuerlast verstärkt ein allgemeines Problem der Grundrechtsdogmatik. Die gängige Prüfung erörtert einen Eingriff am leitenden Maß eines Grund-

rechts. Kumulative Belastungen durch unterschiedliche, isoliert betrachtet zulässige Grundrechtseingriffe werden noch zu wenig wahrgenommen. Dies hat zur Folge, dass Gesamtlasten nicht abgewehrt werden, obwohl sie das Maß des Zumutbaren überschreiten und die Erfordernisse der Gleichheit verfehlen. Das ertragstl. Schulbeispiel für eine kumulative Belastung bietet der Gewerbetreibende, der mit Est und GewSt belastet wird (BVerfG v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116; BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966, 1140/09, BVerfGE 141, 220 [280]; BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, BStBl. II 2009, 7). Insgesamt hat das Problem der kumulativen Belastung aber in der Rechtsprechung des BVerfG und in der Literatur in den letzten Jahren eine stärkere Aufmerksamkeit erfahren (BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966 ua., BVerfGE 141, 220 [280 f.]; BVerfG v. 27.3.2012 – 2 BvR 2258/09, BVerfGE 130, 372 [392]; BVerfG v. 10.6.2009 – 1 BvR 706 ua., BVerfGE 123, 186 [265 f.]; BVerfG v. 12.4.2005 – 2 BvR 581/01, BVerfGE 112, 304 [319 f.]; siehe zuvor: BVerfG v. 2.5.1967 – 2 BvR 391/64 ua., BVerfGE 21, 378 [383 ff., insbes. 388]; G. Kirchhof, Kumulative Belastung durch unterschiedliche staatliche Maßnahmen, NJW 2006, 732 ff.; G. Kirchhof, Grundrechte und Wirklichkeit, 2007, 27 ff.; siehe für den parallelen Begriff des „additiven Grundrechtseingriffs“ Lücke, DVBl. 2001, 1469; E. Hofmann, AöR 133 (2008), 523; Klement, AöR 134 (2009), 35; Bronkars, Kumulative Eigentumseingriffe, 2007; Kromrey, Belastungskumulation: Ein Beitrag zur Erweiterung des grundrechtlichen Eingriffsbegriffs, 2018; Heu, Kumulierende Grundrechtseingriffe, 2018; Ruschemeiner, Der additive Grundrechtseingriff, 2019).

b) Verfassungsgeforderte Gesamtbetrachtung – Voraussetzungen

351

Steuerrecht – vertrautes Problem: Das Problem der kumulativen Belastung ist dem Steuerverfassungsrecht bekannt. Das BVerfG hatte im sog. Halbteilungsgrundsatz aus Art. 14 Abs. 2 GG eine Grenze für das Zusammenwirken der VSt zu den Ertragsteuern entwickelt, diesen Weg aber später nicht weiterverfolgt (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [138]; später BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [114, 118]; s. Anm. 244). Das Rechtsstaatsprinzip ergänzt diesen Maßstab in der Vorgabe, dass alle rechtsetzenden Organe ihre Regelungen aufeinander abzustimmen, Widersprüche zu vermeiden haben (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 ua., BVerfGE 98, 106 [125 f.]; BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91 ua., BVerfGE 98, 83 [97]; BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12 ua., BVerfGE 141, 1 [35]; s. Anm. 187). Der Gleichheitssatz fordert vom Gesetzgeber eine folgerichtige Belastungsentscheidung (s. Anm. 267 ff.). Diese Forderung gilt nicht nur für eine Steuer, sondern für das gesamte StRecht (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2013, 1267 f.; G. Kirchhof, DStR 2009, Beihefter zu Heft 49, 135 [137 ff.]; s. Anm. 271, jeweils mwN). Das BVerfG hat jüngst betont, dass die gesetzliche Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage den stl. Belastungsgrund realitätsgerecht abbilden muss (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 [185 f. mwN]; zuvor BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 [20]; s. Anm. 266). All diesen auf das Gesamtsystem bezogenen verfassungsrechtl. Vorgaben ist nicht genügt, wenn eine stringente Systemscheidung des EstG durch das Zusammenwirken mit anderen Steuern wieder zunichtegemacht würde. Die Grundrechte wehren übermäßige und ungleichmäßige Steuerlasten ab (s. Anm. 240 ff., 260 ff.). Der Schutz erstreckt sich nicht nur auf eine einzelne Steuer, sondern verbietet auch eine unzumutbare Belastung durch unterschiedliche stl. Eingriffe. Eine Grundrechtsdogmatik, die den Blick auf eine Steuer verengt, die

Gesamtlasten nicht wahrnimmt, entfaltet die grundrechtl. Gewährleistungen daher nicht hinreichend.

Kumulative Belastung, Breiten-, Folge- und Gegenwirkung: Das Rechtsproblem kumulativ wirkender Grundrechtseingriffe findet seinen Ausgangspunkt in der umfassenden Grundrechtsbindung der öffentlichen Hand (Art. 1 Abs. 3, Art. 20 Abs. 3 GG). Der Einzelne wird vor grundrechtswidrigen Lasten geschützt, mögen sie durch eine oder unterschiedliche Maßnahmen entstehen, gewollt oder ungewollt sein. Eine Grundrechtsbelastung muss als Einzelmaßnahme und im Zusammenwirken mit anderen Lasten verhältnismäßig sein. Beeinträchtigungen können gerade in der Kumulation das Maß des Zumutbaren verletzen, wenn sie sich ergänzen und vor allem wenn sie dadurch eine andere Qualität erreichen. Eine Belastungskumulation kann stärker sein als die abstrakte Gesamtbetrachtung der Einzeleingriffe. Wirkungen können sich aber auch widersprechen und behindern. Ergänzen sich verschiedene Abgaben derart, dass ein Beruf nicht mehr gewählt werden kann oder gewählt wird, verbinden sich die Finanzlasten letztlich zu einer Beeinträchtigung der Berufswahl, die als solche besonders zu rechtfertigen ist. Das Maß der Verfassung kann auch verletzt werden, wenn alle Betroffenen isoliert betrachtet in zumutbarer Weise belastet werden, die Lasten aber insgesamt so zahlreich sind und der Adressatenkreis so groß ist, dass die Gesamtlast aller im Vergleich zum Nutzen der Maßnahmen nicht mehr angemessen ist. Diese Perspektive drängt sich insbes. für das stl. Massenfallrecht auf, wenn etwa Anzeigepflichten auch unerhebliche Details betreffen. Die Grundrechte verbieten in diesen Fällen Belastungen aufgrund ihrer Breitenwirkung. Eine Maßnahme der öffentlichen Hand kann aber auch in einer Folgewirkung das Maß der Verfassung verletzen. In diesen Fällen betrifft sie einen anderen mit, doch ist diese Wirkung grundrechtlich nicht zu rechtfertigen. So kann die Steuerentlastung eines Unternehmensteils in einem Land aufgrund stl. Verbindungen zu einer Steuerbelastung eines in einem anderen Staat gelegenen Unternehmensteils führen. Eine verfassungswidrige Gegenwirkung liegt schließlich vor, wenn eine stl. Begünstigung für andere Grundrechtsberechtigte unzumutbare Nachteile mit sich bringt. Die gängige Grundrechtsprüfung nimmt die Rechtsprobleme der Breiten-, Folge- und Gegenwirkung nicht in jedem Fall hinreichend auf, darf auch die kumulative Belastung nicht vernachlässigen. Ansonsten könnte sich der Rechtsstaat in den Grenzen der Verfassung wähen, obwohl er das Grundgesetz verletzt (insges. G. Kirchhof, Kumulative Belastung durch unterschiedliche staatliche Maßnahmen, NJW 2006, 732 ff.; G. Kirchhof, Grundrechte und Wirklichkeit, 2007, 27 ff.).

Kumulation – gleicher Adressat, vergleichbarer Belastungsgegenstand: Doch nicht alle Eingriffe ergänzen sich in ihren grundrechtlichen Wirkungen. So können zu ertragstl. Lasten neue stl. Zahlungspflichten aufgrund eines besonderen privaten Konsums treten. Zwar mag der Betroffene sich angesichts all dieser Abgaben überfordert fühlen. Doch ergänzen sich diese nicht grundrechtserheblich, weil sie ganz unterschiedliche Lebensbereiche betreffen, der Steuerpflichtige auf den privaten Konsum einfach hätte verzichten können. Eine kumulative Grundrechtsbelastung liegt nur vor, wenn die Maßnahmen *gleichzeitig* gegenüber dem *gleichen Adressaten* wirken und einen grundrechtlich *vergleichbaren Gegenstand* betreffen (insges. G. Kirchhof, Kumulative Belastung durch unterschiedliche staatliche Maßnahmen, NJW 2006, 732 ff.; G. Kirchhof, Grundrechte und Wirklichkeit, 2007, 27 ff.). Kumulative Belastungen können unterschiedliche grundrechtliche Gewährleistungen mit verschiedenen Schutzintensitäten und Grundrechtsschranken berühren (jüngst

Ruscheiner, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, 136 ff.). Entscheidend ist nicht, ob die Maßnahmen das gleiche Ziel verfolgen oder in das gleiche Grundrecht eingreifen (so aber *Lücke*, DVBl. 2001, 1469 [1474, 1470]; *Klement*, AöR 134 [2009], 35 [43]; *Kaltenstein*, SGB 2016, 365 [369]; *Jesse*, Instrumentenverbund als Rechtsproblem am Beispiel effizienter Energienutzung, 2014, 164 ff., insbes. S. 199; *Ruscheiner*, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, 173, fordert, dass in das gleiche Grundrecht eingegriffen wird; insgesamt kritisch: *Würsig*, Die Steuerung von Summenbelastungen im öffentlichen Immissionsschutzrecht, 2009, 69 f.; anders: *Bronkars*, Kumulative Eigentumseingriffe, 2007, 89 ff.; *Kromrey*, Belastungskumulation: Ein Beitrag zur Erweiterung des grundrechtlichen Eingriffsbegriffs, 2018, 105 ff., 203; *Bernsdorff*, SGB 2011, 121 [122]; s. für die breite Diskussion insbes. *Jesse*, Instrumentenverbund als Rechtsproblem am Beispiel effizienter Energienutzung, 2014, 164 ff., *Ruscheiner*, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, 130 ff.). Maßgeblich ist, ob sich die grundrechtlichen Belastungen beim Betroffenen ergänzen. Die Verfassung zieht keine allgemeine Grenze, wann solche kumulativen Belastungen unverhältnismäßig sind. Doch ist anerkannt, dass öffentliche Maßnahmen auch in ihren kumulativen Wirkungen den Betroffenen zumutbar sein müssen.

Gerichtliche Prüfung anhand jeder Maßnahme, erhebliche Darlegungslasten (BVerfG): Das BVerfG hat insbesondere in jüngeren Entscheidungen „kumulative oder ‚additive‘ Grundrechtseingriffe“ am Maß der Grundrechte gemessen (BVerfG v. 27.3.2012 – 2 BvR 2258/09, BVerfGE 130, 372 [392]; BVerfG, 20.4.2016 – 1 BvR 966 ua., BVerfGE 141, 220 [280 f.]). Die Figur ist der Rechtsprechung aber schon seit längerer Zeit vertraut. Bereits zu Beginn der 1960er Jahre hat das Gericht das grundrechtliche Zusammenwirken verschiedener Gesetze grundrechtlich erörtert (BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 [341 ff.]). Später stellte es für das Steuerrecht fest, dass der Verfassungsverstoß prozessual anhand jeder der zusammenwirkenden Normen geprüft werden kann (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26/84 ua., BVerfGE 82, 60 [84]). Im Prozess sind die unterschiedlichen Eingriffe, ihre jeweilige Belastungsintensität, hieran anknüpfend die Gesamtbelastung und die Zumutbarkeitsgrenzen substantiiert darzulegen und sodann verfassungsrechtlich zu bewerten (BVerfG v. 13.9.2006 – 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196 [247 f.]; BVerfG v. 10.6.2009 – 1 BvR 706 ua., BVerfGE 123, 186 [266]; BVerfG v. 7.3.2018 – 1 BvR 1314 ua., BVerfGE 145, 20 [81 f.]).

Verhältnismäßige Gesamtlast, „spezifisches Gefährdungspotential“ (BVerfG): Unterschiedliche grundrechtliche Eingriffe vermögen sich – so das BVerfG – rechtserheblich zu ergänzen. „Verschiedene einzelne, für sich betrachtet geringfügige Eingriffe in grundrechtlich geschützte Bereiche“ können „in ihrer Gesamtwirkung zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung führen, die das Maß der rechtsstaatlich hinnehmbaren Eingriffsintensität überschreitet“ (BVerfG v. 10.6.2009 – 1 BvR 706 ua., BVerfGE 123, 186 [265 f.]); BVerfG v. 3.6.2014 – 1 BvR 79/09 ua., NJW 2014, 3634 [3638]; vgl. BVerfG v. 17.8.2004 – 1 BvR 378/00, NJW 2005, 273 [274]). Der Grundrechtskumulation wohnt insgesamt „ein spezifisches Gefährdungspotential für grundrechtlich geschützte Freiheiten inne. Ob eine Kumulation von Grundrechtseingriffen das Maß der rechtsstaatlich hinnehmbaren Eingriffsintensität noch wahrt, hängt von einer Abwägung aller Umstände ab, in die auch gegenläufige Verfassungsbelange einzubeziehen sind“ (BVerfG v. 27.3.2012 – 2 BvR 2258/09, BVerfGE 130, 372 [392]; BVerfG v. 7.3.2018 – 1 BvR 1314 ua., BVerfGE 145, 20 [81 ff.]). Eine kumulative Belastung muss hiernach in der bewirkten Gesamtlast verhältnismäßig und zumutbar sein.

Kumulative Belastung aus unterschiedlichen Rechtsbereichen: Das Bundesverfassungsgericht stellte sodann angesichts des Verbots der mehrmaligen Bestrafung wegen derselben Tat fest (Art. 103 Abs. 3 GG), dass es verfassungsrechtlich auf die Wirkung der Gesamtlast, und nicht darauf ankomme, welchem Regelungsgrund die Eingriffe entspringen und welchem Regelungsziel sie folgen. Zwar unterscheide sich das Straf- und Disziplinarrecht in diesen Punkten, weswegen Art. 103 Abs. 3 GG nicht greife. „Die im Rechtsstaatsgedanken enthaltene Idee der Gerechtigkeit schließt es [aber] aus, einen Soldaten wegen ein und derselben Tat zunächst eine Freiheitsstrafe nach der Wehrdisziplinarordnung und dann noch eine vom Strafgericht für tatangemessen gehaltene weitere Freiheitsstrafe voll verbüßen zu lassen. Sie gebietet vielmehr, bei der Bemessung der Kriminalstrafe, die, wenn auch aus anderen Gesichtspunkten ausgesprochene, ihrer Wirkung nach aber gleichartige disziplinäre Freiheitsstrafe anzurechnen“ (BVerfG v. 2.5.1967 – 2 BvR 391/64 ua., BVerfGE 21, 378 [383 ff., Zitat: 388]; BVerfG v. 5.5.2015 – 2 BvL 17, 18/09 ua., BVerfGE 139, 64 [124, 136]). Im Anschluss prüfte das Bundesverfassungsgericht, ob eine grundrechterhebliche „Gesamtbelastung“ eines Arbeitgebers auch im Zusammenwirken unterschiedlicher Rechtsbereiche im grundrechtlichen Sinne zumutbar ist. „Die Zugehörigkeit der Vorschriften zu verschiedenen Rechtsgebieten rechtfertigt es nicht, die jeweils durch das Sozialrecht und das Arbeitsrecht ausgelöste Beschwer des Arbeitgebers isoliert zu betrachten“ (BVerfG v. 10.11.1998 – 1 BvR 2296/96, BVerfGE 99, 202 [213 ff., Zitat: 214]). „Beim Einsatz moderner, insbesondere dem Betroffenen verborgener Ermittlungsmethoden müssen die Sicherheitsbehörden mit Rücksicht auf das dem ‚additiven‘ Grundrechtseingriff innewohnende Gefährdungspotenzial koordinierend darauf Bedacht nehmen, dass das Ausmaß der Überwachung insgesamt beschränkt bleibt“ (BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966 ua., BVerfGE 141, 220 [280 f.]). Verfassungswidrige kumulative Grundrechtseingriffe können nach dieser Rechtsprechung auch durch ein Zusammenwirken verschiedener Rechtsbereiche, die unterschiedlichen Zielsetzungen folgen, entstehen. Das gleiche Regelungsziel müssen Maßnahmen, die sich grundrechtlich ergänzen, nicht verfolgen. Grundrechterhebliche Kumulationen können insbesondere auch dadurch bewirkt werden, dass verschiedene öffentliche Hände Belastungen nicht hinreichend koordinieren. So dürfen Ermittlungsmaßnahmen des Bundes und der Länder, auch von Gemeinden oder überstaatlichen Einrichtungen nicht zu einer unzulässigen Rundumüberwachung führen, selbst wenn die zuständigen Stellen die erlangten Informationen nicht austauschen. Die Sicherheits- und Ermittlungsmaßnahmen müssen koordiniert und Vorkehrungen zum Schutz vor grundrechtswidrigen Gesamtlasten getroffen werden (BVerfG v. 12.4.2005 – 2 BvR 581/01, BVerfGE 112, 304 [319 f.]).

352 c) Unterschiedliche öffentliche Hände – Koordinationsbedarf

Das Verfassungsproblem der kumulativen Belastung verschärft sich damit, wenn unterschiedliche öffentliche Hände auf einen Betroffenen zugreifen, ohne von den Eingriffen zu wissen oder sie hinreichend aufeinander abzustimmen. Wird ein Betrieb durch ESt und GewSt, die ErbSt und durch unterschiedliche Umweltabgaben, durch kommunale Verbrauchs- und Aufwandsteuern monetär belastet, treten sodann zu dieser abgabenrechtl. Gesamtbelastung Verpflichtungen im Rahmen des LStAbzugs und durch zahlreiche Sozialgesetze sowie Verwaltungslasten durch weitere nationale, supranationale und internationale Regelungen, droht die Gesamtbelastung aus dem Auge zu geraten und das GG zu verletzen.

d) Modifikation der Grundrechtsdogmatik

353

Die Grundrechtsdogmatik ist angesichts des drängenden Problems der kumulativen Belastung zu modifizieren. Die grundrechtl. Prüfung hat mit einer Analyse der Wirklichkeit zu beginnen, welche über den Blickwinkel eines Eingriffs und Grundrechts hinausgreift und die Gesamtlasten verlässlich erfasst. Auf dieser Grundlage ist weiterhin zunächst der einzelne Eingriff am Maß des GG zu erörtern. Das BVerfG wird auch im Bewusstsein des Verfassungsproblems der kumulativen Belastung (BVerfG v. 7.3.2017 – 1 BvR 1314, 1630/12 ua., BVerfGE 145, 20 [81]) idR nur einen Eingriff für verfassungswidrig erklären und aufheben. Im Falle einer verfassungswidrigen Gesamtbelastung ist es der Auftrag des Gesetzgebers – nicht des Richters – eine Gesamtlast durch Reduzierung einer vom Gesetzgeber dafür als geeignet erachteten Einzellast zurückzunehmen, um so das Maß der Verfassung wieder zu erreichen. Eine unzumutbare Gesamtbelastung wird das BVerfG deshalb für unvereinbar mit dem GG, die sie bewirkenden Maßnahmen der öffentlichen Hand aber nicht für nichtig erklären (s. Anm. 121 f.). Die notwendige Gesamtschau beauftragt den Steuerstaat, sich der Belastungswirklichkeit einzelner Steuern und des gesamten StRechts zu vergewissern (insges. G. Kirchhof, Grundrechte und Wirklichkeit, 2007; G. Kirchhof, DStR 2009, Beihefter zu Heft 49, 135 [137 ff.]).

e) Frage nach der kumulierenden Steuerwirkung

354

Aber auch eine in dieser Weise modifizierte Grundrechtsdogmatik fragt, welche Steuerlasten nebeneinander gerechtfertigt sind, welche sich ausschließen oder kumulieren. Dieses Rechtsproblem steht in einer Verbindung zu den Steuerkonkurrenzen (vgl. hierzu allg. J. Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, 36 ff.; P. Kirchhof, NJW 1987, 3217 [3223 f.]; aus jüngerer Zeit Kube, Steuerkonkurrenzen in der Finanzverfassung, HFSt 3 [2016], 54 ff.; Seiler, Vernachlässigte Vorfagen als Grund steuerrechtlicher Sonderwege?, in Droege/Seiler (Hrsg.), Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, 19 [30 f.]). Unterschiedliche Steuern greifen auf verschiedene Steuergegenstände zu. Die ESt und die KSt belasten – wie ihre Zuschläge und die GewSt – einen verfügbaren Ertrag, der am Markt erzielt wurde. Die Erb- und SchenkungSt erfassen hingegen einen Zufluss, den der Stpfl. ohne eigene Marktanstrengung erhält. Die Grundsteuer (hierzu BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14, BVerfGE 148, 147) knüpft an Grund und Boden an. Demgegenüber belasten Verbrauchs-, Aufwands- und Verkehrssteuern die Vermögensverwendung. Diese Unterschiede der StTatbestände sind auch für die Rechtsfrage nach der kumulativen StBelastung maßgeblich, ohne diese aber zu beantworten. Entscheidend ist nicht allein der Steuergegenstand, auch nicht die Technik der Besteuerung oder der Steuergläubiger, sondern die Steuerwirkung.

f) Gegenständliche und personale Mehrfachbelastung

355

Grundrechtseingriffe ergänzen ihre Wirkung rechtserheblich, wenn sie auf den gleichen Gegenstand eines Betroffenen zur gleichen Zeit zugreifen (s. Anm. 351 mwN). Eine Kumulation von Steuerlasten liegt jedenfalls dann vor, wenn die Steuern – wie die ESt und GewSt – am gleichen Maß der Leistungsfähigkeit anknüpfen. Dies bedeutet aber nicht, dass Steuern, die wie die ESt und USt auf verschiedene Steuergegenstände zugreifen, sich generell nicht grundrechtserheblich ergänzen.

Die unterschiedlichen Steuern treffen auf eine Wirklichkeit, in der sie von einem Stpfl. entrichtet werden müssen, dann auch – wie bei der USt – auf einen anderen Steuerträger überwältigt werden können. Steuersystematisch getrennte Abgaben ergänzen sich durch die individuelle Gesamtbelastung eines Abgabepflichtigen.

Drei Arten kumulativer Steuerlasten: Demnach sind drei verschiedene Arten der kumulativen StBelastung zu unterscheiden. Eine gegenständliche Mehrfachbelastung liegt vor, wenn ein Steuergegenstand eines Stpfl. durch unterschiedliche Abgaben mehrfach betroffen ist. Belastet die öffentliche Hand hingegen verschiedene Steuergegenstände eines Stpfl., liegt – zweitens – lediglich eine personale Mehrfachbelastung vor. Schließlich sind – drittens – kumulative Belastungen mehrerer Steuersubjekte, aber desselben Steuergegenstandes denkbar (personenübergreifende gegenständliche Mehrfachbelastung). Bei der einfachen und der personenübergreifenden gegenständlichen Mehrfachbelastung stellt sich vor allem die Frage, ob ein Steuergegenstand mehrfach für die Besteuerung herangezogen, ob zB ein schon versteuertes Einkommen nochmals mit einer GewSt belastet werden darf. Bei der personalen Mehrfachbelastung ist zu prüfen, ob der Verfassungsmaßstab – insbes. das Verhältnismäßigkeitsprinzip – diese Belastung ein und derselben Person rechtfertigt, etwa der in seinem Einkommen schon besteuerte EStSchuldner auch noch Verbrauchsteuern für seinen Konsum aus seinem Einkommen finanzieren kann. Ein Ausgleich übermäßiger Mehrfachbelastung ist insbes. durch Verzicht oder Mäßigung einer Steuer möglich, durch Abzug der einen Steuer von der Bemessungsgrundlage der anderen Steuer (vgl. § 12 Nr. 3) oder durch Ermäßigung oder Anrechnung der einen Steuer auf die andere (vgl. §§ 35, 35b).

356 g) Regelungsauftrag des Gesetzgebers

Das geltende Recht reagiert noch nicht hinreichend auf kumulative StBelastungen. Ohnehin stellt sich die Frage, in welchem Maß zB die ESt- mit der USt- oder Mineralölsteuerlast kumuliert, insbes. wenn die Verbrauchsteuerlasten von individuellen Konsum- oder Fahrtsentscheidungen abhängen. Das grundrechtl. Maß für kumulative Belastungen will nicht bewirken, dass auf einen erhöhten Konsum mit einer niedrigeren Steuerlast reagiert würde. Jedoch fallen USt und Mineralölsteuer bei nahezu jedem Stpfl. an. Gleiches gilt aber nicht für Erb- und SchenkungSt, weil diese nur in besonderen Fällen zu entrichten sind. Die Verbrauchsteuern sind – wie auch die Aufwandsteuern – bei der Ermittlung der kumulativen Steuerlast daher grds. typisierend zu berücksichtigen. Steuern, die in besonderen Fällen zu entrichten sind, sind demgegenüber grds. nicht, sondern nur in besonderen Härtefällen zu beachten. Die Steuerkumulation ist insges. nicht aus dem Einzelfall, sondern aus dem Regelfall zu ermitteln.

Die Typisierung des Regelfalls ist die Aufgabe des Gesetzgebers. Dieser sollte insbes. die personalen Mehrfachbelastungen typisierend erfassen. Ohne diese gesetzliche Regelung kann das gleichheits- und freiheitsrechtl. Maß für kumulative Steuerlasten kaum greifen. Dies gilt umso mehr, wenn die Steuergesetze so kompliziert sind, dass die Regelsteuerlast kaum zu ermitteln und die tatsächliche Belastung eines Einzelnen kaum vorherzusehen ist. Die verlässliche Analyse der stl. Realität, der Ausgangspunkt jeder Grundrechtsprüfung, wird nur gelingen, wenn die Folgen der Gesetze erfasst, wenn Steuergesetze mit einem Mindestmaß an Konsistenz und Folgerichtigkeit erlassen werden. Die so typisierte Gesamtbelastung muss das besondere stl. Maß der Verfassung wahren. Die Grundrechte beauftragen den Ge-

setzgeber auch hier, die grundrechtl. Gewährleistungen zu stärken (insbes. Anm. 195 ff., 275).

Einstweilen frei.

357–399

C. Europarechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Einkommen

Schrifttum Gesamtdarstellungen, Kommentare und Handbücher: *Terhechte* (Hrsg.), Verwaltungsrecht der Europäischen Union, 2011; *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1 – Europäische Grundfreiheiten, 2. Aufl. 2012; *Streinz* (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012; *Vedder/Heintschel/von Heinegg* (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 2012; *Rengeling/Middeke/Gellermann* (Hrsg.), Handbuch des Rechtsschutzes in der Europäischen Union, 3. Aufl. 2014; *Craig/de Búrca*, EU Law – Texts, Cases and Materials, 6. Aufl. 2015; *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016; *Streinz*, Europarecht, 10. Aufl. 2016; *Bieber/Epiney/Haag*, Die Europäische Union – Europarecht und Politik, 12. Aufl. 2017; *Geiger/Khan/Kotzur*, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2017; *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 8. Aufl. 2018; *Schwarze* (Hrsg.), EU-Kommentar, 4. Aufl. 2018; *Dauses*, EU-Wirtschaftsrecht, Loseblatt; *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union – Kommentar, Loseblatt.

Schrifttum Steuerrechtliche Gesamtdarstellungen und Kommentare: *Sedemund*, Europäisches Ertragsteuerrecht, 2008; *Kellersmann/Treich/Lampert/Heinemann*, Europäische Unternehmensbesteuerung I – Europarecht, Grundfreiheiten, Beihilfeproblematik, 2. Aufl. 2013; *Kellersmann/Treich/Lampert/Heinemann*, Europäische Unternehmensbesteuerung II, 2. Aufl. 2013; *Panayi*, European Union Corporate Tax Law, 2013; *Rehm/Nagler*, Europäisches Steuerrecht, 2013; *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015; *Schulze/Zuleeg/Kadelbach* (Hrsg.), Europarecht – Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Aufl. 2015; *Helminen*, EU Tax Law: Direct Taxation, 2016; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2016; *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 4. Aufl. 2016; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. 2017; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018; *M. Lang* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, DStJG 42 (2018); *Terra/Wattel*, European Tax Law, 7. Aufl. 2018; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018; *Musil/Weber-Grellet* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2019; *Panayi/Haslehner/Traversa* (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020.

Weiteres Schrifttum: *Ress*, Die Bedeutung der Rechtsvergleichung für das Recht internationaler Organisationen, ZaöRV (1976), 227; *Dworkin*, Law's Empire, Cambridge, 1986; *Di Fabio*, Richtlinienkonformität als ranghöchstes Normauslegungsprinzip? Überlegungen zum Einfluß des indirekten Gemeinschaftsrechts auf die nationale Rechtsordnung, NJW 1990, 947; *Schilling*, Rang und Geltung von Normen in gestuften Rechtsordnungen, 1994; *Oster-tun*, Gewohnheitsrecht in der EU, 1996; *Müller-Franken*, Gemeinschaftsrechtliche Fristen-hemmung, richtlinienkonforme Auslegung und Bestandskraft von Verwaltungsakten, DVBl. 1998, 758; *Lenaerts*, Interlocking Legal Orders in the European Union and Comparative Law international and Comparative Law Quarterly 52 (2003), 873; *Schulze/Seif* (Hrsg.), Richterrecht und Rechtsfortbildung in der Europäischen Rechtsgemeinschaft, 2003; *Mayer/Schürbrand*, Einheitlich oder gespalten? – Zur Auslegung nationalen Rechts bei überschießender Umsetzung von Richtlinien, JZ 2004, 545; *Schön*, Tax Issues and Constraints on Re-organizations and Reincorporations in the European Union, Tax Notes International Vol. 34 (2004), 197; *Drüen/Kahler*, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, StuW 2005, 171; *Möllers*, Tertiäre exekutive Rechtsetzung im Europarecht in *Schmidt-Aßmann/Schöndorf-Haubold* (Hrsg.), Der Europäische Verwaltungsverbund, 2005, 293; *Seiler*, Das Steuerrecht unter dem Einfluss der Marktfreiheiten, StuW 2005, 25; *Habersack/Mayer*, Die Problematik der überschießenden Umsetzung in *Riesenhuber* (Hrsg.), Europäische Methodenlehre-Handbuch für Ausbildung und Praxis, 2006, 334; *Jochum*, Zur Fortsetzung der Rechtssache Marks & Spencer: Gestattet das europäische Gemeinschaftsrecht eine „geltungs-

erhaltende Reduktion“ des nationalen Steuerrechts?, IStR 2006, 621; *Lüdicke/Hummel*, Zum Primat des primären Gemeinschaftsrechts, IStR 2006, 694; *Seer*, The Jurisprudence of the European Court of Justice: Limitation of the Legal Consequences, European Taxation 2006, 470; *Tridimas*, The general principles of EU law, 2006; *Funke*, Der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts, DÖV 2007, 733; *Gosch*, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553; *Schön*, Group Taxation and the CCCTB, Tax Notes International Vol. 48 (2007), 1063; *Classen*, Rechtsstaatlichkeit als Primärrechtsgebot in der Europäischen Union – Vertragsrechtliche Grundlagen und Rechtsprechung der Gemeinschaftsgerichte, EuR 2008, Beihefter 3, 7; *Dourado da Palma Borges* (Hrsg.), The Acte Clair in EC Direct Tax Law, 2008; *Gänswein*, Der Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts, 2009; *Rust*, Rechtsfolgen EG-rechtswidriger Normen, IStR 2009, 382; *Durner*, Verfassungsrechtliche Grenzen richtlinienkonformer Auslegung, 2010; *Dürschmidt*, „Europäisches Steuerrecht“ nach Lissabon, NJW 2010, 2086; *Kofler*, Das Verhältnis zwischen primärem und sekundärem Unionsrecht im direkten Steuerrecht in *Lang/Weinzierl* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, FS Friedrich Rödler, 2010, 434; *M. Lang*, Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2010, 1003; *Schmehl*, Das Gemeinschaftsrecht und die steuerliche Verbilligung von Schulgeldzahlungen an Privatschulen, EuR 2010, 386; *Bobek*, A Fourth in the Court: Why are there Advocates-General in the Court of Justice?, Cambridge Journal of European Legal Studies 14 (2011/12), 529; *Böwing-Schmalenbrock*, Verbösernde Gleichheit und Inländerdiskriminierung im Steuerrecht, 2011; *Ismer/Keyser*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 2011, 81; *Lehner*, Die Vorlagepflicht an den EuGH im Vorabentscheidungsverfahren in *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 329; *Löhr/Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand: Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, 2011; *Meßerschmidt*, Europäisches Umweltrecht, 2011; *Schwarze*, Soft Law im Recht der Europäischen Union, EuR 2011, 3; *Schwarze*, Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts bzw. Unionsrechts durch den EuGH, Forschungen aus Staat und Recht 136 (2011), 223; *Wernsmann*, Grundrechtsschutz nach Grundgesetz und Unionsrecht vor dem BVerfG, NZG 2011, 1241; *Haslehner*, Zum Verhältnis von Gleichheit und Rechtssicherheit im EU-Steuerrecht, StuW 2012, 242; *Obwexer*, Der Beitritt der EU zur EMRK: Rechtsgrundlagen, Rechtsfragen und Rechtsfolgen, EuR 2012, 115; *Rösler*, Aufgaben einer europäischen Rechtsmethodenlehre, Rechtstheorie 43 (2012), 495; *Uerpmann-Witzack*, Rechtsfragen und Rechtsfolgen des Beitritts der Europäischen Union zur EMRK, EuR-Bei 2012, 167; *Zorn*, Die Verdrängungswirkungen der EU-Grundfreiheiten am Beispiel der Rs. Haribo, IStR 2012, 86; *Hahn*, Grundsatz ne bis in idem: Anwendungsbereich des Art. 50 der Charta der Grundrechte der EU im Steuer- und Strafverfahren, jurisPR-SteuerR 30/2013 Anm. 4; *Jarass*, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 2. Aufl. 2013; *Jarass*, Zum Verhältnis von Grundrechtecharta und sonstigem Recht, EuR 2013, 29; *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis, 2013; *Lenaerts/Gutiérrez-Fons*, To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice, EUI Working Papers AEL 2013/9, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>; *Semmelmann*, General principles of EU law: the ghost in the platonic heaven in need of conceptual clarification, Working Paper, 2013, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2315303; *Semmelmann*, General Principles of EU Law, European Law Journal 2013, 457; *Hahn*, Deutscher und europäischer Grundrechtsschutz in grenzüberschreitenden Fällen – Verfassungs- und europarechtliche Anmerkungen zum Urteil des II. Senats des BFH v. 19.6.2013 zur Besteuerung von Auslandsersparnissen, BB 2014, 23; *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, 2014; *Mitschke*, Direktes Europäisches Steuerrecht auf dem Schlingerkurs – Eine Bestandsaufnahme zum Jahreswechsel 2013/2014, IStR 2014, 37; *Wernsmann/Sandberg*, Parlamentarische Mitwirkung bei unionaler Sekundärrechtsetzung, DÖV 2014, 49; *Widmann*, Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen, UStR 2014, 5; *Szudoczky*, The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation, 2014; *García Ánton*, The Reformulation of the Questions Referred to the CJEU for a Preliminary Ruling in Direct Taxation: Towards a Constructive Cooperation Model, EC Tax Review 2015, 258; *Ness*, An Analysis of the Financial Transaction Tax in the

Context of the EU Enhanced Cooperation Procedure, EC Tax Review 2015, 294; *Linn*, Der Brexit – erste Überlegungen zu den Folgen im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2016, 557; *Nouwens*, The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in the Fight Against Tax Avoidance: More Openness and Transparency is Necessary, Inter-tax 2017, 138; *Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern – Analyse der Handlungsformen unter besonderer Berücksichtigung des Soft Law, 2017; *Herrmanns*, Zukunft des unionsrechtlichen Grundrechtsschutzes durch die Europäische Menschenrechtskonvention, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. 1, 2018, 763; *Kokott*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. 1, 2018, 735; *Rust*, Unionsrechtskonforme Auslegung, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. 1, 2018, 801; *Kube*, EU-Steuern: Zuständigkeit zur Regelung und Erhebung sowie Ausgestaltungsmöglichkeiten, DStJG 42 (2018), 69; *Linn/Pignot*, Zur EuGH-Vorlagepflicht letztinstanzlicher Gerichte – Das EuGH-Urteil Kommission/Frankreich, IStR 2019, 87; *Peeters*, The Uniform Application of European Union Law: The Court of Justice Confirms its Role as Ultimate Cerberus, EC Tax Review 2019, 122; *Richter/Welling*, Tagungs- und Diskussionsbericht zum 70. Berliner Steuergespräch: „Koordinierter oder unkoordinierter Brexit: Wie geht es weiter mit den Steuerbeziehungen zu Großbritannien?“, FR 2019, 298; *Schultze*, Die Nichtvorlage einer Vorabentscheidung stellt eine Vertragsverletzung dar Zum EuGH-Urteil v. 4.10.2018 – C-416/17 – Kommission/Frankreich, IStR 2019, 233.

I. Grundlagen des Unionsrechts

1. Grundprinzipien

a) Vertragliche Grundlagen

400

Rechtliche Grundlagen der Union sind seit dem am 1.12.2009 in Kraft getretenen Vertrag von Lissabon (ABl. EU 2010 Nr. C 83, 13) der EU-Vertrag (EUV) und der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Der EUV trifft insbes. die grundlegenden Regelungen über Ziele und Werte sowie über die Organe und den Austritt von Mitgliedstaaten aus der Europäischen Union (zu den stl. Folgen des möglichen Austritts des Vereinigten Königreichs („Brexit“) s. etwa *Linn*, IStR 2016, 557; *Richter/Welling*, FR 2019, 298). Ferner legt er die Grundlagen für die verstärkte Zusammenarbeit, die auch im Bereich der Besteuerung genutzt werden kann (vgl. den Entwurf der Finanztransaktionsteuer v. 14.2.2013, KOM [2013] 71 endg.; EuGH v. 30.4.2014 – C-209/13 – Vereinigtes Königreich/Rat, IStR 2014, 407, hat die Anfechtung des zugrunde liegenden Ratsbeschlusses für verfrüht und daher unzulässig erklärt; *Ness*, EC Tax Review 2015, 294). Der AEUV, in den der frühere EG-Vertrag umbenannt wurde, enthält neben detaillierteren organisationsrechtl. Regelungen zu Organen und zur Arbeitsweise der Union auch grundlegende materiellrechtl. Normen wie insbes. die Grundfreiheiten und das allgemeine Diskriminierungsverbot sowie das Beihilfeverbot (vgl. auch den Überblick über den AEUV bei *Streinz* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 1 AEUV Rz. 6ff.). Der AEUV ist gleichrangig zum EUV, so ausdrücklich Art. 1 Abs. 2 AEUV und Art. 1 Abs. 3 EUV. Mit dem Vertrag von Lissabon ist im Übrigen die Europäische Gemeinschaft in der Europäischen Union aufgegangen (zu den Wurzeln des Integrationsprozesses s. etwa *Streinz*, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rz. 9ff.).

Die Europäische Union hat keine Kompetenz-Kompetenz (vgl. *Streinz*, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rz. 135). Es gilt das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung.

gung (Art. 5 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 EUV; *Wernsmann/Sandberg*, DÖV 2014, 49 [50f.]). Die Zuständigkeiten der Europäischen Union beruhen damit auf einer konstitutiven Übertragung durch die Mitgliedstaaten. Sie sind nicht allumfassend, sondern müssen sich aus der Kompetenzverteilung in Art. 2–6 AEUV ergeben. So kann mangels umfassender Ermächtigungsgrundlage derzeit keine unionsrechtl. Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern erreicht werden (*Dürschmidt*, NJW 2010, 2086 [2087]; zur „stillen Harmonisierung“: *Drüen/Kahler*, StuW 2005, 171). Nach Art. 5 Abs. 3 und 4 EUV darf die EU im Übrigen nur tätig werden, wenn ihre Ziele nicht auch von den Mitgliedstaaten ebenso gut erreicht werden können (Subsidiaritätsprinzip) und soweit dies zur Erreichung der Ziele erforderlich ist (Verhältnismäßigkeitsprinzip). Eigene Steuern erhebt die Union im Übrigen nicht.

401 b) Supranationales Recht mit Anwendungsvorrang

Das Unionsrecht als supranationales Recht stellt eine Rechtsordnung sui generis dar (EuGH v. 5.2.1963 – Rs. 26/62 – van Gend & Loos, Slg 1963, 3; EuGH v. 15.7.1964 – Rs. 6/64 – Costa/Enel, Slg 1964, 1141; grds. anerkannt von BVerfG v. 29.5.1974 – BvL 52/71, BVerfGE 37, Solange I). Im Unterschied zu völkerrechtl. Verträgen wirkt das Unionsrecht unmittelbar in den Rechtsraum der Mitgliedstaaten ein. Der Einzelne kann sich auf Unionsrecht, insbes. im Bereich der Grundfreiheiten, unmittelbar berufen, wenn die Vorschriften ohne jede weitere Konkretisierung anwendbar und unbedingte sind, in einer Handlungs- oder Unterlassungspflicht für die Mitgliedstaaten bestehen, die keine weitere Vollzugsmaßnahme erfordert, und den Mitgliedstaaten kein Ermessensspielraum verbleibt (EuGH v. 5.2.1963 – Rs. 26/62 – van Gend & Loos, Slg 1963, 3; EuGH v. 15.7.1964 – Rs. 6/64 – Costa/Enel, Slg 1964, 1141; EuGH v. 16.6.1966 – Rs. 57/65 – Alfons Lütticke GmbH, Slg 1966, 293). Vergleichbares gilt für Richtlinien nach Ablauf der darin vorgesehenen Umsetzungsfrist.

Das Unionsrecht genießt im Kollisionsfall Anwendungsvorrang gegenüber dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten. Innerstaatliches Recht, das gegen Unionsrecht verstößt, darf von FinVerw. und Finanzgerichten nicht angewandt werden. Der Vorrang des Unionsrechts ist auch durch die äußerst praxisrelevante unionsrechtskonforme Auslegung zu sichern (vgl. dazu und zum Vorstehenden näher s. Anm. 425).

402–404 Einstweilen frei.

2. Rechtsquellen, Rangverhältnis und Auslegung

a) Rechtsquellen

405 aa) Überblick über die Rechtsquellen

Bei den Rechtsquellen (dazu ausführl. *Szudoczky*, The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation, 2014) lassen sich je nach ihrem Rang Primärrecht (s. Anm. 406) und Sekundärrecht (s. Anm. 411) unterscheiden. Im Rang dazwischen stehen die völkerrechtl. Verträge der Union (s. Anm. 410). Weitere Rechtsquellen sind Durchführungsrechtsakte gem. Art. 291 AEUV, wie insbes. Durchführungsverordnungen, die zur Konkretisierung des Sekundärrechts dienen und die im Rang noch darunter stehen; sie lassen sich daher als Tertiärrecht be-

zeichnen (s. Anm. 412). Schließlich sind das Richterrecht und als bloße Rechtsquellenquelle die Rechtsvergleichung zu nennen (s. Anm. 413 f.).

bb) Primärrecht

406

Das Primärrecht schließt neben den Gründungsverträgen (EUV und AEUV) die Charta der Grundrechte (Art. 6 Abs. 1 EUV), die allgemeinen Rechtsgrundsätze sowie das Gewohnheitsrecht ein.

Im EUV und AEUV (s. Anm. 430) betreffen wenige Vorschriften ausdrücklich das StRecht: Art. 28 und 30 AEUV verbieten Zölle und Abgaben mit zollgleicher Wirkung. Art. 110–112 AEUV konkretisieren die Warenverkehrsfreiheit und untersagen stl. Schranken innerhalb des Unionsgebiets, die den inländ. Markt schützen, aber gleichzeitig den ausländ. Wettbewerber benachteiligen (EuGH v. 29.6.1978 – Rs. 142/77 – Statens Kontrol med aedle Metaller, Slg 1978, 1543; EuGH v. 27.2.1980 – Rs. 168/78 – Besteuerung von Branntwein, Slg 1980, 347). Auf Grundlage von Art. 113 AEUV kann Sekundärrecht zur Harmonisierung der USt, Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern gesetzt werden. Art. 192 Abs. 2 AEUV ermächtigt zum Erlass stl. Maßnahmen, um die Umwelt zu schützen (vgl. *Meßerschmidt*, Europäisches Umweltrecht, 2011, § 2 Rz. 149 f.). Daneben können weitere Vorschriften Wirkungen im StRecht entfalten. Dabei sind in erster Linie die Grundfreiheiten und das allgemeine Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit gem. Art. 18 AEUV (s. dazu ausf. Anm. 413, 430 ff.) sowie das Beihilfeverbot der Art. 107 f. AEUV (s. Anm. 510 ff.) zu nennen. Art. 115 f. AEUV erlauben die Verabschiedung von Harmonisierungsvorschriften zur Regulierung des Binnenmarkts, die auch Maßnahmen im Bereich der direkten Steuern ermöglichen. Im Erg. ist gleichwohl die Regelungszuständigkeit auf dem Gebiet der direkten Steuern weitgehend bei den Mitgliedstaaten verblieben.

Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EU-Grundrechtecharta) gehört seit Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon (s. Anm. 400) gem. Art. 6 Abs. 1 EUV zum Primärrecht; auf Altfälle ist die Charta anzuwenden, wenn fort-dauernde Wirkungen bestehen (Generalanwältin Kokott, Schlussanträge v. 6.5.2010 – C-499/08, Slg 2010, I-09343, Rz. 69; *Jarass*, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Einleitung Rz. 8; für ein Amtshilfeersuchen stellt EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12 – Sabou, RIW 2014, 86, Rz. 25, auf das Datum des auf dessen Grundlage erlassenen StBescheids ab). Die Charta ist gem. ihres Art. 51 umfassend anwendbar auf sämtliche Handlungen der EU, während die Mitgliedstaaten nur bei der Durchführung des Unionsrechts, etwa bei der Umsetzung von Richtlinien, gebunden sind (s. dazu näher *Jarass*, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Art. 51 Rz. 16 ff.; *Streinz/Michl* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 51 GR-Charta Rz. 7 ff.). Die Durchführung nahm der EuGH (EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10 – Åkerberg Fransson, NJW 2013, 1415) bereits für Steuersanktionen nach nationalem Recht bei einer Verletzung von unionsrechtl. geregelten Mehrwertsteuererklärungs-pflichten an (s. *Widmann*, UR 2014, 5; deutlich begrenzend BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, NJW 2013, 1499, Rz. 91). Zu Recht für die ErbSt verneint dies der BFH (BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746; krit. *Hahn*, BB 2014, 23 [25 f.]).

Die Allgemeinen Rechtsgrundsätze, die vom EuGH (vgl. insbes. EuGH v. 17.12.1970 – Rs. 11/70 – Internationale Handelsgesellschaft, Slg 1970, 1125; s. näher *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 8. Aufl. 2018, § 9 Rz. 31 ff.; *Semmel-*

mann, European Law Journal 2013, 457; *Tridimas*, The general principles of EU law, 2006) entwickelt wurden, sind ebenfalls Teil des Primärrechts. Dazu gehören gem. Art. 6 Abs. 3 EUV die Unionsgrundrechte, wie sie in der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) gewährleistet sind und sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergeben (*Löhr/Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand, 2011, 53 ff.). Ferner wurden in der Rspr. anerkannt insbes. die rechtsstaatlichen Grundsätze (dazu näher *Classen*, EuR 2008, Beihefter 3, 7) des Vertrauensschutzes (EuGH v. 25.1.1979 – Rs. 98/78 – *Racke*, Slg 1979, 69; EuGH v. 28.4.1988 – C-120/86 – *Mulder*, Slg 1988, 2321) und der Rechtssicherheit (EuGH v. 5.3.1980 – Rs. 265/78 – *Ferwerda*, Slg 1980, 617) sowie das Recht auf wirksamen gerichtlichen Rechtsschutz (EuGH v. 15.10.1987 – Rs. 222/86 – *Unectef*, Slg 1987, 4097, Rz. 14; EuGH v. 18.12.2008 – C-349/07 – *Sopropé*, Slg 2008, I-10369). Diese Grundsätze gelten, wie bereits die Systematik des Art. 6 EUV zeigt, neben der EU-Grundrechtecharta fort (s. *Jarass*, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Einl. Rz. 27 ff.). Ferner ist in der Rspr. des EuGH das Missbrauchsverbot als Allgemeines Rechtsprinzip anerkannt (vgl. dazu näher im Kontext der Rechtfertigung Anm. 442). Hingegen ist das Verhältnismäßigkeitsprinzip, das sowohl der Union bei Rechtssetzung und Verwaltung als auch den Mitgliedstaaten bei Vollzug von Unionsrecht und bei Beschränkungen der Grundfreiheiten Grenzen setzt (*Streinz*, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rz. 173), nunmehr ausdrücklich in Art. 5 Abs. 4 EUV geregelt (s. Anm. 444).

Gewohnheitsrecht bildet ebenfalls einen Bestandteil des ungeschriebenen Primärrechts (dazu *Ostertun*, Gewohnheitsrecht in der EU, 1996; *Sedemund*, Europäisches Ertragsteuerrecht, 2008, Rz. 43 ff.). Es ist aber im Unionsrecht ohnehin nicht besonders relevant (*Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 8. Aufl. 2018, § 9 Rz. 29) und hat bisher für das StRecht keine Bedeutung erlangt, jedenfalls, wenn man der Rspr. des EuGH den Charakter einer eigenständigen Rechtsquelle beimisst (vgl. Anm. 413).

Die EMRK wird hingegen auch dann nicht zum Primärrecht gehören, wenn die EU ihr beigetreten sein wird. Vielmehr wird sie dann den Status eines völkerrechtl. Abkommens im Rang zwischen Primär- und Sekundärrecht erlangen (*Streinz/Michl* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 6 EUV Rz. 23 mwN; s. näher dazu Anm. 410 und 580).

407–409 Einstweilen frei.

410 cc) Völkerrechtliche Verpflichtungen der Union

Völkerrechtliche Verträge der Union stehen im Rang zwischen Primär- und Sekundärrecht (vgl. etwa EuGH v. 3.9.2008 – C-402/05 P und C-415/05 P – *Kadi*, Slg 2008, I-6351, Rz. 326 f., wonach internationale Übereinkünfte nicht zu einer Beeinträchtigung von Grundrechten führen dürfen). Zu den völkerrechtl. Verträgen gehören die zwischen der Europäischen Union und Drittstaaten geschlossenen Abkommen (s. Anm. 415, zu den DBA s. auch § 1 KStG Anm. 16) sowie die Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK). Der nach Art. 6 Abs. 2 EUV vorgesehene Beitritt der Europäischen Union (dazu *Obwexer*, EuR 2012, 115; *Uerpmann-Witzack*, EuR-Bei 2012, 167) ist aber infolge eines Gutachtens des EuGH (EuGH v. 18.12.2014 – Gutachten 2/13) gescheitert. Die EMRK entfaltet daher einstweilen nur einen mittelbaren, aber bedeutsamen

Einfluss: Nach Art. 52 Abs. 3 GR-Charta haben Grundrechte der Charta, die den durch die EMRK garantierten Rechten entsprechen, mindestens die gleiche Bedeutung und Tragweite, wie sie ihnen in der EMRK verliehen wird. Dabei ist auch die Rspr. des EGMR zu berücksichtigen (s. *Herrmanns*, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. 1, 2018, 763 [770 ff.]).

Völkergewohnheitsrecht stellt ebenfalls eine Rechtsquelle des Unionsrechts dar (EuGH v. 21.12.2011 – C-366/10 – ATAA ua., Slg 2011, I-13755, Rz. 101 ff.; s. dazu auch *Dörr* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EUV/AEUV, Art. 47 EUV Rz. 100f. [5/2011]). Für das StRecht können die Beschränkungen der Besteuerung im internationalen Seeverkehr und im internationalen Luftverkehr von Bedeutung sein (vgl. EuGH v. 21.12.2011 – C-366/10 – ATAA ua., Slg 2011, I-13755, Rz. 101 ff.). Allerdings ist das Völkergewohnheitsrecht vor Europäischen Gerichten nur beschränkt justiziabel, da der EuGH nur auf evidente Verstöße prüft (EuGH v. 21.12.2011 – C-366/10 – ATAA ua., Slg 2011, I-13755, Rz. 110f.).

dd) Sekundärrecht

411

Das Sekundärrecht umfasst insbes. Verordnungen, Richtlinien und Beschlüsse, vgl. Art. 288 AEUV, sowie das sog. Soft Law.

Verordnungen nach Art. 288 Abs. 2 AEUV als abstrakt-generelle Regelungen binden Mitgliedstaaten und Bürger unmittelbar; ein Umsetzungsakt ist nicht erforderlich. Steuerliche Verordnungen sind bspw. der Zollkodex, der Zolltarif und die Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.

Richtlinien sind nach Art. 288 Abs. 3 AEUV hinsichtlich ihrer Zielsetzung verbindlich. Sie müssen aber noch von den Mitgliedstaaten umgesetzt werden, wobei ihnen die Wahl der Form und Mittel überlassen bleibt. Das umsetzende innerstaatliche Recht ist dann – zugunsten wie zulasten des Stpfl. – richtlinienkonform ausulegen (s. dazu näher Anm. 415). Werden Richtlinien innerhalb der vorgegebenen Frist nicht, nicht vollständig oder nur fehlerhaft umgesetzt, so kann sich der Stpfl. unmittelbar auf die RL berufen, wenn die Bestimmungen der RL hinreichend genau und inhaltlich unbedingt sind (EuGH v. 5.4.1979 – Rs. 148/78 – Ratti, Slg 1979, 1629, Rz. 22; EuGH v. 26.2.1986 – Rs. 152/84 – Marshall, Slg 1986, 723, Rz. 43; EuGH v. 17.10.1996 – C-283/94 – Denkavit ua., Slg 1996, I-5063, Rz. 40); eine unmittelbare Wirkung zugunsten des Staates ist hingegen ausgeschlossen. Auf dem Gebiet der direkten Steuern wurden folgende relevante Richtlinien erlassen: Mutter-Tochter-RL, Fusionsrichtlinie, Zinsrichtlinie sowie die Zins- und Lizenzgebühren-RL (s. Anm. 541 ff.). Eine Vollharmonisierung ist jedoch nicht zuletzt aufgrund der divergierenden Interessen der Mitgliedstaaten und des Einstimmigkeitserfordernisses in weiter Ferne (vgl. auch Mitteilung der EU-Kommission v. 21.12.2006, KOM[2006] 823).

Beschlüsse nach Art. 288 Abs. 4 AEUV sind verbindlich. Sie können adressatenlos oder adressatenspezifisch ergehen, wobei Letztere auch an die Mitgliedstaaten gerichtet sein können (vgl. *Schroeder* in *Streinz*, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 288 AEUV Rz. 132 ff.). Für das StRecht haben Beschlüsse insbes. in Beihilfeverfahren Bedeutung erlangt, so etwa zur Sanierungsklausel in § 8c KStG der Beschluss der Kommission 2011/527/EU v. 26.1.2011 über die staatliche Beihilfe Deutschlands C 7/10 (ex CP 250/09 und NN 5/10) „KStG, Sanierungsklausel“, ABL. EU 2011 Nr. L 235, 26 (s. dazu näher Anm. 510 ff.).

Soft Law erzeugt zwar keine unmittelbare rechtl. Wirkung, es hat aber durchaus praktische Wirkungen (dazu *Schwarze*, EuR 2011, 3; *Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, 114 ff. mwN). Art. 288 Abs. 5 AEUV nennt die (unverbindlichen) Stellungnahmen oder Empfehlungen, wie die Empfehlung der Kommission v. 6.12.2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen (KOM[2012] 8805 endg.); eine vollständige Liste findet sich unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/comm/publications/com_reports/taxation/index_de.htm. Zum Soft Law zählen zudem insbes. die Leitlinien, etwa im Beihilfebereich (s. Anm. 518). Steuerlich interessant ist ferner der zwischen den Mitgliedstaaten 1997 abgeschlossene Verhaltenskodex, der sich gegen schädlichen Steuerwettbewerb richtet (Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung, ABl. EG 1997 Nr. C, 2; näher zu den Arbeiten der Code of Conduct Group *Nouwen*, Intertax 2017, 138).

412 ee) Tertiärrecht

Im Rang noch unterhalb des Sekundärrechts stehen Durchführungsrechtsakte gem. Art. 290, 291 Abs. 2 AEUV, wie insbes. Durchführungsverordnungen, die zur Konkretisierung des Sekundärrechts dienen; sie lassen sich daher als Tertiärrecht bezeichnen (*Gärditz* in *Rengeling/Middeke/Gellermann*, Handbuch des Rechtsschutzes in der Europäischen Union, 3. Aufl. 2014, § 34 Rz. 11 ff.; *Möllers* in *Schmidt-Aßmann/Schöndorf-Haubold*, Der Europäische Verwaltungsverbund, 2005, 293; *Schilling*, Rang und Geltung von Normen in gestuften Rechtsordnungen, 1994, 179).

413 ff) Richterrecht des EuGH

Als weitere Rechtsquelle ist zudem das von den Unionsgerichten gesprochene Richterrecht anzusehen (ebenso *Schroeder* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 288 AEUV Rz. 35; dazu *Seer*, European Taxation 2006, 470; sowie Beiträge in *Schulze/Seif*, Richterrecht und Rechtsfortbildung in der Europäischen Rechtsgemeinschaft, 2003). Zwar gibt es keine ausdrückliche Regelung zur Präjudizienbindung (*stare decisis*). In weiterem Umfang als in der kontinentaleuropäischen Tradition sieht sich der EuGH jedoch verpflichtet, die in seiner bisherigen Entscheidungspraxis aufgestellten tragenden Grundsätze fortzuschreiben. Dies lässt sich mit dem Bild einer Kettenerzählung (*chain novel*) veranschaulichen (so *Dworkin*, Law's Empire, 1986, 228–238, allgemein für *case law*). Unterscheidungen des zur Entsch. stehenden Falls von den zuvor entschiedenen Fällen (*Distinguishing*) sind möglich (vgl. etwa zur Entwicklung der Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit bei Sitzverlagerungen Anm. 432, 460 ff.). Eine explizite Korrektur vorangegangener fehlerhafter Entsch. erfolgt hingegen äußerst selten (so etwa EuGH v. 7.9.1999 – C-216/97 – *Gregg*, Slg 1999, I-4947, Rz. 15, für die MwSt); sie muss aber jedenfalls möglich sein, wenn zwingende Gründe dafür vorliegen. Im Übrigen ist für die Bindungswirkung die Entscheidungssituation des EuGH maßgeblich. So ist das Vertragsverletzungsverfahren durch spezifische Beweislasten geprägt; im Vorabentscheidungsverfahren beantwortet der EuGH, wenngleich er weiterführende Ausführungen machen oder die Fragen umformulieren (*García Anton*, EC Tax Review 2015, 258) kann, primär die vorgelegten Fragen. Daraus folgt insbes., dass Umkehrschlüsse nicht ohne Weiteres zulässig sind. Die zugrunde gelegten Auslegungsmethoden und die zumeist starke Betonung der gesetzlichen Grundlagen zei-

gen zugleich, dass der EuGH kein *case law* reiner Prägung spricht. Vielmehr erscheint es zutreffender, einen Methodenmix zwischen kontinentaleuropäischer Tradition einerseits und Fallrecht andererseits anzunehmen.

Das Richterrecht fungiert oftmals als negative Integration (zu den Begriffen *Terra/Wattel*, European Tax Law, 2018, 46; *Seiler*, StuW 2005, 25). Für die direkten Steuern, bei denen die Harmonisierung durch Sekundärrecht vergleichsweise zurückhaltend erfolgt, spielt sie eine bedeutende Rolle: Die direkten Steuern fallen beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts zwar nicht in die Zuständigkeit der Union, die Mitgliedstaaten müssen jedoch die ihnen verbleibenden Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben. Das bedeutet insbes., dass sie jede offene oder versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen und Wettbewerbsregeln zu beachten haben (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; EuGH v. 11.8.1995 – C-80/94 – Wielockx, Slg 1995, I-2493; EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94 – Asscher, Slg 1996, I-3089; EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, Slg 2004, I-7477; EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837). Teilweise verbindet der EuGH auch die negative mit der positiven Integration. So griff er des Öfteren bei Fragestellungen im Bereich der negativen Integration auf bereits vorhandene Maßnahmen positiver Integration zurück, etwa auf vorhandene Richtlinien oder auf internationale Steuerabkommen wie das OECD-Musterabkommen und dessen offizielle Kommentierung (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96 – Gilly, Slg 1998, I-2793; EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753).

gg) Rechtsvergleichung als Rechtserkenntnisquelle

414

Keine normativ bindende Rechtsquelle, sondern nur eine Rechtserkenntnisquelle ist die Rechtsvergleichung (dazu insbes. *Lenaerts*, International and Comparative Law Quarterly 52 [2003], 873; allgemein zur Bedeutung der Rechtsvergleichung für Internationale Organisationen *Ress*, ZaöRV 36 [1976], 227). Das prominenteste Beispiel ist die Gewinnung von allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Unionsrechts (vgl. Anm. 406).

b) Verhältnis des Sekundärrechts zum Primärrecht und zu völkerrechtlichen Verpflichtungen der Union

415

Ein genereller Vorrang des Primärrechts besteht gegenüber dem Sekundärrecht (*Ruffert* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 288 AEUV Rz. 8; *Schilling*, Rang und Geltung von Normen in gestuften Rechtsordnungen, 1994, 179). Dies gilt zunächst für die primärrechtl. Vorschriften über den Erlass von Sekundärrecht. Werden diese nicht eingehalten, etwa weil die falsche Ermächtigungsgrundlage angeführt oder eine erforderliche Anhörung nicht durchgeführt wird (EuGH v. 29.10.1980 – Rs. 138/79 – Roquette Frères, Slg 1980, 3333, Rz. 32 f.), ist das Sekundärrecht ungültig. Dafür spricht nicht zuletzt die Tatsache, dass die europäischen Kompetenznormen im Vergleich zu ihren Pendants im GG wesentlich stärker materiell aufgeladen sind (vgl. *Meßerschmidt*, Europäisches Umweltrecht, 2011, § 2 Rz. 54 ff.). Auch die EU-Grundrechtecharta geht dem Sekundärrecht vor, so dass Sekundärrecht bei einem Grundrechtsverstoß nicht anwendbar ist (*Jarass*, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Einl. Rz. 53; *Wernsmann*, NZG 2011, 1241

[1242]). Der EuGH misst Richtlinien zudem generell am Maßstab der eigentlich an die Mitgliedstaaten gerichteten Grundfreiheiten; er stuft sie dann aber als primärrechtskonform ein, wenn sie den Mitgliedstaaten einen ausreichend weiten Spielraum zur grundfreiheitskonformen Implementierung ins nationale Recht belassen (EuGH v. 13.7.1989 – C-5/88 – Hubert Wachauf, Slg 1989, 2609, Rz. 22; EuGH v. 17.6.1999 – C-166/98 – Socridis, Slg 1999, I-3791, Rz. 19f.).

Auch eine primärrechtskonforme Auslegung des Sekundärrechts ergibt sich aus dem Vorrang des Primärrechts (EuGH v. 13.12.1983 – Rs. 218/82 – Kommission/Rat, Slg 1983, 4063, Rz. 201). Danach ist derjenigen Auslegung der Vorzug zu geben, die eine Vereinbarkeit der Sekundärrechtsnorm mit den Vorgaben des Primärrechts sicherstellt.

Probleme bereitet allerdings das Zusammentreffen von Primärrecht (und zwar insbes. von den Grundfreiheiten), Sekundärrecht und Recht der Mitgliedstaaten (dazu etwa *Haslehner*, StuW 2012, 242 [248]): Im Erg. ist hier danach zu unterscheiden, ob das Sekundärrecht abschließend ist oder nicht; Letzteres ist insbes. bei den Mitgliedstaaten eingeräumten Wahlrechten nicht anzunehmen:

- ▶ *Primär am Sekundärrecht* wird nationales Recht gemessen, wenn das Sekundärrecht abschließend ist (vgl. EuGH v. 12.10.2000 – C-3/99 – Ruwet, Slg 2000, I-8749). Sekundärrecht gilt auch dann als abschließend, wenn den Mitgliedstaaten Wahlrechte eingeräumt wird (EuGH v. 1.7.2014 – C-573/12 – Ålands Vindkraft, EuZW 2014, 620; *Cordewener*, DStJG 42 (2018), 195 [202f.]). Der EuGH hat die generelle Vermutung aufgestellt, dass Sekundärrecht dem Primärrecht entspricht (EuGH v. 11.12.2003 – C-322/01 – DocMorris, Slg 2003, I-14887, Rz. 52f.; EuGH v. 29.4.2004 – C-387/99 – Kommission/Deutschland, Slg 2004, I-3751, Rz. 50; EuGH v. 26.5.2005 – C-249/04 – Allard, Slg 2005, I-4535, Rz. 32f.). Daher ist es grds. nicht Aufgabe der Mitgliedstaaten, die unionsrechtl. Bestimmungen auf ihre Rechtmäßigkeit zu überprüfen (Generalanwalt Tizzano, Schlussanträge v. 15.1.2004 – C-475/01 – Kommission/Griechenland (Ouzo), Slg 2004, I-8923, Rz. 57). Bei einer Totalharmonisierung ist die unmittelbare Überprüfung der nationalen Maßnahme am Maßstab des Primärrechts daher ausgeschlossen (*Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1, 2. Aufl. 2012, § 1 Rz. 382ff.) Allerdings ist im Vorabentscheidungsverfahren dann auch die Gültigkeit der in Rede stehenden Sekundärrechtsnorm zu prüfen (*Haslehner*, StuW 2012, 242 [248]).
- ▶ *Unmittelbar am Maßstab der Grundfreiheiten* ist nationales Recht hingegen dann zu messen, wenn das Sekundärrecht nicht abschließend ist und die zu beurteilende Konstellation nicht vom objektiven oder subjektiven Regelungsbereich einer RL erfasst wird (EuGH v. 12.12.2006 – C-374/04 – ACT Group Litigation, Slg 2006, I-11673, Rz. 53f.; EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753, Rz. 44ff., 67f.; EuGH v. 8.11.2007 – C-379/05 – Amurta, Slg 2007, I-9569, Rz. 18–24; EuGH v. 18.6.2009 – C-303/07 – Aberdeen Property Fininvest Alpha, Slg 2009, I-5145, Rz. 28). Eine Überprüfung der nationalen Implementierung anhand der Grundfreiheiten findet zudem statt, wenn die Mitgliedstaaten Richtlinienwahlrechte mit diskriminierenden Ergebnissen ausgeübt haben (*Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694 [697f.]). Bei der Ausübung von Wahlrechten, die den Mitgliedstaaten in einer RL übertragen werden, sind diese ebenfalls an die Grundfreiheiten gebunden (EuGH v. 24.9.2002 – C-168/01 – Bosal, Slg 2003, I-9409, Rz. 25ff.; EuGH v. 23.2.2006 – C-471/04 – Keller Holding, Slg 2006, I-2107,

Rz. 45). Dadurch soll verhindert werden, dass die Mitgliedstaaten durch die „Hintertür“ einer RL gegen die Grundfreiheiten verstoßen (*Schön*, 34 TNInt Vol. 34 (2004), 197 (202); *Kofler*, FS Rödler, 2010, 434).

Für völkerrechtliche Verpflichtungen der EU gilt grds. dasselbe wie für das Primärrecht: Die Organe der Union sind nach Art. 216 Abs. 2 AEUV an von der Union geschlossene völkerrechtl. Verträge gebunden; die Übereinkünfte haben daher Vorrang gegenüber den Sekundärrechtsakten der Union (EuGH v. 21.12.2011 – C-366/10 – ATAA ua., Slg 2011 I-13755, Rz. 50). Sekundärrecht ist daher soweit wie möglich im Einklang mit diesen völkerrechtl. Verträgen auszulegen (EuGH v. 11.4.2013 – C-335/11 und C-337/11 – HK Danmark, NZA 2013, 553). Diese Verpflichtungen bestehen auch für das Völkergewohnheitsrecht, wobei allerdings ein eingeschränkter Prüfungsmaßstab (Evidenzkontrolle) anzuwenden ist (EuGH v. 21.11.2011 – C-366/10 – ATAA ua., Slg 2011 I-13755, Rz. 101 ff. insbes. 110).

Bei der Auslegung und Konkretisierung von Primärrecht können umgekehrt ähnliche Regelungen des Sekundärrechts herangezogen werden (EuGH v. 22.11.2005 – C-144/04 – Mangold, Slg 2005, I-9981, Rz. 67 ff.; *Jarass*, EuR 2013, 29 [34f.]). Zudem ist bei der Rechtsfindung im konkreten Fall grds. mit dem Sekundärrecht zu beginnen. Auch kann die Harmonisierung durch Sekundärrecht den primärrechtl. Auftrag erschöpfen; dies ist bspw. aber nicht der Fall bei der Mutter-Tochter-RL (s. Anm. 541), so dass die Grundfreiheiten Quellensteuererhebung auch dann untersagen können, wenn die von der RL geforderte Mindestbeteiligung unterschritten wird (s. Anm. 494). Jedenfalls bedeuten die genannten Grundsätze keine Abkehr vom Anwendungsvorrang des Primärrechts; Sekundärrecht steht damit auch nicht in einem *lex-specialis*-Verhältnis zum von ihm ausgefüllten Primärrecht, weil es gerade an der dafür erforderlichen Gleichrangigkeit fehlt (*Jarass*, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Einl. Rz. 53 ff.).

c) Auslegung und Rechtsfortbildung

416

Bei der Rechtsgewinnung durch Auslegung und Rechtsfortbildung (dazu insbes. *Lenaerts/Gutiérrez-Fons*, To Say What the Law of the EU Is, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>; s. ferner *Rösler*, Rechtstheorie 43 [2012], 495; *Streinz*, Forschungen aus Staat und Recht 136 [2011], 223; sowie neuerdings umfassend *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, 2014; vgl. auch zum Richterrecht des EuGH unter Anm. 413) greift der EuGH hauptsächlich auf folgende Auslegungskriterien zurück:

- ▶ *Ausgangspunkt ist die wörtliche Auslegung*: Diese geht von der gewöhnlichen Bedeutung der Worte aus. Dabei sind alle 24 Sprachfassungen gleichermaßen verbindlich (Gleichrangigkeit der Sprachfassungen, vgl. *Lenaerts/Gutiérrez-Fons*, To Say What the Law of the EU Is, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>, 8 ff.). Bei Abweichungen zwischen den Sprachfassungen sind daher weitere Auslegungskriterien heranzuziehen.
- ▶ *Bei der systematischen Auslegung* (*Lenaerts/Gutiérrez-Fons*, To Say What the Law of the EU Is, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>, 13 ff.) geht es darum, Wertungswidersprüche zu vermeiden. Argumentationsfiguren sind Umkehrschlüsse (*argumentum e contrario*) und Erst-recht-Schlüsse (*argumentum a fortiori*), aber auch Auslegungen, die eine Redundanz der auszulegenden Norm verhindern. Auch die primär- und völkerrechtskonforme Auslegung gehören zur systematischen Auslegung. Schließlich sind die Begründungserwä-

gungen am Anfang der Rechtsakte integrale Bestandteile, so dass sie in die Auslegung einzubeziehen sind.

- ▶ *Die teleologische Auslegung (Lenaerts/Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>, 24 ff.)* – oder, wenn sie die Wortlautgrenze überschreitet: teleologische Rechtsfindung – zielt darauf ab, den objektiven Zweck einer unionsrechtl. Regelung zu ermitteln, insbes. im Hinblick darauf, dass objektive Zwecke des Unionsrechts beachtet und der *effet utile* optimiert wird (Streinz, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rz. 625 ff.). Ein Beispiel ist die Auslegung mit Blick auf das Binnenmarktziel des Art. 3 EUV.
- ▶ *Die Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte (travaux préparatoires; Lenaerts/Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, <http://cadmus.eui.eu/handle/1814/28339>, 19 ff.)* dürfte aufgrund der Veröffentlichung der vorbereitenden Arbeiten an Bedeutung gewinnen. Dabei sind vor allem etwaig veröffentlichte Protokollerklärungen des Rats von Bedeutung.

417–419 Einstweilen frei.

3. Rechtsprechung des EuGH

420 a) Institution

Zum Gerichtshof der Europäischen Union gehören gem. Art. 19 UAbs. 1 EUV insbes. der Gerichtshof (EuGH) als auch das Europäische Gericht (EuG). Die für das StRecht bedeutsamen Verfahren (Vorabentscheidungsverfahren, Art. 267 AEUV, sowie die Aufsichts- und Vertragsverletzungsverfahren, Art. 258 f. AEUV; s. dazu näher Anm. 421) werden vom EuGH entschieden. Der EuGH tagt grds. in Kammern von drei oder fünf Richtern (Art. 251 UAbs. 1 Var. 1 AEUV) oder als Große Kammer, die aus 13 Richtern besteht; ausnahmsweise kommt auch eine Tagung als Plenum in Betracht (zu Problemen mit Blick auf den gesetzlichen Richter s. etwa Huber in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 251 AEUV Rz. 6f.; Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 251 AEUV Rz. 5 ff.). Die unparteiischen und unabhängigen Generalanwälte (instruktiv zur Rolle der Generalanwälte Bobek, Cambridge Journal of European Legal Studies 14 [2011/12], 529) können (müssen aber nicht) am Verfahren mitwirken und öffentliche Schlussanträge zu den Rechtssachen stellen (vgl. Art. 19 Abs. 2 UAbs. 1 EUV und Art. 252 AEUV). Der EuGH ist nicht an diese Anträge gebunden, folgt ihnen in der Praxis aber zumeist. Das EuG ist hingegen zuständig insbes. für Nichtigkeitsklagen gegen Entsch. in Beihilfverfahren (zur Bedeutung des Beihilferechts für das StRecht s. Anm. 510 ff.).

421 b) Verfahrensarten

Steuerlich relevante Verfahren sind insbes. das Vertragsverletzungsverfahren und das Vorabentscheidungsverfahren:

Im Vertragsverletzungsverfahren gem. Art. 258–260 AEUV kann die Kommission – sowie auch ein Mitgliedstaat, was aber praktisch unbedeutend ist (vgl. Cremer in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 259 AEUV Rz. 1) – die Einhaltung des gesamten (vgl. EuGH v. 31.3.1971 – Rs. 22/70 – Kommission/Rat, Slg 1971, 263, Rz. 15/19f.) Unionsrechts durch einen Mitgliedstaat überprüfen las-

sen; ein Überblick über laufende Verfahren findet sich unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/index_de.htm. Das Verfahren kann auf eine Beschwerde von Bürgern zurückgehen (vgl. das Formular unter http://ec.europa.eu/eu_law/your_rights/your_rights_forms_de.htm). Die Kommission muss dem betroffenen Mitgliedstaat dazu zunächst auf ein Mahnschreiben hin Gelegenheit zur Äußerung geben und dann eine mit Gründen versehene Stellungnahme abgeben. Ändert der Mitgliedstaat daraufhin seine Handhabung nicht, kann die Kommission Klage beim EuGH erheben. Eine Frist ist dafür nicht vorgesehen; auch eine Verwirkung dürfte nur in äußersten Ausnahmefällen eingreifen (vgl. dazu *Burgi in Rengeling/Middekel/Gellermann*, Handbuch des Rechtsschutzes in der Europäischen Union, 3. Aufl. 2014, § 6 Rz. 35 mwN; anders *Mitschke*, IStR 2014, 37 [44 f.]). Die Kommission trifft dabei die Feststellungslast. Folgt das Gericht der Auffassung der Kommission, ergeht gegen den Mitgliedstaat ein Feststellungsurteil, Art. 260 AEUV. Die darin genannten Maßnahmen sind vom Mitgliedstaat umzusetzen. Kommt er dem nicht nach, kann in einem weiteren Vertragsverletzungsverfahren eine pauschale Strafzahlung oder ein Zwangsgeld verhängt werden.

Im Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV geht es um die Auslegung und Gültigkeit von Unionsrecht, die für ein Gericht eines Mitgliedstaats im konkreten Fall entscheidungserheblich sind. Dabei ist der EuGH nur für die Auslegung von Unionsrecht zuständig. Fragen danach, ob nationales Recht gegen Unionsrecht verstößt oder wie nationales Recht unter Berücksichtigung des Unionsrechts zu verstehen ist, beantwortet er nicht (EuGH v. 6.7.1995 – C-62/93 – BP Soupergaz, Slg 1995, I-1883). In der Praxis legt er allerdings, soweit möglich, Fragen, die diese Voraussetzungen an sich nicht erfüllen, so aus, dass sie von ihm beantwortet werden können. Für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts spricht eine Vermutung. Der EuGH darf die Entsch. über ein Ersuchen eines nationalen Gerichts nur dann verweigern, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtl. Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. EuGH v. 7.6.2007 – C-222/05 bis C-225/05 – van der Weerd ua., Slg 2007, I-4233, Rz. 22 mwN).

Vorlageberechtigt sind alle Gerichte der Mitgliedstaaten in jedem Verfahrensstadium. Sie sind immer dann zur Vorlage verpflichtet, wenn sie sekundäres Unionsrecht für ungültig halten (EuGH v. 21.2.1991 – C-143/88 und C-92/89 – Zuckerraffinerie Süderdithmarschen, Slg 1991, I-00415 Rz. 16 f.; dazu und zum Folgenden umfassend *Lehner*, FS Spindler, 2011, 329). Vorlageverpflichtet sind ferner letztinstanzlich entscheidende Gerichte wie der BFH (s. auch § 5 Anm. 20). Die Verletzung der Vorlagepflicht kann auf unionsrechtl. Ebene auch im Einzelfall ein Vertragsverletzungsverfahren gegen den betreffenden Mitgliedstaat nach sich führen (s. EuGH v. 4.10.2018 – C-416/17 – Kommission/Frankreich, EuZW 2018, 1038, dazu *Linn/Pignot*, IStR 2019, 87; *Schultze*, IStR 2019, 233; *Peeters*, EC Tax Review 2019, 122), während in Deutschland zudem eine Verletzung des Rechts auf den gesetzlichen Richter in Betracht kommt (zu den Maßstäben s. etwa BFH v. 7.2.2018 – XI K 1/17, BFHE 260, 410). Nach der *acte-clair*-Doktrin findet diese Vorlagepflicht ihre Grenzen, wenn die Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für Zweifel daran bleibt, wie die gestellte Frage zu beant-

worten ist (EuGH v. 6.10.1982 – Rs. 283/81 – C. I. L. F. I. T, Slg 1982, 3415, Rz. 16; EuGH v. 6.12.2005 – C-461/03 – Gaston Schul, Slg 2005, I-10513, Rz. 16; *Dourado da Palma Borges*, The Acte Clair in EC Direct Tax Law, 2008); dies kann auch bei unterschiedlicher Praxis in den Mitgliedstaaten der Fall sein (EuGH v. 15.9.2005 – C-495/03 – Intermodal Transports, Slg 2005, I-8151). Auch im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes besteht für letztinstanzliche Gerichte keine Vorlagepflicht bei Auslegungsfragen, da die Entsch. noch in der Hauptsache überprüft werden kann (EuGH v. 13.2.1979 – Rs. 85/76 – Hoffmann-La Roche, Slg 1979, 461).

Die Wirkung des Vorabentscheidungsurteils ist in den Verträgen nicht geregelt. Jedenfalls erwächst das Urteil für den entschiedenen Einzelfall in Rechtskraft (vgl. etwa BFH v. 28.5.2013 – XI R 11/09, BFHE 242, 84, als Folgeurteil zu EuGH v. 27.9.2012 – C-587/10 – VStR, DB 2012, 2436). Damit sind zumindest das vorliegende und alle mit dem Rechtsfall befassten Instanzgerichte an die Entsch. des EUGH gebunden (Wirkung *inter partes*). Strittig ist dabei, ob sich die Bindung nur auf den Tenor oder auch die Entscheidungsgründe bezieht. Um den *effet utile* möglichst zu wahren, ist aber davon auszugehen, dass auch die Entscheidungsgründe zur Bindung führen (vgl. auch *Ress*, Die Verwaltung 1987, 177 [209]). Erklärt das Gericht einen Sekundärrechtsakt für ungültig, ist dies von allen Rechtsanwendern zu beachten (*erga omnes*-Wirkung). Diese müssen das ungültige Recht unangewendet lassen (*Dausies*, EU-Wirtschaftsrecht, P. II. Rz. 241 ff. [5/2008]). Geht das Gericht dagegen von Gültigkeit aus oder legt es Unionsrecht aus, so hat dies zumindest zur Konsequenz, dass alle Gerichte, die von dieser Entsch. abweichen wollen, vorlagepflichtig sind (*Dausies*, EU-Wirtschaftsrecht, P. II. Rz. 237 f. [5/2008]; *Streinz*, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rz. 706).

422–424 Einstweilen frei.

4. Verhältnis zum innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten

425 a) Auswirkungen auf das Recht der Mitgliedstaaten allgemein

Das Unionsrecht genießt im Kollisionsfall Anwendungsvorrang gegenüber nationalem Recht der Mitgliedstaaten (dazu *Funke*, DÖV 2007, 733; sowie monographisch *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis, 2013). Innerstaatliches Recht, das gegen Unionsrecht – Primärrecht, völkerrechtl. Verpflichtungen der Union oder Sekundärrecht – verstößt, darf weder von der FinVerw. noch von den Finanzgerichten angewandt werden. Das Verwerfungsmopol des BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG ist nicht einschlägig, so dass die Behörde bzw. das Gericht diese Entsch. – ggf. nach Vorlage im Vorabentscheidungsverfahren – selbst treffen muss. Die vom Unionsrecht im Kollisionsfall verdrängte Norm bleibt aber gültig, es besteht also kein Geltungsvorrang (vgl. *di Fabio*, NJW 1990, 947 [950 ff.]; *Streinz*, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rz. 221 mwN). Aus unionsrechtl. Sicht kann die Norm in all den Fällen Anwendung finden, in denen sie nicht gegen Unionsrecht verstößt. Der Anwendungsvorrang gilt grds. auch gegenüber Verfassungsrecht. Allerdings bestehen im Einzelnen Unterschiede zwischen der Rspr. des EuGH, der aus dem Unionsrecht einen uneingeschränkten Anwendungsvorrang herleitet (s. EuGH v. 15.7.1964 – Rs. 6/64 – *Costa/Enel*, Slg 1964, 1141; EuGH v. 11.1.2000 – C-285/98 – *Kreil*, Slg 2000, I-69), und dem BVerfG, wonach der „innerstaatliche Anwendungsbefehl“ als Folge der deutschen Zustimmung zu den Unionsverträgen (BVerfG v. 30.6.2009 – 2 BvE 2/08 – Lissabon,

BVerfGE 123, 267 [396 ff.]) nur so weit reicht, wie sich Rechtsakte der Union innerhalb der Grenzen der begrenzten Einzelermächtigung halten und den unantastbaren Kerngehalt der Verfassung wahren.

Die genaue Umsetzung des Anwendungsvorrangs ist derzeit noch umstritten (*Gosch*, DStR 2007, 1553; *Jochum*, IStR 2006, 621; *Rust*, IStR 2009, 382; *Schmehl*, EuR 2010, 386; *Zorn*, IStR 2012, 86). Dies gilt insbes. für die Frage, welche Rechtsfolgen unionsrechtswidrige Normen haben. Nach einer Auffassung soll eine nationale Norm, die in bestimmten Fällen im Konflikt mit Unionsrecht steht, im Anwendungsbereich des Unionsrechts insgesamt unanwendbar sein, auch wenn es im konkreten Fall zu keinem unionsrechtswidrigen Erg. kommt (so *Jochum*, IStR 2006, 621). Nach einer anderen Ansicht soll die unionsrechtswidrige Norm unanwendbar sein, die dadurch entstehende Lücke aber durch eine analoge Anwendung gefüllt werden (so *M. Lang*, FS Lang, 2010, 1003 [1019 ff.]). Zutreffender erscheint es indes, den Vorrang auf das zu beschränken, was im konkreten Einzelfall zur Erfüllung der Vorgaben des Unionsrechts erforderlich ist (*Funke*, DÖV 2007, 733 [738]; *Gosch*, DStR 2007, 1553 [1555]; *Zorn*, IStR 2012, 86 [87 f.]); dabei ist auf die jeweilige Vorschrift des Unionsrechts abzustellen, zu der die nationale Norm im Widerspruch steht: Bei den Grundfreiheiten, die im stl. Bereich im Kern Diskriminierungsverbote sind, ist damit der Verstoß für die Vergangenheit durch eine Erstreckung der Begünstigung zu beseitigen; sie nehmen die Behandlung der Inländer als gegeben (ebenso *Rust*, IStR 2009, 382 [384]: Inlandssachverhalt als Grundregel) und gebieten eine Gleichbehandlung des Ausländers. Das gilt auch für Sozialzwecknormen (BFH v. 17.7.2008 – X R 62/04, BStBl. II 2008, 976; dazu *Schmehl*, EuR 2010, 386 [395 ff.]; aA noch *Gosch*, DStR 2007, 1553 [1555], Fn. 18). Allerdings muss die Lage des Ausländers vergleichbar sein, so dass weitere Tatbestandsmerkmale nicht ohne Weiteres hinzugedacht werden können (etwa die Verlustübernahmeverpflichtung bei der grenzüberschreitenden Organschaft, vgl. Anm. 432, 435, 440, 484). Auch braucht die Gleichstellung nicht weiter zu gehen als unionsrechtl. geboten, so dass etwa die innerstaatliche Freistellung durch eine internationale Anrechnung ersetzt werden kann (EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305; dazu und zum Folgeerkenntnis des ÖVwGH v. 25.10.2011 – 11/15/0070, VwSlg 8674 F/2011; *Zorn*, IStR 2012, 86). Bei Verstößen gegen das Beihilferecht hingegen ist die selektive Begünstigung zu beseitigen, statt sie durch Ausdehnung nicht selektiv zu machen.

Eine zeitliche Begrenzung der Urteilswirkungen spricht der EuGH demgegenüber nur in ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen aus (vgl. EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04 – Meilicke I, Slg 2007, I-1835, Rz. 34 ff.), was dann bereits in dem Urteil zu erfolgen hat, in dem über die Auslegung entschieden wird (krit. zu Anforderungen *Lang*, Limitation of Temporal Effects of CJEU Judgements – Mission Impossible for Governments of EU Member States, 2013). Grundsätzlich sind die Entsch. damit für alle noch offenen Rechtsfälle zu berücksichtigen (zur Bestandskraftdurchbrechung s. Anm. 426), da der EuGH nach seinem Verständnis das bestehende Recht lediglich auslegt.

Der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung nationalen Rechts (dazu *Durner*, Verfassungsrechtliche Grenzen richtlinienkonformer Auslegung, 2010; *Gänswein*, Der Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts, 2009; *Ismer/Keyser*, UR 2011, 81; *Rust*, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. 1, 2018, 801) ist dabei zu beachten (EuGH v. 4.2.1988 – Rs. 157/86 – Mary Murphy, Slg 1988,

673). Danach ist stets die Auslegungsvariante zu wählen, die einen Verstoß der nationalen Norm gegen Unionsrecht vermeidet (EuGH v. 5.10.1994 – C-165/91 – Fattoria, Slg 1994, I-4661). Diese Pflicht ergibt sich für die Mitgliedstaaten und ihre Organe unmittelbar aus Art. 4 Abs. 3 EUV. Die unionsrechtskonforme Auslegung ist auch zulasten des Stpfl. möglich.

Die Frage nach einer überschießenden unionsrechtskonformen Umsetzung entsteht, wenn sich der mitgliedstaatliche Gesetzgeber entscheidet, zur Vermeidung von Sonderrechten auch von der RL nicht erfasste Regelungsbereiche dem Richtlinienrecht anzupassen. Damit kann eine richtlinienkonforme Auslegung auch des so überschießenden nationalen Rechts erforderlich werden, obwohl Unionsrecht mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts an sich nicht zur Anwendung kommt (*Habersack/Mayer* in *Riesenhuber*, Europäische Methodenlehre, 2006, § 15 Rz. 23 ff.; *Mayer/Schürnbrand*, JZ 2004, 545; *Ruffert* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 288 Rz. 83; *Müller-Franken*, DVBl. 1998, 758 [759 f.]). Dabei ist es allerdings keine Frage des Unionsrechts, sondern des nationalen Rechts, ob ein Gleichlauf zwischen dem richtlinienumsetzenden Recht (das unionsrechtskonform auszulegen ist) und dem überschießenden Recht hergestellt werden soll.

426 b) Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren, insbesondere bestandskräftige Steuerbescheide

Nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten sind die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, mangels einer einschlägigen Unionsregelung Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats. Sie dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz, EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg 2011, I-5669, Rz. 55 mwN; *Calliess/Kahl/Puttler* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 4 EUV Rz. 66 ff.; *Wernsmann* in *Schulze/Zuleeg/Kadelbach*, Europarecht, 3. Aufl. 2015, § 30 Rz. 134 ff.).

Regelungen über angemessene Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung und über die Bestandskraft sind grds. auch auf unionsrechtswidrige StBescheide anzuwenden (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg 2011, I-5669, Rz. 56). Eine Pflicht zur Durchbrechung der Bestandskraft von unionsrechtswidrigen innerstaatlichen belastenden Verwaltungsakten (wie StBescheiden) besteht als Ausfluss des Effektivitätsprinzips unter folgenden kumulativen Voraussetzungen (vgl. EuGH v. 13.1.2004 – C-453/00 – Kühne & Heitz, Slg 2004, I-837, Rz. 25 f.; konkretisiert etwa durch EuGH v. 12.2.2008 – C-2/06 – Kempster, Slg 2008, I-411, Rz. 37 ff.): Die Behörde ist nach nationalem Recht befugt, die Entsch. zurückzunehmen; die Entsch. beruht auf einer unrichtigen Auslegung des Unionsrechts durch ein in letzter Instanz entscheidendes nationales Gericht unter Verletzung der Vorlagepflicht nach Art. 267 AEUV; und schließlich hat sich der Stpfl., unmittelbar nachdem er Kenntnis von der besagten Entsch. des Gerichtshofs erlangt hat, an die Verwaltungsbehörde gewandt. Eine Verpflichtung zum Billigkeitserlass soll aber nach Auffassung des BFH v. 21.1.2015 – X R 40/12, IStR 2015, 321, mit krit. Anm. *de Weerth* zum SA-Abzug für Schulgeld bestehen, wenn vor Ergehen einer

einschlägigen Entsch. des EuGH Stpfl. durch rechtskräftiges Urteil des BFH ein stl. Vorteil in unionsrechtswidriger Weise versagt wurde.

Nach innerstaatlichem Recht an sich bestehende Nachweispflichten können, ebenfalls als Ausfluss des Effektivitätsprinzips, auch durch die Vorlage von Belegen erfüllt werden, die zwar den innerstaatlichen Formvorschriften nicht entsprechen, die es den Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats aber erlauben, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg 2011, I-5669, Rz. 46 mwN; BFH v. 15.1.2015 – I R 69/12, IStR 2015, 475; s. § 36 Anm. 7). Dabei trägt der Stpfl. die Feststellungslast (EuGH v. 10.2.2011 – C-436/ und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305, Rz. 98). Bei einer rückwirkenden Änderung der Erstattungsmodalitäten muss das nationale Recht eine angemessene Übergangsfrist vorsehen, damit die Stpfl. die nach der alten Regelung bestehenden Erstattungsansprüche geltend machen können (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg 2011, I-5669, Rz. 57 mwN).

Einstweilen frei.

427–429

II. Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit

Schrifttum: Grundlagen: *Graetz/Warren*, Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe, Yale Law Journal 115 (2006), 1186; *Wollenschläger*, Grundfreiheit ohne Markt – Die Herausbildung der Unionsbürgerschaft im unionsrechtlichen Freizügigkeitsregime, 2007; *Mason/Knoll*, What is Tax Discrimination, Yale Law Journal 121 (2012), 1014.

Systematik: *de Búrca*, The Principle of Proportionality and its Application in EC Law, Yearbook of European Law 13 (1993), 105; *Epiney*, Umgekehrte Diskriminierungen, Zulässigkeit und Grenzen der discrimination à rebours nach europäischem Gemeinschaftsrecht und nationalem Verfassungsrecht, 1995; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002; *Englisch*, Anmerkung zum EuGH-Urteil C-319/02, IStR 2004, 684; *Rust*, Renaissance der Kohärenz, EWS 2004, 450; *Lehner*, Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts, in *Gockel/Gosch/Lang* (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, 2005, 241; *Classen*, Die Grundfreiheiten im Spannungsfeld von europäischer Marktfreiheit und mitgliedstaatlichen Gestaltungskompetenzen, EuR 2006, 416; *M. Lang*, Doppelte Verlustberücksichtigung und Gemeinschaftsrecht – am Beispiel der Betriebsstätten Gewinnermittlung, IStR 2006, 550; *Seer*, The Jurisprudence of the European Court of Justice: Limitation of the Legal Consequences, European Taxation 2006, 470; *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2007; *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, 2008; *Lang/Heidenbauer*, Wholly Artificial Arrangements, in *Hinneken/Hinneken* (Hrsg.), FS Frans Vanistendael, 2008, 597; *Schön*, Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht, in *Kirchhof/Nieskens* (Hrsg.), FS Wolfram Reiss, 2008, 571; *Seiler/Axer*, Die EuGH-Entscheidung im Fall „Lidl Belgium“ als (Zwischen-)Schritt auf dem Weg zur Abstimmung von nationaler Steuerhoheit und europäischem Recht, IStR 2008, 838; *Englisch*, Europarechtliche Einflüsse auf den Untersuchungsgrundsatz im Steuerverfahren, IStR 2009, 37; *Musil*, Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, 1037; *Tryfonidou*, Reverse Discrimination in EC Law, 2009; *Waldhoff*, Kann es im europäischen Steuerrecht ein Anerkennungsprinzip geben?, IStR 2009, 386; *Weber-Grellet*, Neu-Justierung der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2009, 1229; *Dürschmidt*, Grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen im nationalen und europäischen Steuerrecht, StuW 2010, 137; *Harbo*, The function of the proportionality principle in EU law, European Law Journal 2010, 158; *Heidenbauer*, Die Vermeidung der Steuerumgehung und die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis im Lichte der Rs. SGI, SWI 2010,

67; *Musil*, Neue Entwicklungen bei den europarechtlichen Rechtfertigungsgründen im Bereich des Ertragsteuerrechts, DStR 2010, 1501; *Kokott/Ost*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, EuZW 2011, 496; *Musil*, Vermeidung der Doppelbesteuerung von Dividenden, Anmerkungen zum EuGH-Urteil C-262/09, EuZW 2011, 642; *Thiele*, Der unionsrechtliche Missbrauchs begriff im Bereich der direkten Steuern, IStR 2011, 452; *Baldamus*, Neues zur Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2012, 317; *Beysen/Trstenjak*, Das Prinzip der Verhältnismäßigkeit in der Unionsrechtsordnung, EuR 2012, 265; *Douma*, Non-discriminatory Tax Obstacles, EC Tax Review 2012, 67; *Smit*, EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect, EC Tax Review 2012, 233; *de Broe*, The ECJ's Judgment in *Argenta*; Narrow Interpretation of the 'Preservation of the Balanced Allocation of Taxing Rights between Member States'. A Headache for Designers of Tax Incentives in the Union, EC Tax Review 2013, 210; *Hemmelrath/Kepper*, Die Bedeutung des „Authorized OECD Approach“ (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, 37; *Hilling*, Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ's Assessment of National Tax Rules for the Prevention of Tax Avoidance, Intertax 2013, 294; *O'Shea*, European Tax Controversies: A British-Dutch Debate: Back to Basics and Is the ECJ Consistent?, World Tax Journal 2013, 100; *Reimer*, Taxation – An Area without Mutual Recognition, in *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, 197; *Scheipers/Linn*, Zur Unionsrechtswidrigkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., IStR 2013, 139; *Weber*, Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ, in *Weber* (Hrsg.), EU Income Tax Law – Issues for the Years Ahead, 2013, 21; *Binder/Pinetz*, Ensuring the Effectiveness of Fiscal Supervision in Third Country Situations, EC Tax Review 2014, 324; *Englisch*, Nordea Bank – ein weiterer Meilenstein der EuGH-Judikatur, IStR 2014, 561; *Tavares/Bogenschnieder*, The New De Minimis Anti-abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?, Intertax 2015, 494; *Weber*, An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification, EC Tax Review 2015, 43; *Beiser*, Eine ausgewogene Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis im Licht der DBA, IStR 2016, 189; *Weber*, The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, Intertax 2016, 104; *Cordewener*, Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, DStJG 42 (2018), 195; *Englisch*, Vergleichbarkeit, Rechtfertigung, Verhältnismäßigkeit, DStJG 42 (2018), 273; *Öner*, Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law, EC Tax Review 2018, 96; *Sanò*, Allocation of the Burden of Proof Under the Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive According to the Most Recent ECJ Case Law, EC Tax Review 2018, 267; *Schnitger*, Urteil in den Rs. *Deister Holding* und *Juhler Holding* – das Ende des § 50d Abs. 3 EStG, IStR 2018, 169; *González-Barreda*, Holding Companies and Leveraged Buy-Outs in the European Union Following BEPS: Beneficial Ownership, Abuse of Law and the Single Taxation Principle (Danish ECJ Cases C-115/16, 116/16, 117/16, 118/16, 119/16 and 299/16), European Taxation 2019/9; *Schnitger*, Entscheidungen des EuGH zum Begriff des Nutzungsberechtigten und Missbrauch, IStR 2019, 304; *Confederation Fiscale Europeenne*, Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the ECJ Decisions of 26 February 2019 in *N Luxembourg I et al.* (Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16) and *T Danmark et al.* (Joined Cases C-116/16 and C-117/17), Concerning the „Beneficial Ownership“ Requirement and the Anti-Abuse Principle in the Company Tax Directives, European Taxation 2019/10.

Einzelne Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit: *Wollenschläger*, Grundfreiheit ohne Markt – Die Herausbildung der Unionsbürgerschaft im unionsrechtlichen Freizügigkeitsregime, 2007; *Egel/Klett*, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Mobilität von Gesellschaften, DStR 2012, 2442; *Kindler*, Der reale Niederlassungsbegriff nach dem VALE-Urteil des EuGH, EuZW 2012, 888; *Mörsdorf*, Was von Daily Mail übrig blieb – Die Wegzugsbesteuerung von EU-Gesellschaften nach dem EuGH-Urteil *National Grid Indus*, EuZW 2012, 296; *Musil*, Anmerkungen zum EuGH-Urteil C-371/10, FR 2012, 25; *Schall/Barth*, Stirbt Kollisionsrecht und Wegzugsbesteuerung?, NZG 2012, 413; *Gosch*, Keine Drittstaatenwirkung bei gesetzlicher qualifizierter Mindestbeteiligungsquote und kein „Treaty override“ durch sog. Schachtelstrafe, BFH/Pr 2013, 50; *Hindelang*, Die steuerliche Behandlung dritt-

staatlicher Dividenden und die europäischen Grundfreiheiten – Die teilweise (Wieder-)Eröffnung des Schutzbereiches der Kapitalverkehrsfreiheit für Dividenden aus drittstaatlichen Direktinvestitionen – zugleich eine Besprechung des Urteils in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, IStR 2013, 77; *Patzner/Nagler*, Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit contra Verwaltungsmoratorium, IStR 2013, 527; *Schönhaus/Müller*, Grenzüberschreitender Formwechsel aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht, IStR 2013, 174; *Verse*, Die Entwicklung des europäischen Gesellschaftsrechts im Jahr 2012, NZG 2013, 336; *Ros*, EU Citizenship and Taxation – Is the European Court of Justice Moving towards a Citizens' Europe?, EC Tax Review 2014, 43; *Watrin/Eberhardt*, Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Bereich der internationalen Dividendenbesteuerung, BB 2014, 2967; *Gosch/Schönfeld*, Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten – ein (vorläufiger) Zwischenstand, IStR 2015, 755; *Kraft/Hohage*, Implikationen des EuGH-Urteils in der Rs. C-685/16 zum gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg, IStR 2018, 799.

Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse: *Mössner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme, DStJG 8 (1985), 135; *Wattel*, Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances: why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice, European Taxation 2000, 210; *van Raad*, Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals – A Proposal, in *Andersson/Melz/Silfverberg* (Hrsg.), Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Series on International Taxation, Bd. 27, 2001, 211; *Kofler*, De Groot: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat, ÖStZ 2003, 184; *Mattsson*, Does the European Court of Justice understand the policy behind tax benefits based on personal and family circumstances?, European Taxation 2003, 186; *Mössner*, Source versus Residence – an EU Perspective, BIT 2006, 501; *Ismer*, Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei Anrechnungshöchstbetrag und Progressionsvorbehalt, IStR 2013, 297; *Weinschütz*, Anmerkung zu EuGH, 28.2.2013 – C-168/11, IStR 2013, 470; *Ismer*, Verwirrung beim Anrechnungshöchstbetrag: Unionsrechtliche Probleme der geplanten Neufassung des § 34c EStG, IStR 2014, 925; *De-sens*, Der neue Anrechnungshöchstbetrag in § 34c Abs. 1 S. 2 EStG – ein unions- und verfassungswidriges Eigentor, IStR 2015, 77; *Nielsen*, Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet, EC Tax Review 2015, 185; *Süllow-Schworck*, Die neue Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages nach § 34c Abs. 1 EStG, IStR 2015, 802; *Peeters*, Kieback: When Schumacker Emigrates, EC Tax Review 2016, 59; *de Groot*, Case X (C-283/15) and the Myth of „Schumacker's 90% Rule“, Intertax 2017, 567; *Schmidt-Heß*, Die Fortentwicklung der Schumacker-Rechtsprechung durch das Urteil des EuGH v. 9.2.2017 in der Rechtssache X, C-283/15, IStR 2017, 549.

Einkünfteermittlung und Steuersatz hingegen vergleichbar: *Blank*, Der Pensionsfonds im Steuerrecht, 2014; *Holthaus*, Aktuelle Probleme mit der EU-Konformität es Steuerabzugs nach § 50a EStG, IStR 2014, 628; *Reese/Hehlmann*, Die Berücksichtigung mittelbarer Aufwendungen bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags nach § 34c Abs. 1 S. 4 EStG ist europarechtswidrig, IStR 2015, 461; *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, Anrechnung ausländischer Steuern: Der „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei § 34c Abs. 1 S. 4 EStG, IStR 2016, 922.

Verlustberücksichtigung und Gruppenbesteuerung: *Ditz/Plansky*, Aktuelle Entwicklungen bei der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste, DB 2009, 1669; *Ziehr*, Zurechnung von Währungserfolgen aus der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstättenrechnungslegung, IStR 2009, 261; *Almendral*, An Ever Distant Union: the Cross-border Loss Relief conundrum in EU Law, Intertax 2010, 476; *Homburg*, Anmerkung zum BFH-Beschluss vom 9.11.2010 – I R 16/10, IStR 2011, 110; *Mitschke*, Ergebnisabführungsvertrag „über die Grenze“ und Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften – Zugleich eine Erwiderung auf die Anmerkung von Homburg zu BFH-Urteil I R 16/10, IStR 2011, 185; *Oestreicher/Spengel/Koch*, How to Reform Taxation of Corporate Groups in Europe, World Tax Journal 2011, 5; *Ismer*, Gruppenbesteuerung statt Organschaft im Ertragsteuerrecht?, DStR 2012, 821; *Benecke/Staats*, Anmerkung zum EuGH Urteil vom 7.11.2013 – C-322/11 K, IStR 2013, 913; *Mitschke*, Finale Verluste in der „Zwickmühle“ des Europäischen

Steuerrechts – Zum EuGH-Urteil in der Rechtsache A Oy v. 21.2.2013 – C-123/11, IStR 2013, 209; *Schiefer/Quinten*, Berücksichtigung „finaler Verluste“ durch grenzüberschreitende Verschmelzung – Auswirkungen des Urteils in der Rs. A Oy, IStR 2013, 261; *Peetermans/Staes*, K. v. Finland: EU Developments in the Area of Foreign Loss Deduction Rules, EC Tax Review 2014, 56; *Sydow*, Gruppenbesteuerung: steuerliche Einheit zwischen Tochtergesellschaften – EuGH Entscheidungen in den verb. Rs. C-39 - 41/13 „SCA Group Holding BV“, IStR 2014, 480; *Schnitger*, Urteil des EuGH in der Rs. SCA als Katalysator für eine deutsche Organschaftsreform – jetzt geht's los(?), IStR 2014, 587; *Brauner/Dourado/Traversa*, Ten Years of Marks & Spencer, Intertax 2015, 306; *Rönfeldt*, Use of Foreign Losses: The Advocate General Wants to Turn on the Marks & Spencer Exemption, but the ECJ Rejects the Argument and States That EU Law Constitutes Rights to Deduct Foreign Losses, Intertax 2015, 688; *Schnitger*, Keine nichtabzugsfähige Betriebsausgaben in Folge grenzüberschreitender Organschaft – Auswirkungen der Entscheidung des EUGH in der Rs. Groupe Steria für den deutschen Rechtskreis, IStR 2015, 772; *Eisendle*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Jahre 11 nach Marks & Spencer – Status Quo der EuGH-Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten kraft Unionsrecht, ISR 2016, 37; *Cerioni*, The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay, EC Tax Review 2016, 268; *Niemann/Dodos*, Verrechnung von „finalen“ Auslandsverlusten – auch nach „Timac Agro“, DStR 2016, 1057; *Schnitger*, EuGH in der Rs. Timac Agro zu finalen ausländischen Betriebsstättenverlusten – War es das mit der Freistellungsmethode?, IStR 2016, 72; *Schumacher*, Das EuGH-Urteil Timac Agro – Was bleibt von der Rechtsfigur der finalen Verluste übrig?, IStR 2016, 473; *Brandis*, Zurück in die Zukunft? – „Finale Verluste“ nach dem EuGH-Urteil „Bevola“, DStR 2018, 2051; *Cordewener*, Cross-Border Loss Compensation and EU Fundamental Freedoms: The „Final Losses“ Doctrine Is Still Alive!, EC Tax Review 2018, 230; *Schulze-Trieglaff*, Die EuGH-Entscheidung v. 12.6.2018 „A/S Bevola, Jens W. Trock ApS“: Keine erneute Änderung der EuGH-Rechtsprechung nach „Timac Agro Deutschland GmbH“, IStR 2018, 777; *Heckerodt*, Finale Betriebsstättenverluste: Kein Mythos, sondern Realität!, IStR 2019, 171; *Ismer/Kandel*, Der Abzug ausländischer Verluste nach Bevola und Sofina, IStR 2019, 717; *Vermeulen*, Case C-28/17 NN A/S v. Skatteministeriet: A CJEU Judgment that Raises „Fresh Questions“, EC Tax Review 2019, 90; *Willems*, Withholding Taxes Within the Internal Market After Sofina: Chronicle of a Death Foretold?, EC Tax Review 2019, 101; *Boller/Hackemann*, Die ertragsteuerliche Organschaft erneut auf dem Prüfstand der EU-Kommission, IStR 2020, 41; *CFE ECJ Task Force*, European Union – Opinion Statement ECJ-TF 3/2019 on the ECJ Decision of 22 November 2018 in Sofina (Case C-575/17) on Withholding Taxes, Losses and Territoriality, European Taxation 2/3.

Wegzugsbesteuerung und Entstrickungsbesteuerung: *Ismer/Reimer/Rust*, Ist § 6 AStG noch zu halten? – Die Wegzugsbesteuerung auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts nach der Entscheidung de Lasteyrie du Saillant, EWS 2004, 207; *Schindler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung?, IStR 2004, 300; *Kessler/Philipp*, Rechtssache National Grid Indus BV – Ende oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung, DStR 2012, 267; *Körner*, Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland – Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 in diesem Heft 27, IStR 2012, 1; *Mitschke*, National Grid Indus – Ein Phyrussieg für die Gegner der Sofortbesteuerung? – Zugleich eine Erwiderung auf Körner in diesem Heft 1, IStR 2012, 6; *Thömmes/Linn*, Verzinsung und Sicherheitsleistung bei aufgeschobener Fälligkeit von Steuern im Wegzugsfall, IStR 2012, 282; *van den Broek/Meussen*, Netherlands-National Grid Indus Case: Re-Thinking Exit Taxation, European Taxation 2012, 190; *Dürrschmidt/Wobst*, Anmerkung zu EFTA-Gerichtshof, Urt. v. 3.10.2012, Rs. E-15/11, Arcade Drilling, IStR 2013, 202; *Loritz/Sessig*, Europarechtliche Schranken für die Verzinsung von Steuerforderungen bei Widerruf nach § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG, IStR 2013, 288; *Mitschke*, Plädoyer für eine Renaissance des EU-Sekundärrechts, IStR 2013, 15; *Mössner*, EuGH und Entstrickung – Ist alles geklärt?, IStR 2015, 768; *Henze*, Anmerkung zu den Schlussanträgen des GA Wathelet in der Rs. 503/14, ISR 2016, 247; *Pötgens* ua., The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment, Intertax

2016, 40 (Part 1), 163 (Part 2), 247 (Part 3); Wacker, Wegzug und Entstrickung, DStJG 42 (2018), 423.

Besteuerung von grenzüberschreitenden Dividenden und Quellensteuern allgemein: *Rust*, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568; *Desens*, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13; *Hey*, Körperschaftsteuerpflicht für Streubesitzdividenden: systemwidrig – verfassungswidrig – europarechtswidrig, KSzW 2013, 353; *Schnitger*, Keine nichtabzugsfähige Betriebsausgaben in Folge grenzüberschreitender Organschaft – Auswirkungen der Entscheidung des EUGH in der Rs. Groupe Steria für den deutschen Rechtskreis, IStR 2015, 772; *Sydow*, Anmerkung zu BFH-Schlussurteil Meilicke, IStR 2015, 551; *Hippert*, The TFEU Eligibility of Non-EU Investment Funds Subject to Discriminatory Dividend Withholding Taxes, EC Tax Review 2016, 77; *Spindler-Simader*, Dividend Withholding Taxes after *Miljoen*, X and *Société Générale*, EC Tax Review 2016, 70; *Mayer-Theobald/Süß*, Steuerneutrale Einlagenrückgewähr bei Gesellschaften aus Drittstaaten – Zugleich Anmerkung zu den Urteilen des BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13 und 73/13, DStR 2017, 137.

Gemeinnützigkeit und andere Sozialzwecknormen: *Hüttemann/Helios*, Steuerfreie Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG bei nebenberuflicher gemeinnütziger Tätigkeit im EU – Ausland-Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 18.12.2007, Jundt, Rs. C-281/06, IStR 2008, 200; *Hüttemann/Helios*, Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil v. 27.1.2009, *Persche*, DB 2009, 701; *von Proff*, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit nach dem *Persche*-Urteil des EuGH, IStR 2009, 371; *Buijze*, Approaches towards the Application of Tax Incentives for Cross-Border Philanthropy, *Intertax* 2016, 14.

Verhältnis zu den DBA: *Cordewener/Kofler/van Thiel*, The Clash between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States, *Common Market Law Review* 46 (2009), 1951; *Ismer*, MAP and Arbitration as Remedies for Double Burdens: Evolutionary Law-Making through Procedural Rather Than Substantive Rules?, in *Rust* (Hrsg.), *Double Taxation within the European Union*, 2011, 211; *Gutmann*, Limitations on Benefits Articles in Income Treaties: The Current State of Play, *Bulletin for international taxation* 2012, 452; *Schnitger*, Seminar L: Limitation-on-Benefits-Klauseln – eine Bestandsaufnahme, IStR 2012, 720; *Gutmann*, How to Avoid Double Taxation in the European Union, in *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, 2013, 63; *de Groot*, Member States Must Apply Most Favoured Nation Treatment under EU Law, *Intertax* 2014, 405; *Henze*, EuGH-Rechtsprechung: Aktuelle Entwicklungen zu den direkten Steuern im Jahr 2015, *ISR* 2015, 398; *Kemmerer*, *Sopora*: A Welcome Landmark Decision on Horizontal Comparison, *EC Tax Review* 2015, 178.

Weitere unilaterale Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens: *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005; *Rust*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform, 2007; *Droege*, Die Pauschalbesteuerung „schwarzer Fonds“ und die Konsolidierung des europäischen Richtersteuerrechts, DStZ 2009, 847; *Schön*, Zurück in die Zukunft? Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, IStR 2009, 882; *Becker/Sydow*, Das EuGH-Urteil in der belgischen Rechtssache C-311/08 SGI und seine Implikationen für die Frage der Europarechtmäßigkeit des § 1 AStG, IStR 2010, 195; *Englisch*, Einige Schlussfolgerungen zur Grundfreiheitskompatibilität des § 1 AStG – Zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH in der Rs. SGI, IStR 2010, 139; *Martín Jimenez*, Transfer Pricing and EU Law Following the ECJ Judgement in SGI: Some Thoughts on Controversial Issues, *Bulletin for International Taxation* 2010, 271; *Brielmaier/Wünsche*, Europarechtswidrigkeit des § 6 InvStG? – Eine europarechtliche Würdigung der Pauschalbesteuerung vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung deutscher Finanzgerichte und der Literaturdiskussion, IStR 2013, 731; *Ditz/Quilitzsch*, Die Änderungen im AStG durch das AmtshilfeRLUMsG – Quo vadis Außensteuergesetz?, DStR 2013, 1917; *Schön*, Transfer Pricing, the Arm's Length Standard and European Union Law in *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, 2013, 73; *Schön*, Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und Europäische Grundfreiheiten, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3; *Patzner/Nagler*, EuGH-Urteil vom 21.5.2015, *Wagner-Raith*: Neue Erkenntnisse zur Stilhalteklausele bei finanzdienstleistungskohä-

rentem Kapitalverkehr, IStR 2015, 511; *Schönfeld*, Investmentbesteuerung und EU-Recht, IStR 2015, 671; *Hoffmann*, Die Rs. Hornbach und der Begriff wirtschaftliche Gründe – eine historische Analyse, IStR 2019, 580; *Kahlenberg*, BMF reagiert auf die EuGH-Entscheidung in der Rs. Hornbach-Baumarkt – Alles nur ein Missverständnis?!, IStR 2019, 335.

Regeln zur korrespondierenden Besteuerung (Linking Rules): *Milanin*, Vereinbarkeit sog Linking Rules mit der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit unter Berücksichtigung einer möglichen Rechtfertigung, insbesondere durch die Kohärenz des Steuersystems, IStR 2015, 861; *Panayi*, The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law, BIT 2016, 95.

430 1. Grundlagen

Die Grundfreiheiten (ArbN-Freizügigkeit, Art. 45 ff. AEUV; Niederlassungsfreiheit, Art. 49 ff. AEUV; Dienstleistungsfreiheit, Art. 56 ff. AEUV und die Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 AEUV; weniger hingegen die Warenverkehrsfreiheit der Art. 28 ff. AEUV) haben die bisher durchschlagendsten Wirkungen auf das Ertragsteuerrecht entfaltet. Diese unmittelbar anwendbaren Vorschriften (EuGH v. 21.6.1974 – Rs. 2/74 – *Reyners*, Slg 1974, 631; EuGH v. 3.12.1974 – Rs. 33/74 – *van Binsbergen*, Slg 1974, 1299; EuGH v. 4.12.1974 – Rs. 41/74 – *van Duyn*, Slg 1974, 1337; EuGH v. 23.2.1995 – C-358/93 – *Bodessa*, Slg 1995, I-361) sollen zur Verwirklichung des Binnenmarktes beitragen (vgl. *Forsthoff* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EUV/AEUV, Art. 45 AEUV Rz. 3 [9/2010]) und werden daher auch als Marktfreiheiten bezeichnet. Ihre Gewährleistungsgehalte richten sich sowohl an den Nichtansässigungs- („Quellen-“) als auch an den Ansässigkeitsstaat (krit. dazu *Graetz/Warren*, *Yale Law Journal* 115 [2006], 1186 [1219]; dagegen mit Recht *Mason/Knoll*, *Yale Law Journal* 121 [2012], 1014).

Die allgemeine Freizügigkeit des Art. 21 AEUV, die als Ausprägung des Allgemeinen Diskriminierungsverbots gem. Art. 18 AEUV zu sehen ist (s. etwa EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – *Schempp*, Slg 2005, I-6421; EuGH v. 9.11.2006 – C-520/04 – *Turpeinen*, Slg 2006, I-10685; EuGH v. 11.9.2007 – C-76/05 – *Schwarz und Gootjes-Schwarz*, Slg 2007, I-6849; s. auch § 10 Anm. 294), tritt als – ebenfalls unmittelbar anwendbare (EuGH v. 26.2.1992 – C-357/89 – *Raulin*, Slg 1992, I-1027) – Gewährleistung ergänzend hinzu. Die Grundfreiheiten sind aber vorrangig anzuwenden (EuGH v. 11.1.2007 – C-40/05 – *Lyyski*, Slg 2007, I-99, für die ArbN-Freizügigkeit; differenziert *Wollenschläger*, Grundfreiheiten ohne Markt, 2007, 207 f., 279 ff.).

Zuständigkeit der Mitgliedstaaten: Zwar fallen die direkten Steuern beim derzeitigen Stand des Unionsrechts in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, sie müssen ihre Befugnisse in diesem Bereich aber unter Wahrung des Unionsrechts ausüben, und zwar insbes. der Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit (stRspr. seit der bahnbrechenden Entsch. des EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 – *Avoir Fiscal*, Slg 1986, 273).

Eine Konvergenz der Grundfreiheiten lässt sich in der Rspr. des EuGH beobachten (so bereits *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 104 ff.). Eine dazu parallele Entwicklung besteht bei der allgemeinen Freizügigkeit. Im Erg. werden damit häufig Formulierungsunterschiede nivelliert und stattdessen dogmatische Gemeinsamkeiten betont. Daher wird im Folgenden zunächst die gemeinsame Grundstruktur dargestellt (s. Anm. 431 ff.), bevor auf die Besonderheiten der einzelnen Grundfreiheiten (s. Anm. 432 ff., 450 ff.) und schließlich auf einzelne Gewährleistungen (s. Anm. 436) eingegangen wird.

2. Systematik

a) Prüfungsaufbau

431

Bei der Prüfung der Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit wird häufig eine dreistufige Struktur zugrunde gelegt mit Anwendungsvoraussetzungen (s. Anm. 432 ff.), Beeinträchtigung des Gewährleistungsgehalts (s. Anm. 435) und Rechtfertigung (vgl. *Englisch in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 4 Rz. 79). Verstöße gegen diese Verpflichtungen sind regelmäßig durch Herstellung von Gleichbehandlung zu beseitigen, wobei (nur) für die Zukunft auch die Ausdehnung der jeweiligen Belastung auf reine Inlandssachverhalte in Betracht kommt (s. Anm. 425). Allerdings stellen sich mit der Intensivierung der beihilferechtl. Kontrolle nicht abschließend geklärte Kollisionsfragen in Fällen, in denen sowohl eine Verletzung der Grundfreiheiten als auch des Beihilfeverbots vorliegt. Das Beihilferecht ist dann eigentlich gerade auf eine Beseitigung der Begünstigung gerichtet, während die Grundfreiheiten für eine Ausdehnung der Begünstigung sprechen (dazu näher Anm. 510 ff.).

b) Anwendungsvoraussetzungen

aa) Allgemeine Anwendungsvoraussetzungen

432

Eine zurechenbare Maßnahme eines Mitgliedstaats muss vorliegen. Daher sind sog. Diskrepanzen nicht unionsrechtswidrig; darunter sind Nachteile zu verstehen, die sich aus dem Zusammenspiel verschiedener Regelungen in den betroffenen Mitgliedstaaten ergeben, die aber nicht auftreten würden, wenn beide Staaten dieselben Regelungen hätten (vgl. etwa *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, 2018, 95 f.). Es besteht also kein Schutz vor etwaigen Ungleichbehandlungen, die sich aus Abweichungen zwischen den Rechtsvorschriften der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, wenn diese für alle in ihren Anwendungsbereich fallende Personen nach objektiven Kriterien und ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit gelten (für die Unionsbürgerschaft EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – Schempp, Slg 2005, I-6421, Rz. 34). Damit verstößt eine Doppelbesteuerung, die sich aus dem Nebeneinander der Besteuerungszugriffe von zwei oder mehr Mitgliedstaaten ergibt, als nicht per se gegen die Grundfreiheiten (vgl. EuGH v. 14.11.2006 – C-513/04 – Kerckhaert und Morres, Slg 2006, I-10967, Rz. 21 f.; näher dazu *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, S. 72 ff.).

Ein grenzüberschreitender Bezug ist zudem erforderlich (stRspr., vgl. EuGH v. 28.2.1992 – C-332/90 – Steen I, Slg 1992, I-341, Rz. 9; EuGH v. 13.6.2017 – C-591/15 – Gibraltar Betting and Gaming Association, EuZW 2017, 650; s. dazu etwa *Clas sen*, EuR 2004, 417, *Cordewener*, DStJG 42 (2018), 195 [252 ff.]). Dieser ist auch für Angehörige eines Mitgliedstaats gegeben, die eine tatbestandlich geschützte Tätigkeit in ihrem Mitgliedstaat aus einem anderen Mitgliedstaat verwirklichen, wenn sie sich mit einem EU-Ausländer in einer vergleichbaren Lage befinden. Hingegen fehlt der grenzüberschreitende Bezug bei Betätigungen, bei denen sämtliche Elemente nicht über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen. Dabei ist jeweils genau zu prüfen, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen für den grenzüberschreitenden Bezug erfüllt sind. So hat der EuGH (EuGH v. 26.1.1993 – C-112/91 – Werner, Slg 1993, I-429) die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit in einem Wegverlagerungsfall verneint, wo ein selbständiger Zahnarzt seinen Wohnsitz aus Deutschland nach Belgien verlagerte, jedoch seine Tätigkeit in Deutschland unverändert fortführ-

te: In diesem Fall stand die Verlagerung des Wohnorts in keinem Zusammenhang zur Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit. Auch wenn dieser Fall heute von der allgemeinen Freizügigkeit erfasst und damit anders zu entscheiden wäre (s. auch die instruktive Diskussion bei *Terra/Wattel*, European Tax Law, 2018, 50), stellen sich vergleichbare Fragen insbes. im Zusammenhang mit Abkommen mit Drittstaaten (s. Anm. 433). Das Erfordernis eines grenzüberschreitenden Bezugs bedeutet zugleich, dass die sog. Inländerdiskriminierung (oder auch umgekehrte Diskriminierung), bei der rein innerstaatliche Sachverhalte schlechter behandelt werden als grenzüberschreitende Sachverhalte, nicht in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten fällt. Sie ist daher unionsrechtl. grds. nicht zu beanstanden (umfassend dazu *Böwing-Schmalenbrock*, Verbösernde Gleichheit und Inländerdiskriminierung im Steuerrecht, 2011, 15 ff.; *Epiney*, Umgekehrte Diskriminierungen, 1995; *Tryfonidou*, Reverse Discrimination in EC Law, 2009).

Der räumliche Anwendungsbereich des AEUV muss eröffnet sein. Dieser ergibt sich aus der Gesamtschau der Art. 52 EUV und Art. 355 AEUV. Erfasst wird damit zunächst das Territorium der Mitgliedstaaten. Besonderheiten bestehen nur mit Blick auf die grundsätzlich vom räumlichen Anwendungsbereich erfassten portugiesischen, französischen und spanischen Gebiete in äußerster Randlage nach Art. 349 AEUV, während die Grundfreiheiten mit Ausnahme der Kapitalverkehrsfreiheit für die im Anhang II zum AEUV aufgezählten Gebiete nicht gelten (dazu näher *Cordewener*, DStJG 42 (2018), 195 [250 ff.]).

Bereichsausnahmen und Stand Still-Klauseln – die grds. eng auszulegen sind – schließen eine Prüfung der Maßnahmen am Maßstab der jeweiligen Grundfreiheit aus. Bereichsausnahmen, wie diejenigen für den öffentlichen Dienst in Art. 45 Abs. 4, 51 Abs. 1, 62 AEUV, sehen dabei vor, dass die Verbürgungen der jeweiligen Grundfreiheit auf den so definierten Bereich nicht anwendbar sind. Stillstandsklauseln, wie in Art. 64 AEUV (s. dazu näher Anm. 480), sind Regelungen, die die Fortgeltung von zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden innerstaatlichen Vorschriften zulassen.

Ausschluss durch Totalharmonisierung: Schließlich ist nationales Recht nicht am Maßstab der Grundfreiheiten zu messen, wenn eine vollständige Harmonisierung durch Sekundärrecht erfolgt ist (*Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1, 2. Aufl. 2012, § 1 Rz. 382 ff.; s. Anm. 415). Allerdings ist im Vorabentscheidungsverfahren dann auch die Gültigkeit der in Rede stehenden Sekundärrechtsnorm zu prüfen (*Haslehner*, StuW 2012, 242 [248]).

433 bb) Sachlicher Anwendungsbereich

Zur Inanspruchnahme der Grundfreiheiten muss die Tätigkeit eine wirtschaftliche Natur aufweisen: Der sachliche Anwendungsbereich der Grundfreiheiten setzt entsprechend ihrem Charakter als Marktfreiheiten voraus, dass es sich um eine Erwerbstätigkeit handelt (vgl. auch Art. 57 UAbs. 1 AEUV: „in der Regel gegen Entgelt“). Der Begriff ist weit zu verstehen; bspw. fällt die Prostitution darunter (EuGH v. 20.11.2001 – C-268/99 – Jany, Slg 2001, I-8615, Rz. 48; vgl. auch die Nachweise bei *Müller-Graff* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rz. 12 f.). Es kommt nicht darauf an, ob der Vertragspartner seinerseits wirtschaftlich tätig ist (so EuGH v. 12.12.1974 – Rs. 36/74 – Walrave, Slg 1974, 1405, für den ArbG). Rein unentgeltliche Tätigkeiten fallen jedoch nicht in den sachlichen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten (*Müller-Graff* in *Streinz*, EUV/AEUV,

3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rz. 13). Es müssen zudem tatsächliche und echte, also nicht völlig untergeordnete und unwesentliche Tätigkeiten vorliegen (vgl. etwa EuGH v. 11.4.2000 – C-51/96 und C-191/97 – Deliège, Slg 2000, I-2549, Rz. 53 und 54). Dies scheidet aus in Fällen von Rechtsmissbrauch, etwa wenn zwar ein Beschäftigungsverhältnis vereinbart, dieses aber tatsächlich nicht durchgeführt wurde (*Franzen in Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 45 AEUV Rz. 31). Nicht abschließend geklärt ist, welche Substanzenanforderungen an die wirtschaftliche Natur der Tätigkeit und damit an die Verbindung der (Holding- oder Zwischen-)Gesellschaften mit dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat zu stellen sind, damit die Gesellschaft grundfreiheitenberechtigt ist. Im Erg. spricht viel dafür, an dieser Stelle keine großen Anforderungen zu stellen (dazu *Pötgens/Straathof*, Intertax 2016, 608). Dies bedeutet allerdings nicht, dass damit automatisch eine Rechtfertigung etwa durch den Rechtfertigungsgrund der Verhinderung der Steuerumgehung ausgeschlossen wäre.

Bei der Bestimmung der anwendbaren Grundfreiheiten ist grds. von einer parallelen Anwendbarkeit auszugehen, sofern sie sich nicht bereits logisch ausschließen (etwa im Verhältnis von ArbN-Freizügigkeit einerseits und Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit andererseits durch das Merkmal der Selbständigkeit). Auch die Kapitalverkehrsfreiheit ist gegenüber den sonstigen Grundfreiheiten (und der allgemeinen Freizügigkeit) nicht grds. subsidiär. Allerdings nimmt der EuGH gerade mit Blick auf diese häufig mitbetroffene Freiheit oft an, dass diese gegenüber der anderen völlig zweitrangig ist (EuGH v. 17.9.2009 – C-182/08 – Glaxo Wellcome, Slg 2009, I-8591, Rz. 36 f.).

cc) Persönlicher Anwendungsbereich

434

Bei natürlichen Personen ist die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats Voraussetzung für die Anwendung der Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit (vgl. Art. 12 UAbs. 1, 45 Abs. 2, 49 UAbs. 1 Satz 1, 56 UAbs. 1 AEUV; zum zusätzlichen Ansässigkeitsersfordernis bei der Dienstleistungsfreiheit vgl. Anm. 471); etwas anderes gilt für die Kapitalverkehrsfreiheit (vgl. Anm. 480 ff.). Die Staatsangehörigkeit kann im Übrigen auch diejenige des jeweils aus den Grundfreiheiten oder der allgemeinen Freizügigkeit verpflichteten Mitgliedstaats sein (vgl. aber zum grenzüberschreitenden Bezug Anm. 435). Erwerb und Verlust der Staatsangehörigkeit bestimmen sich nach den Regeln der jeweiligen Mitgliedstaaten. Im Fall von mehreren Staatsangehörigkeiten reicht es aus, wenn die betreffende Person zumindest die Staatsangehörigkeit von einem EU-Mitgliedstaat besitzt (EuGH v. 7.7.1992 – C-369/90 – Micheletti, Slg 1992, I-4239, Rz. 15).

Für juristische Personen kommt es, soweit die jeweilige Grundfreiheit bzw. die allgemeine Freizügigkeit die Staatsangehörigkeit voraussetzt, auf die nach dem dortigen Recht wirksame (Um-)Gründung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union an. Zusätzlich müssen sich der satzungsmäßige Sitz, die Hauptverwaltung oder die Hauptniederlassung in der Europäischen Union befinden. Der Satzungssitz ist der in der Satzung genannte formelle Sitz. Bei diesem Merkmal ist zusätzlich erforderlich, dass sich der Verwaltungssitz, wenngleich nicht notwendig in demselben Mitgliedstaat, so doch ebenfalls in der EU befindet (EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, Slg 2002, I-9919, s. auch § 1 KStG Anm. 21); angesichts des weitgehenden Gleichlaufs der Gewährleistungsgehalte dürfte dem gleichzustellen sein der Fall eines Verwaltungssitzes in einem anderen EWR-Staat. Die

Staatsangehörigkeit der Gesellschafter oder Geschäftsführer ist dagegen nicht relevant (EuGH v. 25.7.1991 – C-221/89 – Factortame II, Slg 1991, I-3905, Rz. 30; Müller-Graff in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 54 AEUV Rz. 10 mwN). Die Alternativität der Anknüpfung bedeutet im Übrigen, dass auch doppelansässige KapGes. grundfreiheitenberechtigt sein können, deren Ansässigkeit sich nach der Art. 4 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden *Tie-breaker*-Regel in einem Drittstaat befindet.

Drittstaatsangehörige können sich grds. nicht auf diese Rechte berufen (s. EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – Scorpio, Slg 2006, I-9461, für die Dienstleistungsfreiheit, s. auch § 50d Anm. 7; zum Problem bei der Kapitalverkehrsfreiheit s. Anm. 480 ff.), ggf. aber auf die ergänzenden Unionsabkommen mit Drittstaaten gem. Art. 218 AEUV (zum EWR-Abkommen s. Anm. 550 ff.; zu den bilateralen Abkommen mit der Schweiz s. Anm. 555 ff.) sowie Assoziierungs- und Partnerschaftsabkommen gem. Art. 217 AEUV (s. Anm. 565).

435 c) Gewährleistungsgehalte

Das Inländergleichbehandlungsgebot für Inbound-Fälle stellt die Hauptfunktion der – nach stRspr. des EuGH hinsichtlich ihrer tatbestandlichen Gewährleistungen weit auszulegenden (vgl. etwa EuGH v. 26.2.1991 – C-292/89 – Antonissen, Slg 1991, I-745, Rz. 11) – Grundfreiheiten dar.

- ▶ *Offene Diskriminierung*: Erfasst sind zunächst die seltenen Fälle direkter Diskriminierungen, also alle Regelungen, die an das Kriterium der Staatsangehörigkeit anknüpfen und eigene Staatsangehörige günstiger behandeln als Staatsangehörige von anderen Mitgliedstaaten.
- ▶ *Verdeckte Diskriminierung*: Praktisch bedeutender sind indes verdeckte Diskriminierungen. Darunter sind solche Vorschriften zu verstehen, die zwar mit Blick auf die Staatsangehörigkeit formal neutral gestaltet sind, durch die Anknüpfung an ein anderes Unterscheidungsmerkmal aber zu tatsächlich gleichen Wirkungen führen wie eine direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Dazu ist nicht ausreichend, dass die belastende Regelung auch Angehörige anderer Mitgliedstaaten betrifft. Vielmehr muss dies für die große Mehrzahl (vgl. EuGH v. 20.1.1994 – C-129/92 – Owens, Slg 1994, I-117; Streinz in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 18 AEUV Rz. 53 mwN), bzw. genauer: für einen disproportionalen Anteil der von der Norm geregelten Fälle, gegeben sein. Kennzeichnend für diese Fallgruppe ist damit eine quantitative Diskrepanz. Ihr wichtigster Anwendungsfall sind Normen, die zwischen Gebietsfremden und Gebietsansässigen unterscheiden. Gebietsansässige haben im Regelfall die Staatsangehörigkeit des Ansässigkeitsstaats, während Gebietsfremde mit Inlandsbezug disproportional häufig Angehörige eines anderen Mitgliedstaats sind. Eine weitere Fallgruppe (qualitative Diskrepanz) lässt sich für indirekte Diskriminierung aufgrund von faktischer Erschwerung konstruieren. Diese ist gegeben bei an sich unterschiedslosen Maßnahmen, wenn sie Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten im Erg. stärker belastet als eigene Staatsangehörige. Beispiele dafür bilden die Verpflichtung zur Buchführung und Aufbewahrung der Unterlagen im Inland (EuGH v. 15.5.1997 – C-250/95 – Futura Singer Participations, Slg 1997, I-2471) sowie das Erfordernis von einem Muster entsprechenden KapErtrStBescheinigungen oder Körperschaftsteuerbescheinigungen (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg 2011, I-5669; Musil, EuZW

2011, 642 [647 f.]). Der EuGH ist in diesem Bereich terminologisch nicht besonders klar und erfasst derartige Konstellationen bisweilen auch in der Kategorie der Beschränkungsverbote (vgl. EuGH v. 11.7.1974 – Rs. 8/74 – Dassonville, Slg 1974, 837).

Auf Outbound-Fälle sind die Grundfreiheiten ebenso anwendbar. Dem Herkunftsstaat sind als Beschränkungen der Grundfreiheiten grds. alle Maßnahmen untersagt, die die Ausübung der jeweiligen Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen. Eine solche Behinderung liegt dann vor, wenn der Herkunftsmitgliedstaat den grenzüberschreitenden Sachverhalt im Vergleich zum rein inländ. unterschiedlich behandelt und diese unterschiedliche Behandlung geeignet ist, den Grundfreiheitenberechtigten vom Gebrauch der jeweiligen Freiheit abzuhalten (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273, Rz. 35 ff., s. auch § 16 Anm. 630). Wie bei den Diskriminierungsverboten handelt es sich also bei diesen Aspekten der Beschränkungsverbote (zur Terminologie s. *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2014, Einl. Rz. 264 ff.) um eine gleichheitsrechtl. Argumentation (ebenso *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 4 Rz. 85); es werden aber nicht Benachteiligungen von Personen, sondern von grenzüberschreitenden Sachverhalten grds. untersagt.

Eine Gleichbehandlung von Angehörigen anderer Mitgliedstaaten ist grds. ebenfalls erforderlich, wenn die unterschiedliche Behandlung nicht auf DBA beruht (s. dazu Anm. 439). Die Grundfreiheiten untersagen die unterschiedliche Behandlung von Angehörigen verschiedener anderer Mitgliedstaaten, wenn sie zu einer ungerechtfertigten Bevorzugung der Staatsangehörigen bestimmter Mitgliedstaaten gegenüber anderen Staatsangehörigen führt (so etwa EuGH v. 24.2.2015 – C-512/13 – Sopora, EuZW 2015, 643).

Beschränkungsverbote für unterschiedslose Maßnahmen haben im StRecht bisher keine große Bedeutung erlangt (*Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 [498]; weitergehend *Douma*, EC Tax Review 2012, 67; *Dürschmidt*, StuW 2010, 137; *Kokott*, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. 1, 2018, 735 [737 ff.]). Gemeint ist damit die Möglichkeit, dass Grundfreiheiten auch Maßnahmen der Mitgliedstaaten entgegenstehen, bei denen reine Inlandssachverhalte und grenzüberschreitende Sachverhalte gleich behandelt werden. Dies wäre letztlich auch kaum wünschenswert: Jedenfalls für Fiskalzwecknormen würde eine Prüfung eine umfassende richterliche Kontrolle ohne ersichtliche Rationalität erfordern, die mit der mitgliedstaatlichen Souveränität unvereinbar wäre. Im Erg. gilt dasselbe für die Kapitalverkehrsfreiheit. Ihrem Wortlaut nach ordnet sie an sich ein darüber hinausgehendes umfassendes Beschränkungsverbot an. Jedoch wird sie auf dem Weg über Art. 65 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 AEUV für den Bereich des StRechts doch wieder auf ein Diskriminierungsverbot zurechtgestutzt (s. dazu näher Anm. 484).

Eine vergleichbare Lage ist Voraussetzung für das tatbestandliche Eingreifen der Gewährleistungen: Die Ungleichbehandlung ist nur dann tatbestandlich relevant, wenn sie Stpfl. in einer vergleichbaren Lage betrifft (dazu näher *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, S. 129 ff.). Das Kriterium wird im Übrigen vom EuGH für die Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen der Rechtfertigung geprüft (EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305, Rz. 58; EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472, Rz. 32 ff.; allgemein für eine Prüfung im Rahmen der Rechtfertigung Generalanwältin *Kokott*, Schlussanträge v. 13.3.2014 – C-48/13 – Nordea Bank Danmark, IStR 2014, 257, Rz. 22 ff. mit dem Argument, dass dann insbes. eine Verhältnismä-

bigkeitsprüfung möglich wird; dem ist EuGH v. 17.7.2014 – C-48/13 – Nordea Bank, IStR 2014, 563, allerdings nicht gefolgt; s. näher *Englisch*, IStR 2014, 561; *Henze*, ISR 2015, 398 [402 f.]). Der EuGH lehnt eine Vergleichbarkeit bspw. grds. ab für Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse der Stpfl. (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; dazu näher Anm. 490). Auch gibt es im StRecht grds. kein Anerkennungsprinzip (*Waldhoff*, IStR 2009, 386; s. aber auch *Reimer* in *Richelle/Schön/Traversa*, *Allocating Taxing Powers within the European Union*, 2013, 197), daher befinden sich eine in einem Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Einrichtung und eine in einem anderen Mitgliedstaat gemeinnützige Einrichtung nicht automatisch in einer vergleichbaren Lage (vgl. etwa EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Stauffer, Slg 2006, I-8203, Rz. 35 und 39).

Keine Kompensation mit anderweitigen Vorteilen: Für das tatbestandliche Eingreifen der Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit kommt es nicht darauf an, ob die Regelung für andere gebietsfremde Stpfl. bisweilen oder zumeist günstiger ist (EuGH v. 14.12.2000 – C-141/99 – AMID, Slg 2000, I-11619, Rz. 27). Auch kann die dem Stpfl. eingeräumte Wahlmöglichkeit zwischen einer diskriminierenden stl. Regelung und einer anderen, die nicht diskriminierend sein soll, die diskriminierenden Wirkungen nicht in jedem Fall ausschließen. Eine beschränkende nationale Regelung kann auch dann mit dem Unionsrecht unvereinbar sein, wenn ihre Anwendung fakultativ ist (EuGH v. 18.3.2010 – C-440/08 – Gielen, Slg 2010, I-2323, Rz. 50 bis 53). Jedoch gilt mit Blick auf die Gewährung von persönlichen Freibeträgen etwas anderes, wenn die gebietsfremden Stpfl., die sich für eine Besteuerung ihrer Einkünfte im Rahmen der Quellensteuerregelung entscheiden können, in diesem Fall einer im Allgemeinen geringeren stl. Belastung als gebietsansässige Stpfl. mit vergleichbaren Einkünften unterliegen, denn im Rahmen der Quellenbesteuerung ist der Quellenstaat im Allgemeinen nicht verpflichtet, bestimmte Ausgaben zu berücksichtigen, sofern dieser Stpfl. nicht einer insgesamt höheren Besteuerung unterworfen wird als gebietsansässige Stpfl. und ihnen gleichgestellte Personen, deren Situation mit der seinen vergleichbar ist; eine Berücksichtigung sämtlicher Ausgaben würde der mit dieser Regelung angestrebten Vereinfachung zuwiderlaufen (EuGH v. 19.11.2015 – C-632/13 – Hirvonen, IStR 2015, 971).

d) Rechtfertigung

436 aa) Grundstruktur

Durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses kann die Beschränkung der Grundfreiheiten bzw. der allgemeinen Freizügigkeit gerechtfertigt sein. Als Schranke der Rechtfertigung dient die Verhältnismäßigkeit, s. Anm. 444. Diese nicht immer einheitlich judizierten (anders aber etwa *O'Shea*, *World Tax Journal* 2013, 100) Grenzen der negativen Integration sollen das Spannungsverhältnis auflösen, das zwischen Binnenmarktgedanken sowie Integrationsziel einerseits und dem Territorialitätsprinzip (grundlegend *Lehner*, FS Wassermeyer, 2005, 241 ff.), also mitgliedstaatlicher territorialer Souveränität angesichts weitgehend fehlender Harmonisierung der direkten Steuern andererseits besteht (vgl. für Kohärenz auch Generalanwalt Maduro, Schlussanträge v. 7.4.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837, Rz. 66). Die Rechtfertigung hat in den letzten Jahren in der Rspr. durch Schaffung spezifisch strechtl. Rechtfertigungsgründe ein größeres Gewicht erlangt (vgl. etwa *Musil*, DB 2009, 1037; *Musil*, DStR 2010, 1501; *Schön*, IStR

2009, 882; *Weber-Grellet*, DStR 2009, 1229; umfassend nunmehr *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, S. 219 ff.; *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 7.199 ff.). Hintergrund ist neben den Einstimmigkeitserfordernissen für das Sekundärrecht, die mit wachsender Mitgliederzahl schwieriger zu erfüllen sind, auch das zunehmende Bewusstsein eines Steuerwettbewerbs ohne Mindeststeuersätze, der innerhalb der Union – anders als im Drittstaatenkontext – immerhin durch die Beihilfavorschriften, die aber nur gegen selektive Vorteile schützen (s. dazu näher Anm. 510 ff.), etwas gemildert wird. Eine allzu weitgehende negative Integration ohne Inländergleichbehandlung würde die berechtigten Interessen der für die Gestaltung des Steuersystems verantwortlichen Mitgliedstaaten gefährden, die Integrität und die Gerechtigkeit ihres Steuersystems zu gewährleisten (Generalanwalt Maduro, Schlussanträge v. 7.4.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837, Rz. 66). Umgekehrt dürfen bei aller berechtigten Kritik die beträchtlichen Vorteile der negativen Integration nicht außer Betracht gelassen werden.

bb) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses (Rechtfertigungsgründe)

(1) Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe

437

Neben den im StRecht wenig relevanten geschriebenen Rechtfertigungsgründen sind in der Rspr. des EuGH auch ungeschriebene Rechtfertigungsgründe anerkannt. Diese ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe finden – allein mit Ausnahme der offenen Diskriminierungen – grds. auch auf Diskriminierungen Anwendung (*Cordewener/Kofler/van Thiel*, Common Market Law Review 46 [2009], 1951). Dabei haben sich in der Rspr. nunmehr spezifisch strechtl. Gründe herauskristallisiert. Diese gehen wie die stl. Kohärenz oder die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis von einer Korrelation von Nutzen und Nachteil (Symmetriegedanken) aus. Ergänzt werden sie durch weitere stl. Rechtfertigungsgründe, die zumindest bestimmte nicht gerechtfertigte Vorteile grenzüberschreitender Aktivitäten verhindern sollen, wie die Verhinderung der Steuerflucht und Wirksamkeit der Steueraufsicht oder die Versagung der doppelten Verlustberücksichtigung. Hingegen lässt sich mit dem Bestreben, Vorteile für den Einzelnen zu vermeiden, die sich aus dem Ausnutzen des Nebeneinanders verschiedener Rechtsordnungen ergeben, nicht generell die Beschränkung der Freiheiten rechtfertigen (EuGH v. 26.1.1999 – C-18/95 – Terhoeve, Slg 1999, I-345, Rz. 46). Daneben kommt die auch in anderen Rechtsbereichen anerkannte Rechtfertigung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses bei einer territorial gebundenen Verfolgung von Sozialzwecken durch stl. Fördertatbestände grds. in Betracht. Allerdings scheidet dort die Rechtfertigung regelmäßig, wenn gerade die grenzüberschreitende Zusammenarbeit, wie im Bereich von Forschung oder Bildung, Ziel oder Aufgabe der Union ist. Die genannten Rechtfertigungsgründe sind nebeneinander anwendbar (vgl. etwa EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 – Philips Electronics, IStR 2012 847, mit Anm. *Schiefer*, Rz. 21) und weisen gewisse Überschneidungen auf. Liegen mehrere Gründe gleichzeitig vor, sinken die Anforderungen an den jeweiligen Rechtfertigungsgrund (EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, Slg 2007, I-6373, Rz. 63; EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08 – SGI, Slg 2010, I-487, Rz. 66; *Hilling*, Intertax 2013, 294 [301]).

Keinen Rechtfertigungsgrund hat der EuGH hingegen allein in Steuermindereinnahmen gesehen (vgl. etwa EuGH v. 6.4.2000 – C-286/95 P – ICI, Slg 2000, I-2341,

Rz. 28; dazu näher *Cordewener/Kofler/van Thiel*, *Common Market Law Review* 46 [2009], 1951 [1957 ff.], auch zu weiteren abgelehnten Rechtfertigungsansätzen).

438 (2) Steuerliche Kohärenz

Nach der stl. Kohärenz, die erstmals in den Entsch. des EuGH (EuGH v. 28.1.1992 – C-204/90 – Bachmann, Slg 1992, I-249; EuGH v. 28.1.1992 – C-300/90 – Kommission/Belgien, Slg 1992, I-305) erwähnt wurde, kann eine Benachteiligung von grenzüberschreitenden Sachverhalten gerechtfertigt sein, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden stl. Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte stl. Belastung besteht. Der Rechtfertigungsgrund greift ein, wenn das nationale Recht einer spiegelbildlichen Logik folgt, weil der Vorteil nicht ohne den korrespondierenden Nachteil gewährt wird, etwa wenn eine Hinzurechnung das logische Pendant zu einem früher gewährten Abzug darstellt (s. zB EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Wannsee, Slg 2008, I-8061, Rz. 41 ff.; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, S. 248 sieht in der Kohärenz keinen Rechtfertigungsgrund im materiellen Sinne, sondern ein allgemeines Prinzip).

Die Anforderungen an die Unmittelbarkeit sind durch die Entsch. des EuGH v. 7.9.2004 (EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, Slg 2004, I-7477), die zu einer wahren „Renaissance der Kohärenz“ (*Rust*, EWS 2004, 450 [454]) geführt hat, zwischenzeitlich gesenkt geworden (*Cordewener/Kofler/van Thiel*, *Common Market Law Review* 46 [2009], 1951 [1969 ff.]; *Englisch*, IStR 2004, 684). Für die Unmittelbarkeit wurde ursprünglich verlangt, dass derselbe Stpfl. und dieselbe Besteuerung betroffen sind (vgl. EuGH v. 28.1.1992 – C-204/90 – Bachmann, Slg 1992, I-249, Rz. 21 ff.; EuGH v. 28.1.1992 – C-300/90 – Kommission/Belgien, Slg 1992, I-305, Rz. 14 f.). Diese enge Voraussetzung war nur selten erfüllt, so dass der Kohärenz keine große praktische Bedeutung zukam (*Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, Rz. 459 ff.; *Seer*, *European Taxation* 2006, 470 [476]). Die Identität mit Blick auf Stpfl. und Besteuerung ist seither eine hinreichende, aber eben gerade keine notwendige Voraussetzung. Kohärenz kann daher auch in anderen Fällen gegeben sein, etwa bei der Integration der Besteuerung von Körperschaften und ihren Anteilseignern. In solchen Fällen ist das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel maßgeblich. Als derartige Ziele kommen in Frage etwa die Verhinderung einer Doppelbelastung ausgeschütteter Dividenden oder einer doppelten Verlustberücksichtigung (EuGH v. 27.11.2008 – C-418/07 – Papillon, Slg 2008, I-8947). Versagen bspw. Gruppenbesteuerungsregimes Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an anderen Gruppengesellschaften, um eine doppelte Verlustberücksichtigung im Inland (verrechneter Verlust der Gesellschaft selbst und Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an dieser Gesellschaft) zu verhindern, so kann die vorteilhafte Einbeziehung von Enkelgesellschaften in die Gruppe aus Kohärenzgründen grds. davon abhängig gemacht werden, dass in der Beteiligungskette keine gruppenfremden Gesellschaften zwischengeschaltet sind (so EuGH v. 27.11.2008 – C-418/07 – Papillon, Slg 2008, I-8947, wo aber die Verhältnismäßigkeit verneint wurde). Hingegen kann etwa eine auf Dividenden an inländ. KapGes. bzw. Investmentfonds beschränkte Quellensteuerbefreiung nicht aus Kohärenzgründen damit gerechtfertigt werden, dass diese bei einer Weiterausschüttung bei den Anteilseignern dieser Gesellschaft besteuert werden können, wenn die Befreiung nicht davon abhängt (EuGH v. 18.6.2009 – C-303/07 – Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, Slg 2009, I-5145, Rz. 71 ff.).

Die Unterscheidung zwischen personenidentischen und personenübergreifenden Konstellationen wirkt allerdings in der Intensität der Verhältnismäßigkeitsprüfung fort. Für eine personenübergreifende Steueranrechnung forderte der EuGH (EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, Slg 2004, I-7477) aus Verhältnismäßigkeitsgründen eine Anrechnung ausländ. Steuer in der tatsächlich angefallenen Höhe (bis maximal der entsprechenden inländ. Steuer); EuGH v. 27.11.2008 (EuGH v. 27.11.2008 – C-418/07 – Papillon, Slg 2008, I-8947, Rz. 52 ff.) ließ die französische Regelung an der fehlenden Verhältnismäßigkeit scheitern. Hingegen wurde in den Entsch. über die Vertragsverletzungsverfahren hinsichtlich der personenidentischen Anrechnung von im Ausland gezahlten Eintragungsabgaben die fehlende Anrechnung gerade nicht beanstandet (vgl. EuGH v. 1.12.2011 – C-250/08 – Kommission/Belgien, Slg 2011, I-12341; EuGH v. 1.12.2011 – C-253/09 – Kommission/Ungarn, Slg 2011, I-12391).

Die Kohärenz darf nicht auf gegenseitige Regelungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen zurückzuführen sein (EuGH v. 11.8.1995 – C-80/94 – Wielockx, Slg 1995, I-2493; dazu *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2007, 695 ff.; krit. *Englisch*, IStR 2004, 684 [685]). Indessen werden die dort entschiedenen Fälle nunmehr regelmäßig vom Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis erfasst (zur Abgrenzung zwischen den beiden Rechtfertigungsgründen lesenswert *Weber*, EC Tax Review 2015, 43, wonach die Kohärenz auf die Aufrechterhaltung der internen Kohärenz ziele).

(3) Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

439

Der in der jüngsten Zeit wohl wichtigste Rechtfertigungsgrund ist die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse (dazu *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, 2008; *Heidenbauer*, SWI 2010, 67; *Hilling*, Intertax 2013, 294 [298 ff.]; *Musil/Fähling*, DStR 2010, 1501 [1503 f.]; *Seiler/Axer*, IStR 2008, 838). Danach kann es bei wirtschaftlichen Tätigkeiten erforderlich sein, sowohl für Gewinne als auch für Verluste nur das StRecht eines Staats anzuwenden (vgl. EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837, Rz. 44–46; EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472, Rz. 50 ff. mwN).

In zwei verschiedenen Konstellationen kommt der Rechtfertigungsgrund bei genauerer Betrachtung zur Anwendung:

- ▶ *Zum einen besteht ein enger Zusammenhang mit den DBA* (dazu umfassend *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2014, Einl. Rz. 265a ff.; s. auch näher Anm. 497). Die gegenseitigen Regelungen der DBA werden damit weitgehend grundfreiheitenfest: Verteilungsnormen, die bestimmte Einkunftsquellen dem Nichtansässigkeitsstaat oder dem Ansässigkeitsstaat zuweisen, werden anerkannt (EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, Slg 2008, I-3601, Rz. 33). Eine Meistbegünstigung ist ausgeschlossen, so dass sich ein in einem Mitgliedstaat Ansässiger nicht darauf berufen kann, dass nach einem DBA zwischen zwei anderen Mitgliedstaaten die dort Ansässigen günstiger behandelt werden können (EuGH v. 5.7.2005 – C-376/03 – D, Slg 2005, I-5821; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2014, Grundlagen Rz. 271 ff.; etwas anderes gilt aber für unilaterale Begünstigungen, s. EuGH v. 24.2.2015 – C-512/13 – Sopora, EuZW 2015, 643; dazu *Kemmeren*, EC Tax Review 2015, 178; zuvor bereits *de Groot*, Intertax 2014, 405). Dadurch soll insbes. verhindert werden, dass der Stpfl. den Mitgliedstaat, in dem er Gewinne oder Verluste geltend macht, frei wählt

(EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472, Rz. 51). Die Berufung auf die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse kann allerdings nicht jede Verweigerung eines Vorteils für nicht Gebietsansässige rechtfertigen (EuGH v. 17.9.2015 – C-589/13 – Familienprivatstiftung Eisenstadt, NZG 2015, 1440; diese ohne Schlussanträge des Generalanwalts ergangene Entsch. zu weitgehend interpretierend *Beiser*, IStR 2016, 189). Sie setzt daher voraus, dass derartige Einkünfte auch bei in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Empfängergesellschaften besteuert werden (EuGH v. 8.11.2007 – C-379/05 – Amurta, Slg 2007, I-9569, Rz. 59). Bei StVergünstigungen ist jeweils genau zu prüfen, ob wirklich die Besteuerung der Einkünfte bei einer Ausdehnung des Vorteils vereitelt würde oder es zu einer Verlagerung von Einkünften käme. Dies ist nach EuGH (EuGH v. 4.7.2013 – C-350/11 – Argenta, EuZW 2013, 796, Rz. 55; krit. *de Broe*, EC Tax Review, 2013, 210) für Steuervorteile zu verneinen, die an das bloße Halten von Eigenkapital anknüpfen.

- *Zum anderen wird auch jenseits der Aufteilung durch DBA durch den Rechtfertigungsgrund gesichert, dass die Mitgliedstaaten die auf ihrem Territorium erwirtschafteten Gewinne besteuern können. Anderenfalls könnten erwirtschaftete Gewinne auch durch Beseitigung der territorialen Anknüpfungen des innerstaatlichen Rechts aus der innerstaatlichen Steuerverstrickung gelöst werden, ohne dass es dazu eines DBA bedürfte.*

Vor diesem Hintergrund erscheint bspw. auch die Entsch. des EuGH v. 24.9.2002 (EuGH v. 24.9.2002 – C-168/01 – Bosal, Slg 2003, I-9409) zweifelhaft, wonach auf ausländ. Beteiligungen bezogener Aufwand auch dann zu berücksichtigen sein soll, wenn die Beteiligungserträge im Inland stfrei sind (ebenso *Terra/Wattel*, European Tax Law, 2018, 247).

440 (4) Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von Verlusten

Zudem dürfen die Mitgliedstaaten eine doppelte Verlustberücksichtigung verhindern (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837, Rz. 47; s. auch § 14 Anm. 12, § 2 Anm. 554; krit. dazu *Lang*, IStR 2006, 550 [553 f.]). Allerdings ist weder geklärt, ob es sich wirklich um einen selbständigen Rechtfertigungsgrund handelt (zweifelnd EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 – Philips Electronics, IStR 2012 847, mit Anm. *Schiefer*, Rz. 28), noch, welcher Staat die doppelte Berücksichtigung als Gegenargument anführen darf. Virulent wird dies bspw. bei der Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, wo die Berücksichtigung der Verluste davon abhängig gemacht wird, dass sie nicht in einem ausländ. Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden (krit. dazu etwa *Scheipers/Linn*, IStR 2013, 139). EuGH (EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 – Philips Electronics, IStR 2012 847, mit Anm. *Schiefer*, Rz. 28 ff.) geht entsprechend dem Territorialitätsprinzip von einer primären Verlustberücksichtigungszuständigkeit des BS-Staats aus. Damit kann sich nur der Ansässigkeitsstaat der Verlustgesellschaft auf den Rechtfertigungsgrund der doppelten Berücksichtigung von Verlusten berufen.

441 (5) Verhinderung von Steuerflucht und Wirksamkeit der Steueraufsicht

Daneben können die Verhinderung von Steuerflucht und die Wirksamkeit der Steueraufsicht zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellen. Der EuGH

hat wiederholt die Verhältnismäßigkeit (dazu näher Anm. 444) von derartigen Beschränkungen unter Hinweis auf die Möglichkeiten nach der Amtshilferichtlinie verneint (vgl. etwa EuGH v. 27.9.2007 – C-184/05 – Twoh International BV, Slg 2007, I-7897, Rz. 29 ff.). Umgekehrt wies EuGH v. 18.12.2007 (EuGH v. 18.12.2007 – C-101/05 – Skatteverket, Slg 2007, I-11531) zwar auf die fehlende Möglichkeit von Amtshilfe im Verhältnis zur Schweiz hin, so dass Beschränkungen gerechtfertigt erschienen; zwischenzeitlich hat der EuGH (EuGH v. 10.4.2014 – C-190/12 – Emerging Markets, IStR 2014, 334, Rz. 85 f.; dazu *Binder/Pinetz*, EC Tax Review 2014, 324) die Auskunftsklauseln eines DBA als gleichwertiges Instrument zur Amtshilferichtlinie angesehen. Der Verweis auf die Amtshilferichtlinie und damit ebenfalls auf die Auskunftsklauseln nach DBA überzeugt angesichts der erheblichen Schwierigkeiten von Verfahren nach der RL kaum. Aber auch dort, wo keine Amtshilfe besteht, muss dem Stpfl. die Möglichkeit gegeben werden, selbst die Nachweise zu erbringen, s. etwa EuGH (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359, Rz. 60) sowie näher *Förster*, BB 2011, 663 (666); von *Proff*, IStR 2009, 371; s. § 10b Anm. 47 und 55.

(6) Verhinderung von Missbrauch und Steuerumgehung

442

Eine Rechtfertigung kommt – im Einzelfall und unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls – ferner durch das Ziel der Verhinderung von Missbrauch (*Abuse*) bzw. Steuerumgehung (*Tax Avoidance*) in Betracht (dazu *Cordewener/Kofler/van Thiel*, Common Market Law Review 46 [2009], 1951 [1976 ff.]; *Englisch*, StuW 2009, 3; *Schön*, FS Reiß, 2008, 571 [580 ff.]; *Schön*, IStR 2009, 37 [38]; *Thiele*, IStR 2011, 452; *Weber* in *Weber*, EU Income Tax Law, 2013, 21; zurecht krit. zur fehlenden Trennschärfe der Begrifflichkeiten *Öner*, EC Tax Review 2018, 96; dieser Rechtfertigungsgrund ist zu trennen vom Tatbestandsausschluss im sehr seltenen Fall einer missbräuchlichen Berufung auf die Grundfreiheiten, vgl. Anm. 433; *Thiele*, IStR 2011, 452 [453 f.]). Die Bedeutung dieses Rechtfertigungsgrunds erklärt sich daraus, dass Missbrauch nicht nur aus fiskalischen Gründen problematisch ist, sondern auch zu Verzerrungen des Binnenmarktes führen kann. Die Bekämpfung von Missbrauch ist ein allgemeines Rechtsprinzip (EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – N Luxembourg 1 ua., IStR 2019, 308, Rz. 96 mwN), das nach Ansicht des EuGH bei vom Unionsrecht gewährten Rechten auch ohne nationalen Umsetzungsakt auch zu Lasten der Stpfl. anwendbar ist, weil dann die objektiven Voraussetzungen für die Gewährung des Rechts fehlen (anders noch Generalanwältin Kokott, Schlussanträge v. 1.3.2018 – C-115/16 – N Luxembourg 1, Rz. 105 ff.). Missbrauch bzw. Steuerumgehung erfordern grds. sowohl ein objektives als auch ein subjektives Element (EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995, Rz. 64; EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – N Luxembourg 1 ua., Rz. 124; näher dazu etwa *Weber* in *Weber*, EU Income Tax Law, 2013, 21 [22 ff.]; *Thiele*, IStR 2011, 452 [454 ff.]; ein subjektives Element lehnen hingegen ab *Lang/Heidenbauer*, FS Vanistendael, 2008, 597 [608 f.]); es kann aber bei Vorliegen einer künstlichen Konstruktion unterstellt werden. Die Entsch. des EuGH zu den dänischen Missbrauchsfällen (EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – N Luxembourg 1 ua., IStR 2019, 308, Rz. 96 mwN; EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-116/16 und C-117/16 – T Danmark und Y Denmark Aps, IStR 2019, 266, Rz. 71; dazu *González-Barreda*, European Taxation 2019/9; *Confederation Fiscale Europeenne*, European Taxation 2019/10) zeigen, dass ein einheit-

liches Prinzip der Verhinderung von Missbrauch und damit eine einheitliche dogmatische Grundstruktur besteht. Der Nachweis eines Rechtsmissbrauchs setzt danach zum einen eine Gesamtheit objektiver Umstände, aus denen sich ergibt, dass das Ziel der Unionsregelung, obwohl deren Voraussetzungen formal erfüllt sind, nicht erreicht worden ist, und zum anderen ein subjektives Element voraus, nämlich die Absicht, aus der Unionsregelung, indem künstlich die erforderlichen Voraussetzungen geschaffen werden, einen Vorteil zu erlangen (EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – N Luxembourg 1 ua., IStR 2019, 308, Rz. 139).

Der Rechtfertigungsgrund greift jedenfalls ein, wenn die Vorschriften speziell bezwecken, rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des jeweiligen mitgliedstaatlichen StRechts gerichtet sind, von einem StVorteil auszuschließen (EuGH v. 16.7.1998 – C-264/96 – ICI, Slg 1998, I-4695). Dies ist der Fall, wenn das spezifische Ziel verfolgt wird, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu verhindern, um die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist (vgl. EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995, Rz. 55; EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10 – SIAT, EuZW 2012, 823, Rz. 40). Daher brauchen bloße Briefkastengesellschaften nicht anerkannt zu werden (EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995, Rz. 68). Hingegen sollen Gesellschaften, die im Gaststaat in Bezug auf Räumlichkeiten, Personal und Ausstattung bestehen, grds. nicht missbräuchlich sein. Ein Missbrauch liegt zudem dann vor, wenn der gewählte Vertragsinhalt dem widerspricht, was unabhängige Parteien *at arm's length* miteinander vereinbart hätten (vgl. EuGH v. 13.3.2007 – C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Slg 2007, I-2107, Rz. 71 ff.; dazu Schön, IStR 2009, 882 [886 f.]). Danach erscheint die Entsch. des EuGH (EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, Slg 2002, I-11779) wegen des in der seinerzeit im deutschen Recht möglichen Gegenbeweises zweifelhaft (vgl. Schön, IStR 2009, 882).

Die Bestimmung des maßgeblichen Ziels der unionsrechtlichen Vorschrift bereitet jenseits dessen aber Schwierigkeiten, was die Formel „Gesamtheit objektiver Umstände, aus denen sich ergibt, dass das Ziel der Unionsregelung, obwohl deren Voraussetzungen formal erfüllt sind, nicht erreicht worden ist“ in der Praxis nur schwer summationsfähig macht. So ist etwa für die Kapitalverkehrsfreiheit – oder im Bereich des Sekundärrechts für die Mutter-Tochter-Richtlinie (dazu Anm. 541) – zu klären, welches Ziel sie verfolgen (zum Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie s. *Tavarez/Bogenschneider*, Intertax 2015, 484, einerseits und andererseits *Weber*, Intertax 2016, 104). Dies könnte jedenfalls für die Grundfreiheiten mit Ausnahme der auch für Drittstaatsanverhalte anwendbaren Kapitalverkehrsfreiheit auf einer binnenmarktspezifische Auslegung und einem Zusammenspiel mit dem Territorialitätsprinzip basieren. Die Chancen, aber auch die von der Rspr. zu bewältigenden Schwierigkeiten zeigt EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995, Rz. 54 f.:

„In Anbetracht dieses Zieles der Eingliederung in den Aufnahmemitgliedstaat impliziert der Niederlassungsbegriff im Sinne der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit (...). Daher setzt sie eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraus.“

Folglich lässt sich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nur mit Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen, wenn das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“

Nach den Gesetzen der Logik ist der Schluss trotz kausaler Verknüpfung an sich nicht zwingend. Dieser Widerspruch lässt sich aber beseitigen, wenn man auch den Ausdruck „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen“ mit Blick auf das Binnenmarktziel versteht (vgl. auch *Schön*, FS Reifß, 2008, 585). In Kombination mit dem Territorialitätsprinzip (vgl. auch EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, Slg 2007, I-6373, Rz. 63; EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08 – SGI, Slg 2010, I-487, Rz. 66, wo auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis abgestellt wird) kann eine mitgliedstaatliche Regelung gerechtfertigt sein, wenn sie einer offensichtlich unverhältnismäßigen Verlagerung von Steuersubstrat ohne reale wirtschaftliche Tätigkeit entgegentritt; als Kriterien für die Realität könnten die im Kommissionsvorschlag für eine CCCTB vorgesehenen Aufteilungskriterien (vgl. Anm. 545) oder diejenigen des Authorized Approach der OECD (dazu etwa *Baldamus*, IStR 2012, 317; *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37, mwN) dienen. Allerdings deutet die Entwicklung der Rspr. des EuGH derzeit nicht unbedingt dahin, dass derart generelle Aspekte maßgeblich wären; vielmehr betont der EuGH stark die Umstände des Einzelfalls.

Spezielle Missbrauchsvorschriften der Mitgliedstaaten werden durch die auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip gestützte stRspr. des EuGH (s. dazu auch Anm. 444) zurückgedrängt. Sie sind nur zulässig, wenn dem Stpfl. die Möglichkeit eines Gegenbeweises eingeräumt wird (sog. *Motive Test*, vgl. EuGH v. 17.7.1997 – C-28/95 – *Leur Bloem*, Slg 1997, I-4161; EuGH v. 19.1.2017 – C-6/16 – *Eqiom and Enka*, EuZW 2017, 824; EuGH v. 8.3.2017 – C-14/16 – *Euro Park Services*, ABl. EU 2017 Nr. C 144, 11). Der EuGH hat zudem klargestellt, dass die Mitgliedstaaten noch weitergehend einen prima facie-Beweis von Missbrauch erbringen müssen. Die zuständigen nationalen Behörden können sich daher nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; vielmehr müssen sie den Vorgang als Ganzes individuell prüfen und Indizien für Missbrauch beibringen. Eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Stpfl. automatisch vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätte, wäre unverhältnismäßig (so EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16 – *Deister Holding und Juhler Holding*, IStR 2018, 197 Rz. 62 iVm. Rz. 97; dazu näher *Schnitger*, IStR 2018, 169; *Sanò*, EC Tax Review 2018, 267). Diese Ausführungen lassen sich dahin verstehen, dass unbeschadet der Möglichkeit des Stpfl., einen Gegenbeweis anzutreten, bereits eine Vermutung für einen Missbrauch eine Prüfung des Vorgangs als Ganzes erfordert (zurecht krit. zur dadurch bedingten Verschiebung von Legislative zu Exekutive *Sanò*, EC Tax Review 2018, 267).

Mögliche Indizien für eine künstliche Gestaltung nennt EuGH v. 26.2.2019 (EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – *N Luxembourg 1 ua.*, IStR 2019, 308, Rz. 127 ff.) und EuGH v. 26.2.2019 (EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-116/16 und C-117/16 – *T Danmark und Y Denmark Aps*, IStR 2019, 266, Rz. 101 ff.): Als solche Indizien kommen insbes. die Existenz von Durchleitungsgesellschaften, für die es keine wirtschaftliche Rechtfertigung gibt, und der Pro-forma-Charakter der Konzernstruktur, der Steuergestaltung und der

Darlehen in Betracht. Dass der Quellenmitgliedstaat mit dem Drittstaat, in dem die Gesellschaft, die Nutzungsberechtigte der Zinsen ist, ansässig ist, ein Abkommen geschlossen hat, ist hingegen für die Feststellung eines Rechtsmissbrauchs ohne Belang. Als Indiz gilt danach die Zahlung der Zinsen bzw. Dividenden an eine Durchleitungseinheit im Konzern, die diese kurz nach Erhalt in vollem oder nahezu vollem Umfang an Einheiten weiterleitet, die die Voraussetzungen der Zins- und Lizenzrichtlinie nicht erfüllen, etwa weil sie in Drittstaaten ansässig sind. Dasselbe gilt, wenn eine Verpflichtung zur Weiterleitung der Zinsen bzw. Dividenden besteht, so dass die durchleitende Gesellschaft nur einen geringen Gewinn erzielt. Die Eigenschaft als Durchleitungsgesellschaft ist nachgewiesen, wenn ihre einzige Tätigkeit in der Entgegennahme der Zinsen bzw. Dividenden und deren Weiterleitung an den Nutzungsberechtigten oder andere Durchleitungsgesellschaften besteht. Ob eine reale wirtschaftliche Tätigkeit fehlt, ist anhand der charakteristischen Merkmale der betreffenden Tätigkeit zu ermitteln. Dabei sind sämtliche relevanten Umstände zu berücksichtigen, insbes. die Geschäftsführung, Bilanz, Kostenstruktur, die tatsächlichen Ausgaben, Beschäftigten, Geschäftsräume und Ausstattung der betreffenden Gesellschaft. Indizien für eine künstliche Gestaltung können auch die verschiedenen Verträge zwischen den an den betreffenden Finanztransaktionen beteiligten Gesellschaften sein, die zu konzerninternen Geldtransfers führen, die den Zweck haben können, Gewinne einer Betriebsgesellschaft, die Gewinne erwirtschaftet hat, auf beteiligte Einheiten zu übertragen, um die Besteuerung zu verhindern oder so weit wie möglich zu reduzieren. Weitere Indizien können sein die Modalitäten der Finanzierung der Transaktionen, die Bewertung des Eigenkapitals der Zwischengesellschaften und die fehlende Befugnis der Durchleitungsgesellschaften, wirtschaftlich über die erhaltenen Zinsen bzw. Dividenden zu verfügen. Auch wenn keine solche Verpflichtung besteht, reicht es aus, wenn die Zwischengesellschaft „im Wesentlichen“ nicht berechtigt ist, über das Geld zu verfügen. Bekräftigt werden solche Indizien aus der Sicht des EuGH durch das zeitliche Zusammentreffen oder die zeitliche Nähe des Inkrafttretens bedeutender neuer Steuervorschriften wie der dänischen Steuervorschriften, um die es in den Ausgangsverfahren geht, die bestimmte Konzerne umgehen wollen, einerseits und komplexer Finanztransaktionen und der Gewährung von Darlehen innerhalb eines Konzerns andererseits. Hingegen soll dem Bestehen eines DBA mit dem Drittstaat, aufgrund dessen eine Besteuerung der Zahlung im Quellenstaat ausscheidet, keine Bedeutung zukommen.

Für die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittländern zeichnet sich ab, dass die Anforderungen an das Vorliegen künstlicher Gestaltungen geringer sein können. So betont der EuGH ausdrücklich, dass die Substanzerfordernisse im Rahmen der Niederlassungsfreiheit nicht unbesehen auf die Kapitalverkehrsfreiheit übertragen werden können. Vielmehr reicht es für das Vorliegen einer künstlichen Gestaltung bei Letzterer aus, dass „das Hauptziel oder eines der Hauptziele darin besteht, durch Tätigkeiten im Hoheitsgebiet eines Mitgliedsstaates erzielte Gewinne künstlich in Drittländer mit niedrigem Besteuerungsniveau zu transferieren“ (EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17 – X-GmbH, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 10, Rz. 84; dazu etwa Anm. von *Böhmer/Schewe* FR 2019, 313 [323]).

443 (7) Verfolgung von Sozialzwecken durch steuerliche Fördertatbestände

Daneben ist – wie generell bei den Grundfreiheiten – grds. eine Rechtfertigung durch weitere Allgemeininteressen denkbar. Dabei zeigt sich der EuGH bei wirt-

schaftlichen Zielsetzungen sehr restriktiv (vgl. etwa EuGH v. 6.6.2000 – C-35/98 – Verkooijen, Slg 2000, I-4071, Rz. 47; s. auch EuGH v. 4.7.2013 – C-350/11 – Argenta, EuZW 2013, 796), während eine Rechtfertigung für territorial beschränkt zu verfolgende Sozialzwecke durchaus in Betracht kommt (s. dazu näher Anm. 437).

cc) Verhältnismäßigkeit als Grenze der Rechtfertigung

444

Die Verhältnismäßigkeit fungiert als Grenze der Rechtfertigung. Die jeweilige zu rechtfertigende Maßnahme darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des jeweiligen Ziels erforderlich ist. Bei näherer Betrachtung ergeben sich daraus die drei Prüfungspunkte Geeignetheit, Erforderlichkeit und auch Angemessenheit. Gleichwohl dürfen deutsche verfassungsrechtl. Anforderungen nicht ohne Weiteres in das Europäische Recht hineingelesen werden: Die Prüfungsintensität ist je nach der zugrundeliegenden Konstellation sehr unterschiedlich (vgl. *de Búrca*, Yearbook of European Law 13 [1993], 105 [11]; *Craig/de Búrca*, EU Law, 5. Aufl. 2011, 526 ff.; *Englisch*, DStJG 42 (2018), 273 [343 ff.]), wobei generell bei der Kontrolle von Maßnahmen der Mitgliedstaaten strengere Anforderungen gestellt werden als an Rechtsakte der Union (kritisch *Englisch*, DStJG 42 (2018), 273 [352 ff.]). Anders als nach nationalem Recht liegt der Schwerpunkt regelmäßig auf den ersten beiden Prüfungspunkten Geeignetheit und Erforderlichkeit (vgl. dazu sowie allgemein zum Verhältnismäßigkeitsprinzip im Unionsrecht *Beysen/Trstenjak*, EuR 2012, 265 [266 ff.]; *Harbo*, European Law Journal 2010, 158 [164 f.]). Eine Angemessenheitsprüfung findet im Rahmen der Überprüfung mitgliedstaatlicher Maßnahmen, wenn überhaupt, nur ansatzweise statt (vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 926 ff.), sie wird zudem nicht immer von der Erforderlichkeitsprüfung getrennt (vgl. etwa EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10 – SIAT, EuZW 2012, 823, Rz. 49 und 59). Im Übrigen dürfte im Rahmen der bestehenden Rechtfertigungsgründe Einiges dafür sprechen, in Drittstaatenkontexten nur geringere Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit zu stellen, insbes. wenn selektive Steuerwettbewerbsmaßnahmen im Raum stehen (*Schön*, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3 [21]; *Smit*, EC Tax Review 2012, 233 [238 ff.]).

Die Geeignetheit einer beschränkenden Maßnahme liegt vor, soweit diese ein brauchbares Mittel zur Erreichung des angestrebten Ziels sein und diese zumindest grds. fördern kann (EuGH v. 10.7.1980 – Rs. 152/78 – Kommission/Frankreich, Slg 1980, 2299). Hierbei steht den Mitgliedstaaten ein Beurteilungsspielraum zu (*Leible/T. Streinz in Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EUV/AEUV, Art. 34 AEUV Rz. 124 [1/2015]). Sie fehlt nach der Rspr. (vgl. etwa EuGH v. 26.4.2012 – C-456/10 – ANETT, EuZW 2012, 508, Rz. 50 ff.) insbes. dann, wenn die nationale Maßnahme das zur Rechtfertigung angeführte Allgemeininteresse nicht widerspruchsfrei verfolgt. Der EuGH bezeichnet dieses unionsrechtl. Folgerichtigkeitsgebot (s. näher *Englisch in Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 7.207) auch als Kohärenz, die indes vom besonderen Rechtfertigungsgrund der stl. Kohärenz zu unterscheiden ist (*Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 [501]).

Die Erforderlichkeit einer Maßnahme ist gegeben, wenn das angestrebte Ziel nicht durch Maßnahmen erreicht werden kann, die weniger beschränkend wirken (*Kingreen in Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 36 AEUV Rz. 93 ff.; *Leible/T. Streinz in Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EUV/AEUV, Art. 34 AEUV Rz. 125 [1/2015]; sog. *Least-restrictive-measure-Test*). Beim Rechtfertigungsgrund der Vermeidung von Missbrauch bspw. wird eine Zielgenauigkeit verlangt. Daher ist

bspw. dem Stpfl. die Möglichkeit zu einem Gegenbeweis vorzusehen (vgl. etwa EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359, Rz. 61 f.; Generalanwalt Wathelet, Schlussanträge v. 21.11.2013 – C-326/12 – van Caster, ISR 2014, 62, Rz. 64). Allerdings sollten die Anforderungen an den Gegenbeweis in Drittstaatsachverhalten jedenfalls deutlich erhöht werden. Dort ist insbes. erforderlich, dass ein rechtl. Rahmen für eine Verifikation der vom Stpfl. im Rahmen des Gegenbeweises gemachten Angaben besteht (EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17 – X-GmbH, ABL EU 2019 Nr. C 139, 10, Rz. 95).

Angemessenheit besagt, dass die Beeinträchtigung in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen muss (EuGH v. 8.2.1983 – Rs. 124/81 – Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg 1983, 203). Bei der Strenge der Angemessenheitsprüfung ist je nach verfolgtem Ziel zu differenzieren, wobei Betroffenheit folgender Gesichtspunkte für eine strengere Prüfung spricht: Marktzugang, Bedeutung der Marktfreiheiten als integraler Bestandteil der Europäischen Verfassungsordnung allgemein, aber auch Betroffenheit der Individuen und anderer Ziele der EU. Jedenfalls aber kann aus der Tatsache, dass ein anderer Mitgliedstaat weniger strenge Vorschriften erlassen hat, nicht gefolgert werden, dass die in Rede stehenden Vorschriften unverhältnismäßig sind (EuGH v. 13.7.2004 – C-262/02 – Kommission/Frankreich, Slg 2004, I-6569, Rz. 37). Die Angemessenheit verneint der EuGH (EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10 – SIAT, EuZW 2012, 823, Rz. 58 f.; EuGH v. 3.10.2013 – C-282/12 – Itelcar, EWS 2013, 419, Rz. 44), wenn die in Rede stehenden Rechtsvorschriften nicht klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sind (dazu *Hilling*, Intertax 2013, 294 [303 f.] mwN).

Rechtsfolge eines Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist, dass die in Rede stehende mitgliedstaatliche Maßnahme nicht gerechtfertigt werden kann.

445–449 Einstweilen frei.

3. Einzelne Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit

450 a) Überblick

Trotz der aufgezeigten Gemeinsamkeiten bestehen aber nach wie vor sowohl auf der Tatbestandsseite als auch bei der Rechtfertigung im Einzelnen durchaus relevante Unterschiede zwischen den einzelnen Freiheiten. Dementsprechend werden die Besonderheiten der einzelnen Grundfreiheiten und der allgemeinen Freizügigkeit im Folgenden überblicksweise dargestellt. Auf die Warenverkehrsfreiheit wird dabei nicht näher eingegangen, da ihr für den Bereich der direkten Steuern nur geringe Bedeutung zukommt.

b) Arbeitnehmerfreizügigkeit

451 aa) Sachlicher Anwendungsbereich

Der im Unionsrecht nicht definierte Begriff des Arbeitnehmers ist autonom und einheitlich für das Unionsrecht zu bestimmen. Dabei ist von einem weiten Verständnis auszugehen (EuGH v. 19.3.1964 – Rs. 75/63 – Unger, Slg 1964, 347; EuGH v. 23.3.1982 – Rs. 53/81 – Levin, Slg 1982, 1035, Rz. 11 ff.). Der Begriff ist anhand objektiver Kriterien zu definieren, die das Arbeitsverhältnis im Hinblick auf die Rechte und Pflichten der betroffenen Personen kennzeichnen. Das wesent-

liche Merkmal des Arbeitsverhältnisses besteht darin, dass jemand während einer bestimmten Zeit für einen anderen Leistungen erbringt nach dessen Weisung, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält (EuGH v. 3.7.1986 – C-66/85 – Lawrie-Blum, Slg 1986, 2121, Rz. 17; näher zu den einzelnen Merkmalen etwa *Franzen in Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 45 AEUV Rz. 17 ff.). In Abgrenzung zu Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit kommt es damit auf die Weisungsunterworfenheit an. Der Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist daher kein ArbN (EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94 – Asscher, Slg 1996, I-3089, Rz. 26). Die Tätigkeit muss zudem wirtschaftlicher Natur sein (vgl. Anm. 434). Dabei kommt es allerdings nicht darauf an, ob der ArbG seinerseits wirtschaftlich tätig ist (EuGH v. 12.12.1974 – C-36/74 – Walrave, Slg 1974, 1405); auch öffentlich-rechtl. Arbeitsverhältnisse fallen, wenn der Tatbestand nicht durch Art. 45 Abs. 4 AEUV ausgeschlossen ist (vgl. Anm. 432), in den Anwendungsbereich der ArbN-Freizügigkeit (EuGH v. 12.2.1974 – C-152/73 – Sotgiu, Slg 1974, 153). Die Kurzfristigkeit der Beschäftigung ist grds. unschädlich (vgl. EuGH v. 6.11.2003 – C-413/01 – Ninni Orasche, Slg 2003, I-13187, Rz. 25). Erfasst werden damit etwa auch Teilzeitbeschäftigte, die aus ihrer Tätigkeit nur ein unter dem in der betreffenden Branche garantierten Mindesteinkommen liegendes Einkommen erzielen; völlig untergeordnete und unwesentliche Tätigkeiten sind aber ausgeschlossen (EuGH v. 23.3.1982 – C-53/81 – Levin, Slg 1982, 1035, Rz. 16 f.).

bb) Persönlicher Anwendungsbereich

452

Art. 45 AEUV ist nur auf solche ArbN originär anwendbar, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind (EuGH v. 5.7.1984 – Rs. 238/83 – Meade, Slg 1984, 2631; s. dazu näher Anm. 433; zu Abkommen mit Drittstaaten Anm. 550 ff.). Das Staatsangehörigkeitserfordernis gilt demgegenüber nicht für Familienangehörige, soweit sie Rechte von einem von Art. 45 AEUV geschützten ArbN ableiten (dazu näher *Franzen in Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 45 AEUV Rz. 138 ff.; *Khan in Geiger/Khan/Kotzur*, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2017, Art. 45 AEUV Rz. 30 ff.). Schließlich können sich auch ArbG und Arbeitsvermittler für die grenzüberschreitende Beschäftigung bzw. Vermittlung auf die ArbN-Freizügigkeit berufen (vgl. EuGH v. 11.1.2007 – C-208/05 – ITC, Slg 2007, I-181, Rz. 23 ff.).

cc) Räumlicher Anwendungsbereich

453

Nach Art. 45 Abs. 1 AEUV ist der räumliche Anwendungsbereich „innerhalb der Union“. Damit werden zunächst solche Arbeitsverhältnisse erfasst, die im Geltungsbereich des AEUV durchgeführt werden. Darüber hinaus ist die Vorschrift aber auch auf außerhalb der Union durchgeführte Arbeitsverhältnisse anwendbar, wenn eine hinreichend enge Verbindung zum Gebiet der Union besteht; dafür ist eine Würdigung aller Umstände des Einzelfalls erforderlich (EuGH v. 30.4.1996 – C-214/94 – Boukhalfa, Slg 1996, I-2253; zu in der Rspr. des EuGH anerkannten Indizien s. *Brechmann in Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 45 AEUV Rz. 9 f.; *Franzen in Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 45 AEUV Rz. 78).

dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung

454

Zu Gewährleistungsgehalten s. Anm. 435 und im Einzelnen Anm. 484; zur Rechtfertigung Anm. 436.

455–459 Einstweilen frei.

c) Niederlassungsfreiheit

460 aa) Sachlicher Anwendungsbereich

Die Niederlassungsfreiheit umfasst nach Art. 49 Abs. 2 AEUV die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbes. von PersGes. und KapGes. Geschützt ist sowohl das Recht, in einem anderen Mitgliedstaat den Sitz der wirtschaftlichen Aktivität zu nehmen (primäre Niederlassungsfreiheit), als auch das Recht, dort Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften zu gründen (sekundäre Niederlassungsfreiheit; vgl. auch Art. 55 AEUV für den Erwerb von Unternehmensbeteiligungen; zur Abgrenzung von der Kapitalverkehrsfreiheit s. Anm. 461). Die Niederlassungsfreiheit sichert Unionsangehörigen die Möglichkeit, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als ihres Herkunftsstaats teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen (EuGH v. 11.3.2010 – C-384/08 – Attanasio, Slg 2010, I-2055, Rz. 36).

Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten erfassen erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten, die selbständig und auf der Grundlage einer festen Einrichtung dauerhaft auf die Teilnahme am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats angelegt sind (*Müller-Graff* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rz. 11; ähnlich EuGH v. 25.7.1991 – C-221/89 – Factortame II, Slg 1991, I-3905, Rz. 20; *Korte* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 49 AEUV Rz. 11 ff.). Kennzeichnend ist die Nutzung einer festen Einrichtung für die dauerhafte Teilnahme am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats. Fehlt eine solche Einrichtung, kommt nur die Dienstleistungsfreiheit in Betracht. Allein das Vorhandensein einer festen Einrichtung reicht allerdings auch nicht aus (vgl. EuGH v. 30.11.1995 – C-55/94 – Gebhardt, Slg 1995, I-4165, Rz. 27). Es bedarf vielmehr der Kombination aus fester Einrichtung und dauerhafter Teilnahme am Wirtschaftsleben (*Müller-Graff* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rz. 16; ausführl. zur Abgrenzung von der Dienstleistungsfreiheit *Forsthoff* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV Rz. 26 ff. [3/2011]). Das Merkmal der Selbständigkeit, das der Abgrenzung von der ArbN-Freizügigkeit dient, liegt nicht vor bei Unterordnungsverhältnissen (EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94 – Asscher, Slg 1996, I-3089, Rz. 25 f.).

Die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbes. von Gesellschaften, sind gleichgestellt. Dies tritt neben die Grundfreiheitenberechtigung von (grenzüberschreitend tätigen) Gesellschaften selbst (s. dazu Anm. 430 ff.). Durch die ausdrückliche Erwähnung der Gesellschaften wird verdeutlicht, dass auch die Beteiligung eines Niederlassungsfreiheitsberechtigten an einer Gesellschaft des anderen Mitgliedstaats ausreicht. Anders als bei der Grundfreiheitenberechtigung der Gesellschaft entspringt hier der grenzüberschreitende Bezug bereits aus der grenzüberschreitenden Beteiligung.

461 bb) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit

Die Niederlassungsfreiheit findet nicht nur auf eigene unternehmerische Engagements, sondern auch auf die Gründung und Leitung von (Kapital-)Gesellschaften Anwendung (s. Anm. 462). Damit wird bei Dividendenzahlungen sowie bei Zins-

zahlungen, die eine Gesellschaft an einen Darlehensgeber leistet, zu der sie besondere Beziehungen unterhält (zur Gleichstellung mit Dividenden EuGH v. 3.10.2013 – C-282/12 – Itelcar, EWS 2013, 419, Rz. 19), eine Abgrenzung zwischen der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit erforderlich. Diese ist einerseits deshalb bedeutsam, weil nur die Kapitalverkehrsfreiheit, nicht aber die Niederlassungsfreiheit auf Drittstaatsverhältnisse anwendbar ist. Andererseits gibt es bei der Kapitalverkehrsfreiheit die *Grandfathering*-Regel des Art. 64 AEUV, die einen Tatbestandsausschluss für Altregelungen vorsieht.

Zweistufige Prüfungssystematik: Der EuGH hat hier eine zweistufige Prüfungssystematik entwickelt (s. EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11 – Test Claimants in the FII Group Litigation, DStRE 2013, 596, Rz. 90 ff.; EuGH v. 11.9.2014 – C-47/12 – Kronos, IStR 2014, 724, Rz. 29 ff. und die dort angeführte Rspr. zu Dividenden; Hindelang, IStR 2013, 77; Schön, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3 [18 f.]; Watrin/Eberhardt, BB 2014, 2967).

Im ersten Schritt sind je nach dem Gegenstand der nationalen Regelung drei Gruppen zu unterscheiden:

- ▶ *Erstens Regelungen, die nur auf Kontrollbeteiligungen anwendbar sind*, also auf Beteiligungen, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entsch. einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Diese Normen fallen ausschließlich in den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV über die Niederlassungsfreiheit.
- ▶ *Zweitens nationale Bestimmungen über Portfoliobeteiligungen:* Diese sind ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen. Gemeint sind damit Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll. Dies ist jedenfalls für Beteiligungen an KapGes. der Fall, die weniger als 10 % des Kapitals dieser Gesellschaften betragen. Beteiligungen in dieser Größenordnung ermöglichen nicht, einen sicheren Einfluss auf die Entsch. der betreffenden Gesellschaften auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Ein sicherer Einfluss beginnt allerdings nicht bereits bei 10 % (vgl. EuGH v. 11.9.2014 – C-47/12 – Kronos, IStR 2014, 724, Rz. 33 ff.; anders aber BFH v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89); der EuGH hat dies vielmehr lediglich in einem Fall angenommen, wo die Beteiligung sich auf 25 % belief (EuGH v. 19.7.2012 – C-31/11 – Scheunemann, EuZW 2012, 751). Umgekehrt hat der EuGH entschieden, dass eine Beteiligung von mindestens 15 % am Nennkapital der Tochtergesellschaft nicht zwangsläufig bedeutet, dass die Gesellschaft, die sie hält, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft ausübt (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, IStR 2018, 197, Rz. 79; EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16, EV, IStR 2018, 802, Rz. 40 f.); sekundäre Beteiligungserfordernisse von Tochter- an Enkelgesellschaften sind nicht zu berücksichtigen, auch wenn diese höher sind (EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16, EV, IStR 2018, 802, Rz. 44 ff.).
- ▶ *Drittens schließlich Normen, die unabhängig von der Höhe der Beteiligung anwendbar sind:* Für diese greift das Kriterium des Gegenstands der Regelung nicht. Vielmehr kommt es (nur) hier auf den zweiten Prüfungsschritt an.

Im zweiten Prüfungsschritt ist für Normen, die unabhängig von der Höhe der Beteiligung anwendbar sind, zwischen innerunionalen und Drittstaatsverhältnissen zu unterscheiden:

- ▶ Für *innerunionale Sachverhalte* ist auf die tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falls abzustellen. Die Niederlassungsfreiheit ist anwendbar, wenn im konkreten Fall eine Beteiligung vorliegt, die es ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entsch. einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen; anderenfalls findet die Kapitalverkehrsfreiheit Anwendung.
- ▶ *Drittstaatsachverhalte*, die unabhängig von der Höhe der Beteiligung anwendbare Normen betreffen, sind hingegen stets an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen (EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11 – Test Claimants in the FII Group Litigation, DStRE 2013, 596, Rz. 90 ff., und die dort angeführte Rspr. zu Dividenden; EuGH v. 11.9.2014 – C-47/12 – Kronos, IStR 2014, 724, Rz. 29 ff.; *Hindelang*, IStR 2013, 77; *Schön*, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3 [18f.]; anders *Gosch*, BFH/Pr 2013, 50, der dieses Erg. nur für Outbound-Fälle anwenden will; modifizierend *Patzner/Nagler*, IStR 2013, 527 [532f.]). Der EuGH (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193, Rz. 37) unterwirft jedenfalls eine Einbringung von einer Kommanditgesellschaft in eine PersGes. der Kapitalverkehrsfreiheit, da die Regelung weniger den Vorgang der Niederlassung als den Vorgang der Vermögensübertragung betreffe. Drittstaatsachverhalten sind im Übrigen Fälle gleichzustellen, bei denen zwar Rechtsbeziehungen zwischen in der Union ansässigen Gesellschaften bestehen, aber aufgrund der Staatsangehörigkeit der Gesellschaft trotzdem der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit nicht eröffnet ist (EuGH v. 11.9.2014 – C-47/12 – Kronos, IStR 2014, 724, Rz. 42 ff.). Auch Normen, die eine Beteiligung von mindestens 15 % am Nennkapital der Tochtergesellschaft erfordern, sind an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, IStR 2018, 197, Rz. 79; EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16, EV, IStR 2018, 802, Rz. 40f.).

462 cc) Persönlicher Anwendungsbereich

In persönlicher Hinsicht schützt die Niederlassungsfreiheit sowohl natürliche Personen, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind (vgl. Anm. 433), als auch Gesellschaften iSd. Art. 54 AEUV (zur erforderlichen Unionsverknüpfung s. Anm. 442). Der Begriff der Gesellschaft ist weit zu verstehen. Er umfasst nach Art. 54 Abs. 2 AEUV die (Personen- und Kapital-)Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und die Genossenschaften, ferner die sonstigen juristischen Personen des privaten und öffentlichen Rechts sowie noch weitergehend auch hinreichend selbstständige Akteure, die keine juristischen Personen sind (vgl. dazu näher *Müller-Graff* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 54 AEUV Rz. 2 mwN), wenn sie einen Erwerbszweck verfolgen. Für die sekundäre Niederlassungsfreiheit, also die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften (vgl. Anm. 460), ist – entsprechend dem Ziel der Ausgrenzung solcher Personen, die nur oder vornehmlich in EU-fremde Volkswirtschaften integriert sind (vgl. *Forsthoff* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EUV/AEUV, Art. 54 AEUV Rz. 17f. [10/2011]) – zusätzlich erforderlich, dass die Person in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig ist (EuGH v. 28.1.1986 – C-270/83 – Kommission/Frankreich, Slg 1986, 273; EuGH v. 23.2.2006 – C-253/03 – CLT UFA, Slg 2006, I-1831, Rz. 13).

Werden die Anknüpfungsmerkmale für die Rechtsfähigkeit in einen anderen Staat verlegt, so ist zu klären, ob die Gesellschaft aus der Niederlassungsfreiheit

berechtigt ist. Dies setzt voraus, dass die Gesellschaft nicht nur isoliert ihren Satzungssitz verlegt, sondern im Aufnahmemitgliedstaat auf unbestimmte Zeit tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung ausübt (so EuGH v. 12.7.2012 – C-378/10 – VALE, NJW 2012, 2715, für den Formwechsel; dazu *Verse*, NZG 2013, 336, mwN). Dabei ist zwischen dem Aufnahmemitgliedstaat und dem Wegzugsstaat als Grundfreiheitenverpflichtetem zu unterscheiden:

- ▶ *Der Aufnahmemitgliedstaat hat dann keine eigene Prüfungsberechtigung* jenseits der Frage, ob tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird. Vielmehr ist er nach stRspr. des EuGH an die Beurteilung durch den Wegzugsstaat gebunden, wenn die Merkmale für die Rechtsfähigkeit in diesem Staat nicht erfüllt sind, sie aber im Gründungsstaat fortbestehen (EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, Slg 2002, I-9919; EuGH v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, Slg 2003, I-10155; s. auch § 1 KStG Anm. 21). Auch darf der Zuzugsstaat grenzüberschreitende Umwandlungen, die nach dem Recht des Herkunftsstaats der Gesellschaft zulässig sind, nicht generell verwehren (EuGH v. 13.12.2005 – C-411/03 – Sevic, Slg 2005, I-10805, für die Verschmelzung; EuGH v. 12.7.2012 – C-378/10 – VALE, NJW 2012, 2715, für den Formwechsel; näher dazu *Ege/Klett*, DStR 2012, 2442; *Kindler*, EuZW 2012, 888; *Schönhaus/Müller*, IStR 2013, 174), sie aber von der Einhaltung der rechtl. Voraussetzungen seiner Rechtsform, etwa mit Blick auf das Mindestkapital, abhängig machen (EuGH v. 12.7.2012 – C-378/10 – VALE, NJW 2012, 2715, Rz. 52).
- ▶ *Für den Wegzugsstaat gilt etwas anderes*, allerdings aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen Entwicklung der Rspr. des EuGH nur noch in der eng begrenzten Konstellation des identitäts- und nationalitätswahrenden Wegzugs. Der EuGH (EuGH v. 27.11.1988 – C-81/87 – Daily Mail, Slg 1988, 5483) erklärte die Niederlassungsfreiheit für unanwendbar auf die britischen Regelungen zur Besteuerung anlässlich des Wegzugs (s. dazu auch § 1 KStG Anm. 21). Hintergrund dafür war, dass nach dem britischen Recht ein Wegzug unter Beibehaltung der Rechtspersönlichkeit und der Eigenschaft als Gesellschaft britischen Rechts von der Zustimmung der FinBeh. abhing. Da die Rechtsfähigkeit mangels Zustimmung mit dem Wegzug erlosch, gab es keinen Grundfreiheitenberechtigten mehr, der sich auf die Niederlassungsfreiheit hätte berufen können. EuGH (EuGH v. 16.12.2008 – C-210/06 – Cartesio, Slg 2008, I-9641) bekräftigte, dass die Existenz der Gesellschaft eine vom innerstaatlichen Recht zu beantwortende Vorfrage sei. Die Liquidationsbesteuerung der ungarischen Gesellschaft, die mit der Verlagerung ihre Rechtsfähigkeit verlor, konnte daher nicht an der Niederlassungsfreiheit gemessen werden. Da Deutschland grds. der Sitztheorie folgt, dürfte dies bedeuten, dass nach wie vor eine kumulative Verlegung von Verwaltungs- und Satzungssitz von deutschen KapGes. nicht in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fällt (*Mitschke*, IStR 2012, 6 [7 f.]; aA etwa *Körner*, IStR 2012, 1 [2]).

Die Niederlassungsfreiheit ist demgegenüber, wie der EuGH (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273) klargestellt hat, auch gegenüber dem Wegzugsstaat eröffnet in Fällen, in denen nicht Voraussetzungen für den identitätswahrenden Wegzug aufgestellt, sondern daran lediglich stl. Folgen geknüpft werden (*Musil*, FR 2012, 29; zu Deutungsmöglichkeiten vgl. *Mörsdorf*, EuZW 2012, 396 [397]; weiter krit. dazu etwa *Schall/Barth*, NZG 2012, 413; s. auch § 16 Anm. 630), oder wenn die Gesellschaft trotz einer aus einem Wegzug resultierenden dahingehenden Verpflichtung nicht liquidiert wird (so für das EWR-Ab-

kommen EFTA-Gerichtshof v. 3.10.2012 – E-15/11 – *Arcade Drilling*, IStR 2013, 195, mit Anm. *Dürschmidt/Wobst*). Damit bildet die Daily Mail-Rspr. keine Grundlage dafür, im Wege eines Erst-recht-Schlusses (*argumentum a fortiori*) auch mildere Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit für zulässig zu erachten; vielmehr können sich grds. wegzugsfähige Gesellschaften gegenüber dem Wegzugsstaat auf die Niederlassungsfreiheit berufen (zur rechtl. Problematik im Einzelnen s. Anm. 432). Ebenso sind grenzüberschreitende Umwandlungen in eine dem nationalen Recht des Zuzugsstaats unterliegende Gesellschaftsform ohne vorherige Auflösung und Liquidation von der Niederlassungsfreiheit geschützt (EuGH v. 16.12.2008 – C-210/06 – *Cartesio*, Slg 2008, I-9641, Rz. 111 ff.).

463 dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung

Zu Gewährleistungsgehalten s. Anm. 435 und im Einzelnen Anm. 484; zur Rechtfertigung Anm. 436.

464–469 Einstweilen frei.

d) Dienstleistungsfreiheit

470 aa) Sachlicher Anwendungsbereich

Dienstleistungen nach Art. 57 UAbs. 1 AEUV sind grenzüberschreitende (s. Anm. 432) selbständige erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten. Dazu zählen nach der nicht abschließenden Aufzählung in UAbs. 2 insbes. gewerbliche, kaufmännische, handwerkliche und freiberufliche Tätigkeiten. Die Tätigkeit muss gegen Entgelt erbracht werden; daher kommt es etwa im Bildungsbereich darauf an, ob eine Privatschule im Wesentlichen aus privaten Mitteln finanziert wird (EuGH v. 11.9.2007 – C-76/05 – *Schwarz und Gootjes-Schwarz*, Slg 2007, I-6849, Rz. 37 ff.). Im Gegensatz zur Niederlassungsfreiheit erfolgt keine dauerhafte Marktintegration im Staat der Tätigkeit. Geschützt werden die aktive Dienstleistungsfreiheit, wo sich der Dienstleistende zur Erbringung der Dienstleistung in den anderen Mitgliedstaat begibt, ebenso wie die passive Dienstleistungsfreiheit, bei der dies der Dienstleistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Dienstleistung tut. Dasselbe gilt für Korrespondenzdienstleistungen, wo weder Dienstleistender noch Dienstleistungsempfänger, sondern die Leistung selbst grenzüberschreitend erbracht wird.

471 bb) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit

Wie bei der Niederlassungsfreiheit (s. Anm. 461) stellt sich auch bei der Dienstleistungsfreiheit die Frage der Abgrenzung von der Kapitalverkehrsfreiheit. Dabei ist erneut auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (s. *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755 [756 ff.]). Eine innerstaatliche Regelung, deren Gegenstand in erster Linie die Erbringung von Finanzdienstleistungen ist, fällt unter die Dienstleistungsfreiheit, selbst wenn sie in Zusammenhang mit Kapitalbewegungen steht. So berührt eine innerstaatliche Regelung eines Mitgliedstaats, wonach für die gewerbsmäßige Kreditvergabe im Inland durch ein in einem Drittstaat ansässiges Unternehmen eine vorherige Erlaubnis erforderlich ist, vorwiegend den freien Dienstleistungsverkehr (vgl. EuGH v. 3.10.2006 – C-452/04 – *Fidium Finanz*, Slg 2006, I-9521, Rz. 49 f.). Hingegen fallen Vorschriften, die hauptsächlich den Kapitalverkehr betreffen, in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit. Für

die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit ist dabei nicht erforderlich, dass sich die betreffende Maßnahme an den Finanzdienstleister als solchen richtet (vgl. EuGH v. 21.5.2015 – C-560/13 – Wagner-Raith, IStR 2015, 516, Rz. 34f.). Maßgeblich ist damit der Kausalzusammenhang zwischen den Kapitalbewegungen und der Erbringung der Finanzdienstleistungen (EuGH v. 21.5.2015 – C-560/13 – Wagner-Raith, IStR 2015, 516, Rz. 39). Daher ist die pauschale Besteuerung der Erträge von Anteilshabern eines ausländ. Investmentfonds, wenn dieser Fonds bestimmten gesetzlichen Verpflichtungen nicht genügt, am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zu überprüfen (EuGH v. 9.10.2014 – C-326/12 – van Caster, IStR 2014, 808, Rz. 25 ff.).

cc) Persönlicher Anwendungsbereich

472

Art. 56 UAbs. 1 AEUV setzt für die Eröffnung des persönlichen Anwendungsbereichs über das Staatsangehörigkeitserfordernis hinaus die Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat voraus. Dieses Gebot richtet sich sowohl an den Dienstleistenden als auch an den Dienstleistungsempfänger.

Für Gesellschaften wird in Art. 62 AEUV auf die Regelung des Art. 54 AEUV im Rahmen der Niederlassungsfreiheit verwiesen (s. Anm. 462). Damit gelten die dort bestehenden Anknüpfungserfordernisse entsprechend.

dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung

473

Zu Gewährleistungsgehalten s. Anm. 435 und im Einzelnen Anm. 484; zur Rechtfertigung Anm. 436.

Einstweilen frei.

474–479

e) Kapitalverkehrsfreiheit

aa) Stillstandsklausel

480

Art. 64 AEUV enthält eine Stillstandsklausel für bestimmte Beschränkungen für den Kapitalverkehr mit Drittstaaten (vgl. dazu etwa *von Proff*, IStR 2009, 371 [376]; *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755 [759 f.]; *Watrin/Eberhardt*, BB 2014, 2967 [2970]; zur Anwendung s. auch *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rz. 7.300). Art. 64 Abs. 1 AEUV erlaubt die Fortgeltung von zum 31.12.1993 – bzw. für Bulgarien, Estland, Ungarn und Kroatien zu den dort genannten späteren Zeitpunkten – bestehenden innerstaatlichen Vorschriften, ohne dass ihre Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit näher zu prüfen wäre. Grundsätzlich ist Art. 64 Abs. 1 AEUV als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen (EuGH v. 17.10.2013 – C-181/12 – *Welte*, IStR 2013, 954, Rz. 29).

Beschränkungen für den Kapitalverkehr mit Drittstaaten im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten sind Gegenstand der Stillstandsklausel. Insbesondere der Begriff der Finanzdienstleistung ist vom EuGH (EuGH v. 21.5.2015 – C-560/13 – *Wagner-Raith*, IStR 2015, 516, Rz. 39 ff.; v. 13.11.2019 – C-641/17 – *College Pension Plan of British Columbia* – IStR 2019, 933) grundsätzlich reicht es

aus, wenn ein Kausalzusammenhang zwischen den Kapitalbewegungen und der Erbringung von Finanzdienstleistungen besteht und dieser Zusammenhang hinreichend eng ist. Allerdings soll die Anlagebeteiligungen eines Pensionsfonds und die sich daraus ergebenden Dividenden vorrangig dazu dienen, durch größere Diversifikation und bessere Risikoverteilung Vermögenswerte zu erhalten und die Bildung von Rückstellungen zu gewährleisten, um sicherzustellen, dass der Pensionsfonds seinen zukünftigen Pensionszahlungsverpflichtungen gegenüber den Versicherten nachkommen kann. Diese Anlagebeteiligungen und Dividenden stellen somit in erster Linie ein Mittel dar, auf das ein Pensionsfonds zurückgreift, um seine Pensionszahlungsverpflichtungen erfüllen zu können, und nicht eine Dienstleistung, die er seinen Versicherten erbringt (EuGH v. 13.11.2019 – C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia – IStR 2019, 933, Rz. 108 [zw.]). Der Begriff der Direktinvestition bezieht sich auf Investitionen jeder Art durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen, für die die Mittel zum Zweck der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind. Das Ziel der Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen setzt voraus, dass die Aktien ihrem Inhaber entweder nach den nationalen aktienrechtl. Vorschriften oder aus anderen Gründen die Möglichkeit geben, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen (EuGH v. 24.11.2016 – C-464/14 – SECIL, IStR 2017, 118, Rz. 75f.). Die Stillstandsklausel erfasst nicht nur nationale Maßnahmen, die bei ihrer Anwendung auf den Kapitalverkehr mit Drittstaaten die Niederlassung oder Investitionen beschränken, sondern auch solche, die die sich daraus ergebenden Dividendenzahlungen beschränken (EuGH v. 24.11.2016 – C-464/14 – SECIL, IStR 2017, 118, Rz. 77).

Zum 31.12.1993 bestehende Beschränkungen durch innerstaatliche Vorschriften – bzw. für Bulgarien, Estland, Ungarn und Kroatien zu den dort genannten späteren Zeitpunkten – werden durch Art. 64 Abs. 1 AEUV zugelassen. Die nationalen Normen können zwar geändert werden. Die Voraussetzungen, die nationale Rechtsvorschriften erfüllen müssen, um trotz einer späteren Änderung als am 31.12.1993 „bestehend“ angesehen werden zu können, sind aber ebenfalls eng auszulegen (EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16, EV, IStR 2018, 802, Rz. 81). Änderungen sind dementsprechend unschädlich, wenn die Vorschriften im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmen oder Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit abgemildert werden. Beruht dagegen eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und führt sie neue Verfahren ein, so gilt die Stillstandsregelung nicht (vgl. EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753, Rz. 192; EuGH v. 10.4.2014 – C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, IStR 2014, 334). Für die Wesentlichkeit der Änderung kommt es darauf an, ob die Benachteiligung in persönlicher oder sachlicher Hinsicht ausgeweitet wurde (EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16, EV, IStR 2018, 802, Rz. 76ff., dazu *Kraft/Hohage*, IStR 2018, 799 [801]). Auch kann eine einmal abgeschaffte Regelung auf Grundlage einer Stillstandsklausel nicht wieder eingeführt werden. Einer Abschaffung steht es gleich, wenn ein Mitgliedstaat, ohne die bestehende Regelung förmlich aufzuheben oder zu ändern, eine internationale Übereinkunft wie ein Assoziationsabkommen schließt, die in einer Vorschrift mit unmittelbarer Wirkung die Liberalisierung von Kapital iSv. Art. 64 Abs. 1 AEUV vorsieht (EuGH v. 16.11.2016 – C-464/14 – SECIL, IStR 2017, 118, Rz. 89). Auch eine wesentliche Änderung, die bevor sie zur

Anwendung kam, beseitigt wurde, führt zur Unanwendbarkeit der Stillstandsklausel, wenn nicht die Anwendbarkeit dieses Gesetzes nach dem nationalen Recht auf einen späteren Zeitpunkt verschoben wurde (EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, X-GmbH, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 10). Hingegen bleibt die Stillstandsklausel auch dann anwendbar, wenn die Tragweite einer bereits am 31.12.1993 bestehenden Regelung auf Beteiligungen ohne Zusammenhang mit einer Direktinvestition ausgeweitet wurde (EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, X-GmbH, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 10).

bb) Sachlicher Anwendungsbereich

481

Der Begriff „Kapitalverkehr“ iSd. Art. 63 Abs. 1 AEUV ist im Vertrag nicht definiert. Der EuGH (zuletzt etwa EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472) orientiert sich an der nicht abschließenden Aufzählung in Anhang I der RL 88/361/EWG des Rates v. 24.6.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des EG-Vertrages (ABl. EG 1988 Nr. L 178, 5). Demnach zählen zum Kapitalverkehr etwa grenzüberschreitende Direktinvestitionen, Immobilieninvestitionen von Gebietsansässigen im Ausland oder von Gebietsfremden im Inland, Geschäfte mit Wertpapieren, die normalerweise am Kapitalmarkt oder am Geldmarkt gehandelt werden, sowie mit Anteilsscheinen von Organismen für gemeinsame Anlagen, Darlehen, Kontokorrent- und Termingeschäfte mit Finanzinstitutionen, die Ein- und Ausfuhr von Wertpapieren und Zahlungsmitteln jeder Art, Schenkungen, Erbschaften usw.

cc) Räumlicher Anwendungsbereich

482

Die Kapitalverkehrsfreiheit findet auch auf Drittstaatsverhältnisse Anwendung (zur Abgrenzung von der Niederlassungsfreiheit s. Anm. 461). Demnach wird, wie Art. 64 AEUV verdeutlicht, auch der Kapitalverkehr mit Drittstaaten geschützt.

dd) Persönlicher Anwendungsbereich

483

Auf die Kapitalverkehrsfreiheit können sich sowohl Angehörige von Mitgliedstaaten als auch von Drittstaaten berufen; allerdings ist die genaue Reichweite der Berechtigung von Drittstaatsangehörigen noch nicht geklärt (vgl. dazu näher *Sedlacek/Züger* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 64 AEUV Rz. 1 ff., 8).

ee) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung

484

Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV erlaubt – trotz seines scheinbar weitreichenden Wortlauts, wonach er „nicht das Recht der Mitgliedstaaten (berührt), ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“ – nicht schon ohne Weiteres eine unterschiedliche stl. Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden, denn diese Vorschrift ist als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs grds. eng auszulegen. Die Norm wird zudem durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt, wonach die Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen“ dürfen. Ungleichbehandlungen durch nationale Steuerregelungen sind damit nur dann mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar, wenn sie nicht miteinander ver-

gleichbare Situationen betreffen oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind (EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305, Rz. 57 f., mwN). Art. 63 Abs. 1 AEUV verbietet daher ua. Maßnahmen, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten.

Zu Gewährleistungsgehalten s. ferner Anm. 435; zur Rechtfertigung Anm. 436.

485 f) Allgemeine Freizügigkeit

Art. 21 AEUV verbietet als Ausprägung des allgemeinen Diskriminierungsverbotes des Art. 18 AEUV jegliche staatsangehörigkeitsbasierte Diskriminierung bei Ausübung des Freizügigkeitsrechts. Diese Norm hat in der jüngeren Rspr. erhebliche Bedeutung dort erlangt, wo keine der Grundfreiheiten tatbestandlich einschlägig war, etwa weil mangels Erwerbswirtschaftlichkeit der ausländ. Privatschule keine Dienstleistung im Raum stand (vgl. etwa EuGH v. 11.9.2007 – C-76/05 – Schwarz und Gootjes-Schwarz, Slg 2007, I-6849; EuGH v. 11.9.2007 – C-318/05 – Kommission/Deutschland, Slg 2007, I-6957). Gewährleistungsgehalt und Strukturen entsprechen weitgehend denen im „Konvergenzbereich“ (vgl. Anm. 435, 484) der Grundfreiheiten. Damit ist eine Loslösung der Gewährleistungen von den Marktfreiheiten hin zur Unionsbürgerschaft zu beobachten (Ros, EC Tax Review 2014, 43; umfassend *Wollenschläger*, Grundfreiheiten ohne Markt, 2007).

Allgemeines Diskriminierungsverbot: Nach Art. 18 AEUV gibt der Unionsbürgerstatus Angehörigen der Mitgliedstaaten, die sich in der gleichen Situation befinden, unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit und unbeschadet der insoweit ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmen Anspruch auf die gleiche rechtl. Behandlung (EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – Schempp, Slg 2005, I-6421, mwN). Insbesondere können sich Unionsbürger nach Art. 20 Abs. 2 AEUV in allen in den sachlichen Anwendungsbereich des Unionsrechts fallenden Situationen auf Art. 18 AEUV berufen (EuGH v. 12.5.1998 – C-85/96 – Martínez Sala, Slg 1998, I-2691, Rz. 62, zu den Vorgängervorschriften von Art. 12, 17 Abs. 2 AEUV). Hingegen bezweckt die Unionsbürgerschaft nicht, den sachlichen Anwendungsbereich des Vertrags auf interne Sachverhalte ohne jeglichen Bezug zum Unionsrecht auszudehnen (EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – Schempp, Slg 2005, I-6421, Rz. 20).

486–489 Einstweilen frei.

4. Wichtige ertragsteuerliche Fallgruppen

490 a) Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse

Regelmäßig besteht keine unionsrechtl. Verpflichtung des Nichtansässigkeitsstaats, die persönliche und familiäre Situation (zur Reichweite des Begriffs s. Anm. 491 f.) zu berücksichtigen. Die Inländergleichbehandlungsgebote der Grundfreiheiten sind tatbestandlich nicht einschlägig, weil sich Ansässige und Nichtansässige nicht in der gleichen Lage befinden (grundlegend EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225, Rz. 33). Der EuGH ist damit den in der Literatur prominent diskutierten fraktionierten Ansätzen nicht gefolgt, wonach das Welteinkommen nach Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse in allen Staaten entsprechend dem Verhältnis der (positiven) Einkünfte mit dem jeweiligen pro-

gressiven Tarif zu besteuern sein sollte (dazu etwa *Kofler*, ÖStZ 2003, 184 [187]; *Mössner*, BIT 2006, 501 [506]; *van Raad*, FS Lodin, 2001, 211; *Wattel*, European Taxation 2000, 210; krit. *Mattsson*, European Taxation 2003, 186 [193]: „*administrative nightmare*“; dem folgend *Ismer*, IStR 2013, 297 [302]).

Eine Ausnahme gilt nach der Rspr., wenn der Stpfl. im VZ (EuGH v. 18.6.2015 – C-9/14 – Kieback, IStR 2015, 554; krit. dazu *Peeters*, EC Tax Review 2016, 59) sein gesamtes oder fast sein gesamtes zVE aus einer in diesem Staat ausgeübten Tätigkeit erzielt und in seinem Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte hat (grundlegend EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225, Rz. 36; zuletzt EuGH v. 12.12.2013 – C-303/12 – Imfeld und Garcet, HFR 2014, 183, Rz. 44; EuGH v. 18.6.2015 – C-9/14 – Kieback, IStR 2015, 554; zur Umsetzung im deutschen Recht in § 1 Abs. 3 und § 1a s. § 1 Anm. 3, § 1a Anm. 2). In die Berechnung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat sind nur solche einzubeziehen, die dort stbar sind. Hingegen ist die Steuerbarkeit im Nichtansässigkeitsstaat ohne Bedeutung (EuGH v. 1.7.2004 – C-169/03 – Wallentin, Slg 2004, I-6443); das dahingehende Tatbestandsmerkmal in § 1 Abs. 3 Satz 4 aE verstößt gegen Unionsrecht und ist damit unanwendbar (ebenso Vor §§ 1, 1a Anm. 39). Es gibt auch keinen Schwellenwert von 75 % für den Anteil der Einkünfte im Nichtansässigkeitsstaat (EuGH v. 10.5.2012 – C-39/10 – Kommission/Estland, IStR 2012, 466). Für diese subsidiäre Zuständigkeit des Nichtansässigkeitsstaats zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse ist vielmehr allein maßgeblich, ob der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse berücksichtigen kann (EuGH v. 10.5.2012 – C-39/10 – Kommission/Estland, IStR 2012, 466, mwN). Nicht abschließend geklärt ist, ob es im Falle von Unterschieden unionsrechtl. auf das Niveau des Ansässigkeitsstaats, das des Nichtansässigkeitsstaats oder auf das höhere beider Staaten ankommt. Für eine Verpflichtung des Nichtansässigkeitsstaats jedenfalls zum Ansatz des eigenen Niveaus dürften die Funktion der Grundfreiheiten als Inländergleichbehandlungsgebote sowie die Entsch. des EuGH (EuGH v. 9.11.2006 – C-520/04 – Turpeinen, Slg 2006, I-10685) sprechen; hingegen wird die konkrete Frage vom EuGH (EuGH v. 14.9.1999 – C-391/97 – Gschwind, Slg 1999, I-5451) nicht beantwortet (aA wohl BFH v. 17.9.2007 – I B 96/07, BFH/NV 2008, 205). Der deutsche Gesetzgeber hat sich grds. für diese Möglichkeit entschieden. Er verringert die Beträge aber, soweit dies zur Berücksichtigung der Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat „notwendig und angemessen ist“, was unionsrechtl. zweifelhaft erscheint. Eine weitere Ausnahme gilt im Übrigen, wenn der Nichtansässigkeitsstaat anderweitig eine Verpflichtung zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse übernommen hat. Greift die Schumacker-Ausnahme ein, so ist der Ansässigkeitsstaat nicht verpflichtet, die an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften stl. Vergünstigungen zu gewähren (s. dazu *Nielsen*, EC Tax Review 2015, 185).

Die Rechtsfolge der Ausnahme hat der EuGH (EuGH v. 9.2.2017 – C-283/15 – X, IStR 2017, 190, mit Anm. *Kippenberg*; dazu *de Groot*, Intertax 2017, 567; *Schmidt-Heß*, IStR 2017, 549) für Drei- und Mehrstaatenkonstellationen präzisiert. Danach soll es zu einer Aufteilung kommen, wenn der Ansässigkeitsstaat nicht zu einer Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse in der Lage ist, sich die Einkünfte aber nicht auf einen Nichtansässigkeitsstaat beschränken. Dementsprechend sollen die persönlichen Verhältnisse quotal entsprechend den in den Tätigkeitsmitgliedstaaten jeweils erzielten Anteilen der betreffenden Einkünfte zu berücksichtigen sein. „Tätigkeitsmitgliedstaat“ ist insoweit jeder Mitgliedstaat, der zur Besteuerung derjenigen Einkünfte aus der Tätigkeit eines Gebietsfremden befugt ist, die in sei-

nem Gebiet erzielt worden sind, unabhängig davon, an welchem Ort die Tätigkeit konkret ausgeübt wird. Im Erg. erscheint die Rspr. bedenklich, denn sie bedeutet eine Vervielfältigung der Einkünfteermittlungen, jedenfalls aber einen erhöhten Koordinierungsbedarf zwischen den verschiedenen Staaten. Zudem wird dadurch die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse auch dort erforderlich, wo der betreffende Stpfl. nur geringe Einkünfte hat.

Demgegenüber muss der Ansässigkeitsstaat, wenn keine der Ausnahmen vorliegt, dem Stpfl. sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften stl. Vergünstigungen gewähren (EuGH v. 12.12.2002 – C-385/00 – de Groot, Slg 2002, I-11819). Dieser Staat kann typischerweise am besten die persönliche Steuerkraft des Stpfl. beurteilen, weil dieser dort den Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen hat (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225, Rz. 32; zuletzt EuGH v. 12.12.2013 – C-303/12 – Imfeld und Garcet, HFR 2014, 183, Rz. 43 f., mwN; EuGH v. 18.6.2015 – C-9/14 – Kieback, IStR 2015, 554). Dabei gibt es allerdings keine absoluten unionsrechtl. Vorgaben für die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse (zum deutschen Verfassungsrecht s. Anm. 425). Vielmehr ist der Ansässigkeitsstaat lediglich verpflichtet, die persönlichen Verhältnisse in gleichem Maße zu berücksichtigen wie bei Stpfl., die keine grenzüberschreitende Tätigkeit ausüben. Die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse muss auch bei Anwendung von DBA gesichert sein (EuGH v. 12.12.2002 – C-385/00 – de Groot, Slg 2002, I-11819, zur (modifizierten) Freistellungsmethode; EuGH v. 28.2.2013 – C-168/11 – Beker und Beker, EuZW 2013, 631, zur Anrechnungsmethode; s. zuvor schon auch den grundlegenden Beitrag von *Mössner* in *DStJG* 8 [1985], 135 [162 f. und 166]; zur Umsetzung in Deutschland Vorschriften hinsichtlich des Anrechnungshöchstbetrags und der Auswirkungen des ProgrVorb. BFH v. 18.12.2013 – I R 71/10, IStR 2014, 302 als Folgeentscheidung zu EuGH v. 28.2.2013 – C-168/11 – Beker und Beker, EuZW 2013, 631; *Ismer*, IStR 2013, 297 [300 f.]; *Weinschütz*, IStR 2013, 471; BMF v. 30.9.2013 – IV B 3 - S 2293/09/10005-04, IStR 2013, 840; zur unzureichenden Neuregelung *Ismer*, IStR 2014, 925; *Desens*, IStR 2015, 77; unzutreffend *Sülflow-Schworck*, IStR 2015, 802). Diese Grundsätze gelten im Übrigen auch für die Freistellungsmethode: Der EuGH (EuGH v. 14.3.2019 – C-174/18 – Jacob und Lennertz, ABl. EU 2019 Nr. C 155, 14) hat entschieden, dass einem Ehepaar, bei dem ein Ehegatte eine Pension aus einem anderen Mitgliedstaat bezieht, die im Ansässigkeitsstaat nach DBA stfrei ist, die im Ansässigkeitsstaat gewährten Steuervergünstigungen nicht gekürzt werden dürfen.

Für die steuerliche Berücksichtigung von nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten und Lebenspartnern gelten diese Grundsätze auch. Die Gewährung der Zusammenveranlagung darf nicht allein deswegen verweigert werden, weil der Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohnt (EuGH v. 16.5.2000 – C-87/99 – Zurstrassen, Slg 2000, I-3337). Sie kann aber davon abhängig gemacht werden, dass die Ehegatten im Nichtansässigkeitsstaat mit mindestens 90 % ihres Welteinkommens der Steuer unterliegen oder ihre nicht der Steuer unterliegenden ausländ. Einkünfte einen bestimmten Betrag nicht überschreiten (EuGH v. 14.9.1999 – C-391/97 – Gschwind, Slg 1999, I-5451), vorausgesetzt, die Einkünfte unterliegen im Ansässigkeitsstaat der Steuer (EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 – Meindl, Slg 2007, I-1107). Treffen Individualbesteuerung und gemeinschaftliche Veranlagung von Ehegatten zusammen, kann es uU zu einer doppelten Entlastung kommen. So war die Leistungsfähigkeitsminderung durch die Kinder in EuGH (EuGH v. 13.12.

2013 – C-303/12 – Ihmfeld und Garcet, HFR 2014, 183) einerseits im Tätigkeitsstaat berücksichtigt worden, weil sich der Stpfl. in einer Schumacker-Situation befand. Andererseits aber waren im Rahmen der Zusammenveranlagung im Ansässigkeitsstaat die Kinder ebenfalls zu berücksichtigen. Eine Zuordnung des Entlastungsbetrags zu den freigestellten Einkünften des Stpfl. soll nach dieser Entsch. gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen.

Grenzüberschreitende Unterhaltsleistungen müssen ebenfalls unter denselben Bedingungen zum Abzug beim Unterhaltsschuldner zugelassen werden wie bei rein innerstaatlichen Leistungen. Allerdings darf die Abzugsfähigkeit davon abhängig gemacht werden, dass der Unterhalt beim Gläubiger der ESt unterliegt (EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – Schempp, Slg 2005, I-6421).

b) Einkünfteermittlung und Steuersatz hingegen vergleichbar

491

Die Grenzen dessen, was persönliche Verhältnisse im Sinne der Schumacker-Rspr. sind, bestimmen sich dabei nicht nach nationalem Recht (EuGH v. 6.7.2006 – C-346/04 – Conijn, Slg 2006, I-6137; s. auch § 10 Anm. 14). Maßgeblich muss daher die Funktion der fraglichen Maßnahme sein; funktional äquivalente Maßnahmen sind gleich zu behandeln (EuGH v. 6.10.2009 – C-562/07 – Kommission/Spanien, Slg 2009, I-9553; EuGH v. 18.3.2010 – C-440/08 – Gielen, Slg 2010, I-2323; EuGH v. 31.3.2011 – C-450/09 – Schröder, Slg 2011, I-02497). Dementsprechend gebietet die Kapitalverkehrsfreiheit, dass der SA-Abzug von Versorgungsleistungen im Zuge vorweggenommener Erbfolge auch zugunsten beschränkt Stpfl. möglich sein muss (EuGH v. 24.2.2015 – C-559/13 – Grünwald, IStR 2014, 27). Die Einordnung von Beiträgen eines in Deutschland wohnenden und für die Verwaltung des französischen Staats tätigen ArbN zur französischen Altersvorsorge- und Krankenversicherung, die im Zusammenhang mit nach DBA im Inland stbefreiten Einnahmen stehen und daher aufgrund von § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 nicht berücksichtigt werden, ist derzeit Gegenstand eines Verfahrens beim EuGH (EuGH v. 22.6.2017 – C-20/16 – Bechtel und Bechtel, RIW 2017, 615, auf Grundlage des Vorlagebeschlusses des BFH v. 16.9.2015 – I R 62/13, DStR 2016, 116).

Mit Blick auf die Einkünfteermittlung befinden sich Ansässige und Nichtansässige demgegenüber grds. in einer vergleichbaren Lage (EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – Gerritse, Slg 2003, I-5933). Dementsprechend müssen Erwerbsaufwendungen berücksichtigt werden, die unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die im Inland zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden (s. dazu näher EuGH v. 17.9.2015 – C-10/14, C-14/14 und C-17/14 – Miljoen, IStR 2015, 921; EuGH v. 13.7.2016 – C-18/15 – Brisal und KBC Finance Ireland, BeckEuRS 2016, 479518). Die Leistung von Pflichtbeiträgen an eine berufsständische Altersversorgungseinrichtung, die eine Voraussetzung für eine Tätigkeit als Rechtsanwalt in Deutschland darstellen, sind anders als freiwillige Beiträge im Tätigkeitsstaat zu berücksichtigen (EuGH v. 6.12.2018 – C-480/17 – Montag, ABL EU 2019 Nr. C 44, 3). Eine Besteuerung der Bruttoeinkünfte ist dann grds. unzulässig (EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – Gerritse, Slg 2003, I-5933, Rz. 25 ff.; EuGH v. 8.12.2012 – C-342/10 – Kommission/Finnland, IStR 2013, 204; EuGH v. 2.6.2016 – C-252/14 – Pensioenfonds Metaal en Techniek, BeckEuRS 2016, 473725; EuGH v. 13.11.2019 – C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia – IStR 2019, 933, Rz. 74 ff.; *Blank*, Der Pensionsfonds im Steuerrecht, 2014, 196, zur Bildung von Rückstellungen bei ausländ. Pensionsfonds, die gerade nicht Gegenstand des Verfahrens EuGH v. 22.11.2012 – C-600/10

– Kommission/Deutschland, DStRE 2013, 538, waren). Auch die Einführung einer Mindestbemessungsgrundlage nur für Gebietsfremde verstößt gegen die Grundfreiheiten (vgl. EuGH v. 22.3.2007 – C-383/05 – Talotta, Slg 2007, I-2555).

Hinsichtlich des Steuertarifs ist die Lage ebenfalls vergleichbar. Mit Ausnahme der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse (vgl. Anm. 490), insbes. durch den Grundfreibetrag, sollen sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in dieser Hinsicht in derselben Lage befinden, und zwar auch dann, wenn die Gebietsfremden nur geringe Einkünfte im Nichtansässigkeitsstaat erzielen (vgl. grundlegend EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94 – Asscher, Slg 1996, I-3089).

Bei der Steueranrechnung im Rahmen der Anrechnungsmethode ist der Anrechnungshöchstbetrag zunächst im Einklang mit der Zuständigkeit des Ansässigkeitsstaats zur Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse zu berechnen (s. Anm. 490). Jenseits dessen bestehen Probleme bei der Zuordnung von Aufwendungen, die nicht unmittelbar mit den Einkünften aus dem Quellenstaat zusammenhängen. Hier sieht § 34c Abs. 1 Satz 4 eine anteilige Minderung der Einkünfte um diese allgemeinen Aufwendungen vor, obwohl diese nach unionsrechtl. Vorgaben – und der diesen folgenden deutschen Rechtslage – nicht von der Quellensteuerbemessungsgrundlage im anderen Staat abgezogen werden können. BFH (BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, IStR 2016, 666) sieht darin unter Hinweis auf EFTA (EFTA v. 7.5.2008 – E 7/07 – Seabrokers, IStR 2009, 315) keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten (aA zuvor *Reese/Hehlmann*, IStR 2015, 461; nunmehr *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, IStR 2016, 922 [928 ff.]), sondern eine unionsrechtl. irrelevante Diskrepanz; indessen liegt eine solche Diskrepanz nicht vor, da das Problem auch dann auftritt, wenn die Rechtslage in Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat jeweils der in Deutschland entspricht. Die Entsch. EFTA (EFTA v. 7.5.2008 – E 7/07 – Seabrokers, IStR 2009, 315) enthält zwar die vom BFH angeführten Aussagen. Ihre Bedeutung wird aber dadurch relativiert, dass sie im Fall nicht entscheidungserheblich waren. Daher war auch eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrags folgerichtig ausgestaltet war, nicht erforderlich.

Steuerabzugsverfahren: Es ist allerdings nicht zu beanstanden, wenn auf die Vergütung eines gelegentlich im Inland tätigen gebietsfremden Dienstleisters, ein StAbzugsverfahren Anwendung findet, während die Vergütung eines dort ansässigen Dienstleisters diesem Verfahren nicht unterliegt; auch darf der Dienstleistungsempfänger in Haftung genommen werden, wenn er den StAbzug, zu dem er verpflichtet war, unterlassen hat (EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – Scorpio, Slg 2006, I-9461). Dabei ist jeweils sicherzustellen, dass der StAbzug nicht unverhältnismäßig ist; insbes. darf er nicht vorgesehen werden, wenn der Dienstleister im Tätigkeitsstaat über eine Zweigniederlassung verfügt (EuGH v. 19.6.2014 – verb. Rs. C-53/13 und C-80/13 – Strojírny Prostějov a.s. und ACO Industries Tábor, IStR 2014, 630; dazu *Holthaus*, IStR 2014, 628).

492 c) Verlustberücksichtigung und Gruppenbesteuerung

Die Verlustberücksichtigung darf zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse grds. auf das Inland beschränkt werden. Dadurch wird ein Verlustimport grds. ausgeschlossen, und zwar sowohl für eigene Verluste aus einer BS oder aus anderer Aktivität als auch solche einer Tochtergesellschaft. Insbesondere besteht keine unionsrechtl. Verpflichtung, ausländ. Verluste „phasengleich“ oder

zeitnah im Inland zu berücksichtigen (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837; EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, Slg 2007, I-6373; EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, Slg 2008, I-3601; EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Wannsee, Slg 2008, I-8061; EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08 – X Holding, Slg 2010, I-1215).

Im Ansässigkeitsstaat gilt eine Ausnahme aus Verhältnismäßigkeitsgründen für bestimmte finale Verluste, also solche, bei denen im Quellenstaat keine Möglichkeit zur Berücksichtigung mehr besteht (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837; EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11 – A Oy, DStR 2013, 392; EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472; dazu *Brauner/Dourado/Traversa*, Intertax 2015, 306; *Eisendle*, ISR 2016, 37; *Mitschke*, IStR 2013, 209; *Schiefer/Quinten*, IStR 2013, 261; EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16 – Bevola, ECLI:EU:C:2018:424, IStR 2018, 502, mit Anm. *Kraft*; dazu etwa *Brandis*, DStR 2018, 2051; *Cordewener*, EC Tax Review 2018, 230; *Heckerodt*, IStR 2019, 171; *Ismer/Kandel*, IStR 2019, 717). Die Verpflichtung gilt nur für Verluste aus einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat, nicht aber für Verluste aus Drittstaaten (EuGH v. 6.11.2007 – C-415/06 – Stahlwerk Ergste Westing, IStR 2008, 107; zu Verpflichtungen aus Abkommen mit Drittstaaten s. Anm. 550 ff.). Die Berücksichtigung derartiger Verluste steht in einem Spannungsverhältnis zur Territorialität der Besteuerung. Derzeit ist nicht abschließend geklärt, wann eine derartige Verpflichtung zur Berücksichtigung der ausländ. Verluste besteht (*Musil*, DB 2011, 2451; für eine umfassende, auf den Gleichheitssatz der Grundrechte-Charta gestützte Gleichbehandlungsverpflichtung *Cerioni*, EC Tax Review 2016, 268). Eine genauere Analyse der Rspr. zeigt aber, dass eine solche Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat nur unter zwei kumulativen Voraussetzungen möglich ist (ausführl. *Ismer/Kandel*, IStR 2019, 717; aA wohl *Heckerodt*, IStR 2019, 171), nämlich Vergleichbarkeit der Lage und Finalität der Verluste. In der Rspr. des EuGH steht dabei häufig die Frage nach der Vergleichbarkeit im Vordergrund.

Vergleichbarkeit von ausländischen und inländischen Verlusten ist nicht ohne Weiteres gegeben, sondern muss positiv festgestellt werden (*Ismer/Kandel*, IStR 2019, 717). Dabei hat sich eine diffizile, im Erg. aber durchaus überzeugende Kasuistik herausgebildet:

- Verluste in- und ausländischer Tochtergesellschaften sind idR nicht vergleichbar. Eine Ausnahme gilt (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837), wenn der Ansässigkeitsstaat auf die indirekte Anrechnungsmethode zurückgreift (vgl. zu Letzterer *Ismer in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2014, Art. 23 OECD-MA Rz. 104f.) und die von der ausschüttenden Körperschaft gezahlten ausländ. KSt anrechnet. Die Marks & Spencer-Entsch. (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837) betraf, was häufig übersehen wird, die (indirekte) Anrechnungsmethode, wie sie herkömmlich in der Abkommenspolitik des Vereinigten Königreichs vereinbart wird.
- Wenn das anwendbare DBA die Freistellungsmethode vorsieht, sind in- und ausländ. BS ebenfalls grds. nicht vergleichbar (EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, IStR 2016, Rz. 65; s. auch *Schnitger*, IStR 2016, 72; *Schumacher*, IStR 2016, 473; *Schulz-Trieglaff*, IStR 2018, 777 [778]; im Erg. ebenso bereits EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, IStR 2008, 400, Rz. 28–37, 42–43, 52). Eine Ausnahme gilt, wenn es nationale Rechtsvorschriften gibt, die den Grundsatz der Territorialität durchbrechen, indem sie einseitig alle oder ausrei-

chende Teile der ausländ. Einkünfte in die inländ. Bemessungsgrundlage einbeziehen. Der erforderliche Zusammenhang besteht etwa bei Hinzurechnung bereits berücksichtigter BSVerluste nach § 2a Abs. 3 (vgl. EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Wannsee, IStR 2008, 769 Rz. 44–45, 53–55; EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, IStR 2016, 74, Rz. 53 ff.). Hingegen dürfte die Berücksichtigung im Rahmen des ProgrVorb. nicht ausreichen; die entsprechenden Ausführungen des EuGH (EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472) stellen keine tragenden Gründe dar (aA *Schumacher*, IStR 2016, 473 [478]).

- Verluste in- und ausländ. BS sind dagegen vergleichbar, wenn das anwendbare DBA die Anrechnungsmethode vorsieht (EuGH v. 17.7.2014 – C-48/13 – Nordea Bank, IStR 2014, 563) oder wenn unilaterale Vorschriften entweder einen solchen Zusammenhang schaffen oder eine Verrechnung ausländ. Verluste ermöglichen. Eine durch die Vereinbarung der Anrechnungsmethode im anwendbaren DBA geschaffene Vergleichbarkeit kann nicht einseitig durch inländ. Recht beseitigt werden, auch wenn dadurch die Gewinne ausländ. BS im Ansässigkeitsstaat von der Steuer befreit werden (EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16 – Bevola, ECLI:EU:C:2018:424, IStR 2018, 502, mit Anm. *Kraft*).
- Die Rspr. kann eventuell auch auf *Switch-over*-Klauseln, *Subject-to-tax*-Klauseln und die Hinzurechnungsbesteuerung ausgeweitet werden (s. *Schnitger*, IStR 2016, 73 [74]; *Schumacher*, IStR 2016, 473 [478]; *Ismer/Kandel*, IStR 2019, 717 [725]). Hingegen dürfte die Besteuerung von 5 % der empfangenen Dividenden gem. Art. 4 Abs. 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht ausreichen, denn dies ist de jure keine Besteuerung von Gewinnen, die von einer im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft erzielt und ausgeschüttet werden, sondern eine Umqualifizierung in nicht abzugsfähige BA (vgl. *Ismer/Kandel*, IStR 2019, 717 [725]).

Finalität ist neben der Vergleichbarkeit die zweite Voraussetzung für einen Verlustimport in den Ansässigkeitsstaat. Die Vergleichbarkeit reicht nicht aus, um den Import ausländ. Verluste in den Ansässigkeitsstaat zu erzwingen. Vielmehr ist der Quellenstaat primär für die Berücksichtigung der Verluste verantwortlich, wobei allerdings eine Übertragung der Verantwortlichkeit auf den anderen Staat im Zusammenhang mit einem DBA grds. zulässig ist (EuGH v. 4.7.2018 – C-28/17 – NN, IStR 2018, 810). Der Ansässigkeitsstaat kann daher im Allgemeinen eine Behandlung rechtfertigen, bei der ausländ. Verluste nicht abzugsfähig sind, auch wenn sie mit inländ. Verlusten vergleichbar sind. Die Berücksichtigung im Ansässigkeitsstaat ist nur als ultima ratio möglich. Eine solche Einschränkung der Niederlassungsfreiheit kann dann unverhältnismäßig werden, wenn der Quellenstaat aufgrund der Finalität der Verluste seiner Verpflichtung nicht nachkommen kann. Der EuGH legt dafür strenge Maßstäbe an und fordert zweierlei (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837, Rz. 55): „Die gebietsfremde Tochtergesellschaft hat die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft, ggf. durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und es besteht keine Möglichkeit, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbes. im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt

werden.“ Dabei ist die fehlende Möglichkeit zur Berücksichtigung vom Stpfl. nachzuweisen (EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11 – A Oy, DStR 2013, 392, Rz. 52; s. auch das aus Feststellungslastgründen ergangene Urt. EuGH v. 3.2.2015 – C-172/13 – Kommission/Vereinigtes Königreich („Marks & Spencer II“), IStR 2015, 137; zust. *Rønfeldt*, Intertax 2015, 688).

Eine beachtliche Finalität kommt demnach in Betracht, wenn die (Auslands-)Tätigkeit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft aufgrund dauernden wirtschaftlichen Misserfolgs eingestellt wird (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837) oder eine grenzüberschreitende Verschmelzung (EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11 – A Oy, DStR 2013, 392) erfolgt. Der EuGH hat in zwei Entsch. den Maßstab für die Finalität der Verluste verschärfend konkretisiert (EuGH v. 19.6.2019 – C-607/17 – Memira, IStR 2019, 598; EuGH v. 19.6.2019 – C-608/17 – Holmen, DStR 2019, 1345). Ein Verlustuntergang im Quellenstaat bei einer Verschmelzung führt danach nur dann zu einer beachtlichen Finalität, wenn die Verluste, insbes. durch eine Übertragung, nicht bei einem Dritten für künftige Zeiträume stl. berücksichtigt werden können. Damit dürfte eine beachtliche Finalität nunmehr nur noch in Ausnahmefällen vorliegen. Dies gilt umso mehr, als eine (rechtl.) Finalität jedenfalls dann nicht zu berücksichtigen ist, wenn sie eine nachteilige Folge der Besonderheiten einer Regelung eines anderen Mitgliedstaats ist (EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472, Rz. 79 ff.). Als solche sind jedenfalls ein gänzlicher Ausschluss intertemporaler Verlustnutzung (EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472, Rz. 79) oder eine zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags (BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065; BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFHE 230, 35) anzusehen; bisweilen wird darüber hinaus angenommen, dass dies schon bei Beschränkungen des Verlustrücktrags der Fall sei (*Benecke/Staats*, IStR 2013, 913 [920]). Der BFH nimmt demgegenüber bisher weitergehend eine beachtliche Finalität an, wenn die Verluste im Quellenstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden oder wenn ihr Abzug dort zwar theoretisch möglich, aus tatsächlichen Gründen aber praktisch ausgeschlossen ist und ein wider Erwarten erfolgter späterer Abzug im Inland verfahrensrechtl. noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte (so zuletzt BFH v. 5.2.2014 – I R 48/11, BFH/NV 2014, 963). Überzeugender als die Dichotomie zwischen tatsächlicher und rechtl. Finalität dürfte es indes sein, den Verlustimport als doppelt beschränkt anzusehen: Dieser ist demnach einerseits nur so weit zu berücksichtigen, wie dies im Nichtansässigkeitsstaat möglich gewesen wäre, so dass er lediglich innerhalb des dort vorgesehenen Verlustnutzungszeitraums und der in diesem Staat vorgesehenen StSätze zu berücksichtigen ist; andererseits unterliegt er aber im Ansässigkeitsstaat denselben Bedingungen wie inländ. Verluste.

Rechtsfolge ist jedenfalls, dass diese Verluste unter denselben Voraussetzungen wie inländ. Verluste zu ermitteln (vgl. EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11 – A Oy, DStR 2013, 392, Rz. 57 ff.) und zu berücksichtigen sind; dies bedeutet bspw., dass der Verlustuntergang bei Verschmelzungen im Inlandsfall gem. § 12 Abs. 3 UmwStG auch einem Verlustimport entgegensteht. Der Wert ausländ. finaler Verluste kann mE allerdings auf den StSatz und maximalen Berücksichtigungszeitraum beschränkt werden, der im StRecht des anderen Staats geregelt ist.

Eine Berücksichtigung im Nichtansässigkeitsstaat von im Ansässigkeitsstaat generierten Verlusten ist ausnahmsweise dann geboten, wenn eine Berücksichtigung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist (EuGH v. 18.7.2007 – C-182/06 – Lakebrink, Slg 2007, I-6705; EuGH v. 16.10.2008 – C-527/06 – Renneberg, Slg 2008, I-

7735). Eine DBA-Regelung, die dem Ansässigkeitsstaat die ausschließliche Besteuerung zuweist, soll dem nicht entgegenstehen (krit. dazu etwa *Kemmeren*, European Taxation 2012, 157 [173 f.]). Dies zeigt den hohen Stellenwert, den der EuGH der Schumacker-Rspr. beimisst (s. Anm. 413, 490 f.). Gleichwohl dürfte die Verpflichtung zur Verlustberücksichtigung im Nichtansässigkeitsstaat in einer solchen Konstellation eigentlich nicht weiter gehen als die Verpflichtung zur Berücksichtigung von ausländ. Verlusten im Ansässigkeitsstaat (s. Anm. 440, 494; vgl. auch die feine Unterscheidung bei Generalanwalt Mengozzi, Schlussanträge v. 21.3.2013 – C-322/11 – K, IStR 2013, 312, Rz. 42 ff.). Vor diesem Hintergrund ist die Entsch. des EuGH (EuGH v. 22.11.2018 – C-575/17 – Sofina, DStRE 2019, 760) einschränkend zu verstehen. Auf den ersten Blick bemerkenswert scheint der Gerichtshof zwar einen sofortigen Verlustausgleich zu fordern und damit über den Ansatz für finale Verluste der Steuerinländer hinauszugehen. Der Sachverhalt ist jedoch nicht klar, so dass die Entsch. auch enger verstanden werden kann: Der in der Entsch. vorgesehene sofortige Verlustausgleich beschränkt sich auf inländ. Verluste. Ausländische Verluste des gebietsfremden Mutterunternehmens, das von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft eine Dividende erhält, sind vom Quellenstaat für Zwecke der Quellensteuer nur dann zu berücksichtigen, wenn ein ausreichender Konnex besteht und die Verluste final geworden sind (dazu *Ismer/Kandel*, IStR 2019, 717 [727]; s. ferner etwa *Willems*, EC Tax Review 2019, 101; ohne die Einschränkung und daher ablehnend *CFE ECJ Task Force*, European Taxation 2/3).

Die Beschränkung von Gruppenbesteuerungssystemen auf das Inland ist vor diesem Hintergrund hinsichtlich der Verlustberücksichtigung grds. zulässig (vgl. EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, Slg 2007, I-6373; *Almendral*, Intertax 2010, 476; *Ismer*, DStR 2012, 821 [823]; zu Reformationen s. *Oestreicher/Spengell Koch*, World Tax Journal 2011, 5; zur primären Zuständigkeit des BS-Staats für die Verlustberücksichtigung s. Anm. 440; zur Auswirkung auf die nichtabzugsfähigen BA s. Anm. 494; zur Ausnahme der Dauerschuldentgelte im inländ. Organkreis von der gewstl. Hinzurechnung BFH v. 17.9.2014 – I R 30/13, IStR 2015, 28; allg. *Schnitger*, IStR 2015, 772; s. auch die Bedenken der EFTA-Überwachungsbehörde v. 4.5.2016 Nr. 086/16/COL, hinsichtlich deren Vereinbarkeit bei Gruppenbesteuerungsregimen mit den EWR-Grundfreiheiten). Eine ausnahmsweise Berücksichtigung von finalen ausländ. Verlusten setzt dann aber das Bestehen eines EAV oder, was indessen noch nicht entschieden ist, zumindest eine schuldrechtl. Verlustübernahme- und Gewinnabführungsverpflichtung voraus (vgl. *Ismer*, DStR 2012, 821 [823]; *Mitschke*, IStR 2011, 185; *Homburg*, IStR 2011, 110 [111]; zum Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen Nichtanerkennung von mit ausländischen Rechtsträgern abgeschlossen EAV s. *Boller/Hackemann*, IStR 2020, 41). Allerdings müssen die jeweiligen Gruppenbesteuerungsregimes diskriminierungsfrei ausgestaltet sein (vgl. zur niederländischen Gruppenbesteuerung EuGH v. 12.6.2014 – verb. Rs. C-39/13-C-41/13 – SCA Group Holding B.V. ua., IStR 2014, 486; dazu *Sydow*, IStR 2014, 480). Daher ist die Zwischenschaltung gebietsfremder Gesellschaften prinzipiell unschädlich (EuGH v. 27.11.2008 – C-418/07 – Papillon, Slg 2008, I-8947; EuGH v. 1.4.2014 – C-80/12 – Felixstowe Dock and Railway Company ua., IStR 2014, 374; EuGH v. 12.6.2014 – verb. Rs. C-39/13-C-41/13 – SCA Group Holding B.V. ua., IStR 2014, 486). Auch müssen grds. auf gebietsansässige Schwesterunternehmen beschränkte Gruppen möglich sein, wenn sie eine gebietsfremde Mutter haben und wenn die Bildung einer Gruppe für eine gebietsansässige Muttergesellschaft möglich wäre. Auf die fehlende Mutter-Tochter-Be-

ziehung zwischen den Schwestergesellschaften kommt es auch dann nicht an, wenn diese an sich Voraussetzung für die Bildung der Gruppe ist (EuGH v. 12.6.2014 – verb. Rs. C-39/13-C-41/13 – SCA Group Holding B.V. ua., IStR 2014, 486, Rz. 44 ff.; *Schnitger*, IStR 2014, 587; krit. *Sydow*, IStR 2014, 480; aA, allerdings ohne Auseinandersetzung mit der EuGH-Rspr. BFH v. 22.2.2017 – I R 35/14, BStBl. II 2018, 33, Rz. 27). Als Rechtsfolge dürfte dann die Zurechnung des Gewinns an eine inländ. BS angeordnet werden. Eine Regelung, die inländ. BS-Verluste einer ausländ. Gesellschaft, die wiederum eine inländ. Mutter hat, von der Verlustverrechnung mit Gewinnen der inländ. Mutter ausschließt, ist grds. zulässig, sofern die Verlustverrechnung im Ausland bei der ausländ. Gesellschaft möglich ist und das entsprechende DBA eine indirekte Anrechnung vorsieht. Allerdings ist aus Gründen der Verhältnismäßigkeit doch wieder eine Verlustverrechnung im Inland geboten, wenn eine Verlustverrechnung auf das Erg. der Tochtergesellschaft im anderen Mitgliedstaat ausscheidet (EuGH v. 4.7.2018 – C-28/17 – NN, IStR 2018, 810; dazu *Vermeulen*, EC Tax Review 2019, 90).

Währungsverluste am Dotationskapital einer in einem EU-Mitgliedstaat belegen BS müssen sich hingegen im Ansässigkeitsstaat auswirken. Der Grund liegt darin, dass sie denklogisch von einer Berücksichtigung im Nichtansässigkeitsstaat ausgeschlossen sind (so EuGH v. 28.2.2008 – C-293/06 – Deutsche Shell, Slg 2008, I-1129; dazu etwa *Ditz/Plansky*, DB 2009, 1669; *Ziehr*, IStR 2009, 261). Der EuGH (EuGH v. 10.6.2015 – C-686/13 – X, IStR 2015, 557) unterscheidet diesen Fall von Währungsverlusten aus der Veräußerung von Beteiligungen an ausländ. KapGes. Der EuGH (EuGH v. 10.6.2015 – C-686/13 – X, IStR 2015, 557, Rz. 36 ff.) sieht für den letztgenannten Fall schon tatbestandlich keine Beschränkung. Vielmehr werde die Muttergesellschaft sowohl für den Inlands- als auch für den Auslandsfall weder im Gewinn- noch im Verlustfall besteuert. Anders als bei der BS gebe es keine inländ. Besteuerung, die durch ein DBA zurückgenommen werde und die damit einschränkend ausgelegt werden könnte. Damit hat der EuGH entgegen der Kritik der Generalanwältin Kokott (Schlussanträge v. 22.1.2015 – C-686/13 – X, IStR 2015, 557) am Erg., nicht aber an der Begr. seiner Entsch. EuGH (EuGH v. 28.2.2008 – C-293/06 – Deutsche Shell, Slg 2008, I-1129) festgehalten. BFH (BFH v. 2.12.2015 – I R 13/14, IStR 2016, 428) überträgt diese Rspr. für das GewStR-Recht zu Recht auf Währungsverluste der OberPersGes. im Zusammenhang mit ausländ. UnterPersGes.

d) Wegzugsbesteuerung und Entstrickungsbesteuerung

493

Ein weiterer Problemschwerpunkt betrifft Normen, die an die Verlagerung von Wohnsitz oder Sitz bzw. von Aktiva anknüpfen (dazu *Wacker*, DSTJG 42 [201], 423). Es geht dabei um die Besteuerung von stillen Reserven im Falle von Wegzug (s. § 6 AStG) oder Entstrickung (§ 4 Abs. 1 Sätze 3 f., § 6 Abs. 5 und § 16 Abs. 3a EStG; § 12 Abs. 1 KStG; §§ 20 f. UmwStG). Der EuGH hat sich in einer Reihe von Entsch. mit der Frage auseinandergesetzt, ob und unter welchen Voraussetzungen derartige Ersatzrealisationstatbestände mit dem Unionsrecht vereinbar sind. Dabei unterscheidet er zwischen natürlichen Personen einerseits und juristischen Personen andererseits.

Die französischen Vorschriften über die Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen erklärte der EuGH in einer grundlegenden Entsch. (EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02 – Hughes de Lasteyrie du Saillant, Slg 2004, I-2409, dazu etwa *Ismer/Rei-*

mer/Rust, EWS 2004, 207; *Schindler*, IStR 2004, 300; s. auch § 6 Anm. 1443b; § 17 Anm. 41) für europarechtswidrig. Die Steuer knüpfe allein deswegen an noch nicht realisierte Wertsteigerungen an, weil der Stpfl. seinen Wohnsitz ins Ausland verlege. Zwar sei ein Zahlungsaufschub möglich, dieser werde aber nicht automatisch gewährt und unterliege strengen Voraussetzungen, wie der Leistung von Sicherheiten. Diese Beschränkung der Grundfreiheiten (im Ausgangsfall der Niederlassungsfreiheit) könne nicht gerechtfertigt werden. Diese Rspr. wurde durch EuGH (EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04 – N, Slg 2006, I-7409) zur niederländischen Wegzugsbesteuerung bestätigt. Dort wurde zudem das Erfordernis, Sicherheiten zu stellen, für unverhältnismäßig und damit unionsrechtswidrig erklärt (EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409, Rz. 51 ff.). Auch verlangte der EuGH aus Verhältnismäßigkeitsgründen die vollständige Berücksichtigung von nach der Verlegung des Wohnsitzes des betroffenen Stpfl. eingetretenen Wertminderungen, soweit dies nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat erfolgt ist (EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409, Rz. 54). Hingegen wurde die Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung nicht beanstandet (EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409, Rz. 49 f.). Die Grundlinien dieser Rspr. wurden in der Folgezeit wiederholt bestätigt (EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14 – Kommission/Portugal, EuZW 2017, 180; EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17 – Wächtler, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 16, zum Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz; s. Anm. 556 ff.).

Für die Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich hat der EuGH (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273) diese Grundsätze zur niederländischen Entstrickungsbesteuerung (dazu etwa *Kessler/Philipp*, DStR 2012, 267; *Körner*, IStR 2012, 1; *Mitschke*, IStR 2012, 6; *Oellerich in Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 8.75; rechtsvergleichend *Pötgens* ua., Intertax 2016, 40, 163, 247) zur Frage der Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit s. Anm. 460; § 36 Anm. 6) sowie in mehreren Folgeentscheidungen (EuGH v. 6.9.2012 – C-38/10 – Kommission/Portugal, ZIP 2012, 1801; EuGH v. 25.4.2013 – C-64/11 – Kommission/Spanien, EWS 2013, 206) und einer Vorabentscheidung zu §§ 20 f. UmwStG (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193; EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – Verder LabTech, IStR 2015, 440) fortentwickelt. Wie bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen unterscheidet er zwischen der (sofortigen) StFestsetzung auf Grundlage der Ersatzrealisierungstatbestände und der Verpflichtung zur sofortigen Entrichtung der Steuer. Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die StFestsetzung hält er für grds. gerechtfertigt durch das Erfordernis einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis. Er sieht keine Verpflichtung zur Berücksichtigung von später eingetretenen Wertminderungen (EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409, Rz. 51 f.). Jedoch ist laut EuGH (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193, Rz. 56 f.) eine Entstrickungsbesteuerung wie in § 20 UmwStG nur dann verhältnismäßig, wenn der Mitgliedstaat tatsächlich jedes Recht verliert, die später nicht realisierten Zuwächse zu besteuern. Die deutsche Regelung dürfte daher insoweit nicht verhältnismäßig sein, wie die stillen Reserven in gleichem Umfang auch bei der empfangenden KapGes. verhaftet sind; dazu müsste für die Gesellschafter der PersGes. differenziert werden, ob sie KStSubjekte sind (dann volle Entsprechung) oder natürliche Personen (dann nur teilweise Entsprechung). Zudem müsse dem Stpfl. aus Gründen der Verhältnismäßigkeit ein Wahlrecht eingeräumt werden zwischen der Verpflichtung zur sofortigen Entrichtung der Steuer einerseits und dem Besteueraufschub mit dem damit verbundenen Verwaltungsaufwand andererseits (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – Natio-

nal Grid Indus, Slg 2011, I-12273, Rz. 73 f.; s. auch § 16 Anm. 630). Diese Grundsätze gelten im Wege primärrechtskonformer Auslegung auch im Anwendungsbereich von Art. 10 Abs. 2 der Fusionsrichtlinie (so EuGH v. 23.11.2017 – C-292/16, A Oy). Der BFH (BFH v. 22.6.2017 – VI R 84/14, IStR 2017, 829) hält auch die nach § 6b Abs. 2a EStG auf fünf Jahre verteilte Auflösung der § 6b-Rücklage für unionsrechtl. zulässig für WG aus dem betrieblichen Bereich einer natürlichen Person.

Die Berücksichtigung von späteren Wertminderungen ist unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob ein Aufschub der Besteuerung oder ein Aufschub der Steuereinzahlung vorliegt. Bei einem Aufschub der Besteuerung wird die in Rede stehende Wertsteigerung ungeachtet des Umstandes, dass die Höhe der Wertsteigerung bereits festgestellt wurde, erst zum Zeitpunkt dieser späteren Veräußerung besteuert. Da der betreffende Mitgliedstaat seine Steuerhoheit über diese Wertsteigerung mithin erst zum Zeitpunkt der Realisierung der in Rede stehenden Wertminderung ausübt, muss er diese berücksichtigen. Als Gegenstück zur Ausübung der Steuerhoheit über die zum Zeitpunkt dieser Veräußerung endgültig besteuerebare Wertsteigerung muss der betreffende Mitgliedstaat dann auch solche Wertminderungen berücksichtigen (EuGH v. 22.3.2018 – verb. Rs. C-327/16, C-421/16 – Jacob und Lassus, ABl. EU 2018 Nr. C 166, 6, Rz. 83). Bei einem Aufschub der Steuereinzahlung hingegen wurde die Steuerschuld zu dem Zeitpunkt, zu dem die StPflcht des Betroffenen im Herkunftsmitgliedstaat aufgrund der Verlegung seines Wohnsitzes endete, endgültig bestimmt. Die Berücksichtigung von späteren Wertminderungen ist dann nicht erforderlich (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273).

Die Zahlungsstreckung auf fünf Jahre – wie sie sich in §§ 4g, 36 Abs. 5 EStG sowie § 21 UmwStG findet – hat der EuGH (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193, Rz. 61 ff.) als Alternative zur Sofortversteuerung für den betrieblichen Bereich ausdrücklich gebilligt (ebenso zuvor schon Generalanwalt Mengozzi, Schlussanträge v. 28.6.2012 – C-38/10 – Kommission/Portugal, ZIP 2012, 1801, Rz. 68, der die deutsche „Fünftelungsregelung“ offenbar für zulässig hält, sowie Mitschke, IStR 2013, 15). Dies gilt dann erst recht für eine Zahlungsstreckung auf zehn Jahre (EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – Verder LabTech, IStR 2015, 440). Für den Wegzug natürlicher Personen hingegen hat die Große Kammer des EuGH (EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17 – Wächtler, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 16, Rz. 68) in einer Entsch. zum Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz (s. Anm. 556 ff.), die a fortiori auf die Grundfreiheiten übertragen werden kann, eine Zahlungsstreckung für nicht ausreichend gehalten, wenn und weil ein Informationsaustausch eine Stundung ermöglicht. Eine Abgrenzung zur vorangegangenen Rspr. zum betrieblichen Bereich findet sich in der zuletzt genannten Entsch., die als Entsch. der Großen Kammer ein besonderes Gewicht aufweist, allerdings nicht. Sie lässt sich aber möglicherweise damit erklären, dass nach Art. 5 Abs. 3 ATAD 1-Richtlinie (s. Anm. 544a) im Bereich der erfassten Gesellschaften eine Streckung auf fünf Jahre möglich ist.

Eine Sicherheitsleistung kann verlangt werden, wenn und weil ein Risiko der Nichteinzahlung der geschuldeten Steuer besteht (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273; EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17 – Wächtler, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 16, Rz. 66; im Erg. anders noch EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409, Rz. 51 ff.). Dies kann insbes. der Fall sein, wenn Mechanismen der gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung von Steuerfor-

derungen fehlen. Das Erfordernis einer Sicherheitsleistung muss das Nichteinbringungsrisiko widerspiegeln (so ausdrücklich EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193, Rz. 67f.). Dabei soll einerseits die Zahl der betroffenen Personen zu berücksichtigen sein; der Grund dafür dürfte sein, dass bei geringeren Zahlen von Stpfl. die Inanspruchnahme der Amtshilfe leichter möglich ist. Andererseits sei das Risiko aber auch mit Blick darauf zu beurteilen, dass Anteile an einer KapGes. in Deutschland betroffen sind; darin könnte der Auftrag an das nationale Gericht liegen, zu überprüfen, inwieweit diese Anteile ohnehin als Sicherheit zur Verfügung stehen.

Die Zulässigkeit einer Verzinsung durch den früheren Ansässigkeitsstaat ist hingegen durch den EuGH noch nicht abschließend geklärt. Im Erg. dürfte sie unionsrechtswidrig sein (ebenso *Loritz/Sessig*, IStR 2013, 288; *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282; *Mössner*, IStR 2015, 768; für die entsprechende Vorschrift des EWR-Abkommens *Dürschmidt/Wobst*, IStR 2013, 202 [203]; aA etwa *Mitschke*, IStR 2012, 6 [11]). Zwar muss die Steuer aus dogmatischen Gründen bereits im Zeitpunkt des Wegzugs entstehen, da anderenfalls eine Besteuerung im früheren Ansässigkeitsstaat regelmäßig durch das DBA ausgeschlossen wäre. Auch hat der EuGH eine Verzinsung in seiner Entsch. (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273, Rz. 73) in einem Nebensatz ausdrücklich erwähnt („ggf. zuzüglich Zinsen entsprechend der nationalen Regelung“). Jedoch kann die darin liegende Beeinträchtigung der Grundfreiheiten nicht unter Berufung auf die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden, denn die aus der Stundung resultierenden Liquiditätsvorteile münden in einen höheren (Veräußerungs-)Gewinn, der im anderen Staat der Besteuerung unterliegt (zu Stundungszinsen gem. § 234 AO s. § 6 Abs. 5 AStG; gegen die Festsetzung der Vollverzinsung nach § 233a AO s. FG Düss. v. 27.9.2013 – 1 K 3233/11 AO, BB 2013, 2966, nrkr.; *Loritz/Sessig*, IStR 2013, 288). Der Hinweis des EuGH ist daher dahingehend zu verstehen, dass er sich auf Zinsen beschränkt, die auch bei entsprechenden innerstaatlichen Transaktionen anfallen würden (ebenso *van den Broek/Meussen*, *European Taxation* 2012, 190 [195]).

494 e) Besteuerung von grenzüberschreitenden Dividenden und Quellensteuern allgemein

Hinsichtlich der europarechtl. Vorgaben für die Besteuerung grenzüberschreitender Dividenden hat der EuGH ein differenziertes System entwickelt (vgl. dazu auch den lesenswerten Überblick bei *Rust*, DStR 2009, 2568). Er unterscheidet klar zwischen Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einerseits und Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Quellensteuern andererseits. Danach muss der Ansässigkeitsstaat die Instrumente (Freistellung oder Anrechnung), die er zur Vermeidung von Doppelbelastungen aus dem Nebeneinander von Besteuerung auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft und auf Ebene der Anteilseigner vorsieht, ebenso auf grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen anwenden. Der (häufig auch als „Quellenstaat“ bezeichnete) Nichtansässigkeitsstaat darf grds. die inländ. Einkünfte der ausschüttenden Gesellschaft auf Ebene der Gesellschaft besteuern. Er muss aber ein Quellensteuerregime schaffen, das auch mit Blick auf die Anrechnung und Erstattung diskriminierungsfrei ist.

Der Ansässigkeitsstaat muss Ausschüttungen von im EU- bzw. EWR-Ausland ansässigen Gesellschaften an im Inland ansässige Anteilseigner freistellen, wenn und

soweit er dies auch bei Ausschüttungen inländ. Gesellschaften tun würde (EuGH v. 15.7.2004 – C-315/02 – Lenz, Slg 2004, I-7063); für Drittstaatsverhältnisse gilt dies nur, soweit die Wirksamkeit der Steueraufsicht, etwa durch Auskunftsklauseln nach DBA, gewährleistet ist und die Verpflichtungen auch tatsächlich äquivalent zu den Vorgaben der Amtshilferichtlinie sind (EuGH v. 10.4.2014 – C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, IStR 2014, 334, Rz. 88; zur Einlagenrückgewähr s. BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, IStR 2016, 899; BFH v. 13.7.2016 – VIII R 73/13, IStR 2016, 897; dazu *Mayer-Theobald/Süß*, DStR 2017, 137). Sieht er für rein innerstaatliche Gewinnausschüttungen eine Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten inländ. KSt vor, so muss er auch die von im Ausland ansässigen Gesellschaften gezahlte ausländ. KSt anrechnen. Diese Verpflichtung wird aber doppelt begrenzt, nämlich zum einen durch die tatsächliche ausländ. KSt und zum anderen durch die auf diesen Betrag entfallende inländ. Steuer (EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, Slg 2004, I-7477, Rz. 47 ff.). Eine unionsrechtl. Verpflichtung zur Anrechnung ausländ. Quellensteuern ist nicht vorgesehen (EuGH v. 16.7.2009 – C-128/08 – Damseaux, Slg 2009, I-6823). Erst recht braucht er weder aus ausländ. KSt herrührende Guthaben noch ausländ. Quellensteuern zu erstatten. Im Erg. bedeutet dies, dass der EuGH für den Ansässigkeitsstaat strengere Anforderungen an die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung stellt als an die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Quellensteuern. Das mag auf den ersten Blick überraschend erscheinen, harmonisiert aber mit dem Grundsatz, dass es kein unionsrechtl. Verbot der Doppelbesteuerung gibt (vgl. EuGH v. 14.11.2006 – C-513/04 – Kerckhaert und Morres, Slg 2006, I-10967, Rz. 21 f. und Anm. 432). Er ist allerdings verpflichtet, im Rahmen der Gruppenbesteuerung Dividenden ausländ. Tochtergesellschaften mit Blick auf die nichtabzugsfähigen BA nicht schlechter zu behandeln als Dividenden inländ. (Gruppen-)Tochtergesellschaften, wenn die Sachverhalte, etwa mit Blick auf das Bestehen von Gewinnabführungs- und Verlustausgleichsverpflichtungen vergleichbar sind (EuGH v. 2.9.2015 – C-386/14 – Groupe Steria, IStR 2015, 782; dazu *Schnitger*, IStR 2015, 772). Schließlich können auch – in bestimmten unionsrechtl. Grenzen – Nachweise verlangt werden, vgl. EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09 – Meilicke II, Slg 2011, I-5669; BFH v. 15.1.2015 – I R 69/12, IStR 2015, 475; *Sydow*, IStR 2015, 551.

Der Nichtansässigkeitsstaat muss im Rahmen des KStAnrechnungsverfahrens den im Ausland ansässigen Anteilseignern ebenfalls keine Guthaben erstatten, denn anderenfalls würde sein Recht zur Besteuerung von Einkommen vereitelt, das durch eine in seinem Hoheitsgebiet ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wurde (EuGH v. 12.12.2006 – C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Slg 2006, I-11673, Rz. 59, sowie zuvor in anderem Zusammenhang schon EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96 – Gilly, Slg 1998, I-2793, Rz. 48; zum Sonderfall der Anrechnung der KSt auf die Quellensteuer zutr. EFTA v. 23.11.2004 – E-1/04 – Fokus Bank ASA, IStR 2005, 55; dazu *Rust*, DStR 2009, 2568 [2572]).

Jedoch kann die Quellenbesteuerung des Nichtansässigkeitsstaats unionsrechtswidrig sein (die unterschiedlichen unionsrechtl. Anforderungen von KStAnrechnung und Quellensteuern verkannte BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543; zutreffende Kritik daran bei *Schön*, IStR 2009, 551 [555]). Diese verstoßen gegen die Grundfreiheiten (Kapitalverkehrsfreiheit, Niederlassungsfreiheit), wenn sie bei grenzüberschreitenden Dividenden zu einer Definitivbelastung führen, während im rein innerstaatlichen Kontext eine Erstattung der Quellensteuern er-

folgt (EuGH v. 17.10.1996 – C-283/94 – Denkavit ua., Slg 1996, I-5063; EuGH v. 29.4.2004 – C-387/99 – Kommission/Deutschland, Slg 2004, I-3751; EuGH v. 12.12.2006 – C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Slg 2006, I-11673; zur Grundfreiheitenberechtigung von Nicht-EU-Investmentfonds *Hippert*, EC Tax Review 2016, 77). Eine unilaterale Entlastung im anderen Staat ändert daran nichts (EuGH v. 8.11.2007 – C-379/05 – Amurta, Slg 2007, I-9569). Die in einem DBA vorgesehene Entlastung (Neutralisierung) durch Anrechnung der Quellensteuer im anderen Staat kann hingegen den Grundfreiheitenverstoß verhindern. Dies setzt aber voraus, dass es im konkreten Fall nicht zu Anrechnungsüberhängen kommt; ggf. ist dann die Erstattung von Anrechnungsüberhängen durch den Ansässigkeitsstaat erforderlich (vgl. EuGH v. 17.9.2015 – C-10/14, C-14/14 und C-17/14 – Miljoen, IStR 2015, 921; dazu *Spindler-Simader*, EC Tax Review 2016, 70; zuvor schon *Rust*, DStR 2009, 2568 [2576] mwN). Jenseits des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-RL (s. Anm. 541) besteht allerdings kein absolutes unionsrechtl. Verbot der Quellenbesteuerung als solche; untersagt ist lediglich die unterschiedliche Behandlung von inländ. und ausländ. Dividendenempfängern. Die Diskriminierung konnte für die Zukunft daher nicht nur durch eine Abschaffung der Quellensteuer für ausländ. Anteilseigner, sondern auch durch eine Erstreckung der (nicht zu erstattenden) Quellensteuer auf inländ. Anteilseigner beseitigt werden. Diesen Weg hat der deutsche Gesetzgeber durch das Gesetz v. 21.3.2013 zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 (EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09 – Kommission/Deutschland, Slg 2011, I-9879; BGBl. I 2013, 561) eingeschlagen, so dass Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG auch beim inländ. Anteilseigner der Besteuerung unterliegen, während für EU-/EWR-KapGes. als Anteilseigner § 32 Abs. 5 KStG eine Inländergleichbehandlung auch dort sichert, wo zusätzlich die Mutter-Tochter-RL nicht zur Anwendung kommt. Durch die Neuregelung sind die unionsrechtl. Bedenken allerdings nicht vollständig beseitigt worden. Vielmehr bestehen nach wie vor Unterschiede, da ausländ. – anders als inländ. – Anteilseigner aufgrund der Abgeltungswirkung der Quellensteuer von einer Verrechnung mit inländ. Verlusten ausgeschlossen sind (dazu etwa *Desens*, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13 [15]; *Hey*, KSzW 2013, 353).

495 f) Wirtschaftsförderung durch Steueranreize

Die Wirtschaftsförderung durch Steueranreize – wie §§ 6b oder 7g EStG – darf nach EuGH (EuGH v. 4.12.2008 – C-330/07 – Jobra, Slg 2008, I-9099; EuGH v. 22.12.2010 – C-287/10 – Tankreederei I, Slg 2010, I-14233) nicht auf WG beschränkt werden, die im Inland verwendet werden. Vielmehr müssen auch solche WG in die Förderung einbezogen werden, die im Ausland genutzt, dort aber keiner BS zuzuordnen sind. Allerdings kann aus diesen Urteilen nicht gefolgert werden, dass ein Überspringen stiller Reserven auf im Inland nicht steuerverstrickte WG geboten wäre. Vielmehr ist der Ausschluss solcher Sachverhalte wie bei den Entstrickungstatbeständen (s. Anm. 493) durch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis grds. gerechtfertigt. Zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit ist dann erforderlich, dass dem Stpfl. ein Wahlrecht zwischen Stundung und Sofortversteuerung eingeräumt wird (vgl. EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13 – Kommission/Deutschland, IStR 2015, 361). BFH (BFH v. 10.8.2011 – I R 45/10, BStBl II 2012, 118) steht dem nicht entgegen, weil dort die Begünstigung nach § 7g EStG nur im Rahmen des seinerzeitigen negativen ProgrVorb. geltend gemacht wurde.

Auch die degressive Abschreibung für Wohngebäude durfte nach der Entsch. des EuGH (EuGH v. 15.10.2009 – C-35/08 – Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrian, Slg 2009, I-9807) nicht auf das Inland beschränkt werden. Insbesondere konnte die Inlandsbeschränkung nicht mit dem Ziel gerechtfertigt werden, den Bedarf der deutschen Bevölkerung mit Wohnungen zu decken, da jedenfalls weder Orte, an denen der Mangel an Mietwohnungen besonders ausgeprägt war, noch entsprechende Wohnungskategorien vorgesehen waren (EuGH v. 15.10.2009 – C-35/08 – Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrian, Slg 2009, I-9807, Rz. 32). Allerdings ist die Besonderheit zu beachten, dass nach dem im Streitfall anzuwendenden DBA die Einkünfte aus in Spanien gelegenen unbeweglichem Vermögen der Anrechnungsmethode unterlagen und daher eine Besteuerung im Inland nicht ausgeschlossen war. Im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode ist ein „Abschreibungsimport“ damit nicht möglich.

g) Gemeinnützigkeit und andere Sozialzwecknormen

496

Mit stl. Fragen der Gemeinnützigkeit und anderen Sozialzwecknormen musste sich der EuGH wiederholt beschäftigen (s. dazu auch § 10 Anm. 277, 294; § 10b Anm. 46f., 56; § 9 KStG Anm. 42 sowie *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 8.41 ff.; rechtsvergleichend zum grenzüberschreitenden Spendenabzug *Buijze*, Intertax 2016, 14):

Eine aktorsbezogene Unterscheidung (*Unger*, DStZ 2010, 154 [156]) im Gemeinnützigkeitsrecht verwarf der EuGH (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Stauffer, Slg 2006, I-8203; dazu *Drüen/Liedtke*, FR 2008, 1 [5 ff.]; *Geserich*, DStR 2009, 1173; *Hüttemann/Helios*, DB 2006, 2481; *Jachmann*, BB 2006, 2607; von *Proff*, IStR 2007, 269). Daher durfte die KStBefreiung nicht allein wegen der Ansässigkeit der gemeinnützigen Einrichtung in einem anderen Mitgliedstaat versagt werden. Bestätigt wurde dies durch den EuGH (EuGH v. 10.2.2011 – C-25/10 – Missionswerk Werner Heukelbach e.V., Slg 2011, I-00497, Rz. 30 ff.). Wohl aber ist eine vergleichbare satzungsmäßige Vermögensbindung erforderlich (BFH v. 17.9.2013 – I R 16/12, BStBl. II 2014, 440 mwN).

Die Grenzen tätigkeitsbezogener Unterscheidungen zeigt der EuGH (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359; dazu *Hüttemann/Helios*, DB 2009, 701; von *Proff*, IStR 2009, 371; *Unger*, DStZ 2010, 154; krit. *Fischer*, FR 2009, 249) auf: Zunächst stellte er klar, dass die Kapitalverkehrsfreiheit auf Geld- und Sachspenden anwendbar ist (zur Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaatsverhältnisse Anm. 482). Zugleich verneinte er ein Anerkennungsprinzip in Form einer Bindung an die Beurteilung der Gemeinnützigkeit im Ansässigkeitsstaat der Körperschaft (auch de lege ferenda krit. gegenüber einer derartigen Anerkennung: *Förster*, BB 2011, 663 [668 f.]). Vielmehr ist eine Vergleichbarkeit bei den verfolgten Zielen erforderlich; der deutsche Gesetzgeber hat darauf reagiert und fordert in § 51 Abs. 2 AO nunmehr einen strukturellen Inlandsbezug (krit. *Unger*, DStZ 2010, 154, mwN; die Förderung nationalen kulturellen Erbes und der inländ. Naturschönheit akzeptiert EuGH v. 18.12.2014 – C-87/13 – X, IStR 2015, 70; EuGH v. 18.12.2014 – C-133/13 – Q, IStR 2015, 104). Schließlich ließ sich die Beschränkung auf inländ. Tätigkeiten weder durch den Gedanken, dass die gemeinnützigen Einrichtungen Aufgaben an Stelle des Staats wahrnehmen („Staatssubstitution“), noch durch die fehlende Effektivität und Effizienz der stl. Kontrolle des Spendenabzugs mittels internationaler Amtshilfe rechtfertigen; etwas anderes

kann freilich im Verhältnis zu Drittstaaten gelten, wo keine hinreichende Amts- und Beitreibungshilfe vorgesehen ist (so ausdrücklich EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359, Rz. 70; dazu und zum Recht des Stpfl., selbst die Nachweise zu erbringen, näher *Förster*, BB 2011, 663 [666]; *von Proff*, IStR 2009, 371; § 10b Anm. 47, 55). Nachweispflichtig für diese Voraussetzungen ist, was unionsrechtl. nicht zu beanstanden ist (EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305, Rz. 98; zu weitgehend allerdings BMF v. 16.5.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0005:008, BStBl. I 2011, 559; so zu Recht *Förster*, DStR 2013, 1516 mwN), grds. der Stpfl. (§ 90 Abs. 2 AO); zum Anerkennungsverwaltungsakt gem. § 60a AO s. *Förster*, DStR 2013, 1516 (1518f.). Die Finanzbehörde darf den bei der ausländ. Stiftungsbehörde eingereichten Tätigkeits- oder Rechenschaftsbericht anfordern. Eine Zuwendungsbestätigung kann ebenfalls gefordert werden, mit der der Empfänger bestätigt, die Zuwendung erhalten zu haben, den satzungsmäßigen Zweck zu verfolgen und die Spende ausschließlich satzungsgemäß einzusetzen; dass die Bestätigung dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck gem. § 50 EStDV entspricht, ist hingegen nicht erforderlich (vgl. BFH v. 21.1.2015 – X R 7/13, IStR 2013, 399).

Der Abzug von Schulgeld (dazu *Gosch*, DStR 2007, 1892; *Ismer*, DStR 2006, 1157; *Meilicke*, DB 1994, 1011; *Meilicke*, DStR 2007, 1892; § 10 Anm. 277, 294) wurde in den Entsch. des EuGH (EuGH v. 11.9.2007 – C-76/05 – Schwarz und Gootjes-Schwarz, Slg 2007, I-6849; EuGH v. 11.9.2007 – C-318/05 – Kommission/Deutschland, Slg 2007, I-6957) auf EU-/EWR-ausländ. Schulen ausgedehnt (zu Schulgeld für eine schweizerische Schule s. Anm. 558, 560). Nach EuGH (EuGH v. 20.5.2010 – C-56/09 – Zanotti, Slg 2010, I-4517) darf allerdings der Abzug von Studiengebühren beschränkt werden auf den Höchstbetrag, der für die Gebühren und Beiträge festgesetzt ist, die für entsprechende Leistungen der dem stl. Wohnsitz des Stpfl. am nächsten gelegenen innerstaatlichen öffentlichen Hochschule anfallen. Eine stfreie Aufwandsentschädigung für Unterrichtsleistungen darf nicht auf nebenberufliche Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts beschränkt werden (EuGH v. 18.12.2007 – C-281/06 – Jundt, Slg 2007, I-12231; dazu etwa *Hüttemann/Helios*, IStR 2008, 200). In dieser Entsch. wies er im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ausdrücklich auf die Unterstützung der Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten im Bildungsbereich durch die Union und die grenzüberschreitende Mobilität von Lehrenden und Lernenden als Ziel der Union hin (Art. 165 AEUV; ex-Art. 149 EG). Es soll aber nach Auffassung des BFH (BFH v. 21.1.2015 – X R 40/12, IStR 2015, 321, mit krit. Anm. *de Weerth*) weder ermessensfehlerhaft sein noch gegen Unionsrecht verstoßen, wenn eine Korrektur im Billigkeitswege zugunsten von Stpfl. abgelehnt wird, denen vor Ergehen der Entsch. des EuGH der SA-Abzug für Schulgeld durch rechtskräftiges Urteil des BFH versagt worden war.

Die territoriale Beschränkung der Förderziele steht nach wie vor in der Diskussion (s. *Hüttemann*, EuZW 2011, 941 [942]; krit. zum Erfordernis in § 51 Abs. 2 AO; § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG, dass entweder Inländer gefördert werden müssen oder die Tätigkeit zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen muss, etwa *von Proff*, IStR 2009, 371 [375]). Zum Teil wird ein solch beschränkender Inlandsbezug darüber hinausgehend ganz grds. verworfen (so tendenziell *Förster*, BB 2011, 663 [666]; *Unger*, DStZ 2010, 154 [158]). Indessen lässt sich die geschilderte Rspr. des EuGH auch souveränitätsfreundlicher verstehen: Die Beschränkung der Fördermaßnahme auf das Inland ist nur dann nicht gerechtfertigt, wenn gerade

die grenzüberschreitende Zusammenarbeit, wie im Bereich von Forschung oder Bildung, Ziel oder Aufgabe der Union ist (vgl. zur Förderung nationalen kulturellen Erbes EuGH v. 18.12.2014 – C-87/13 – X, IStR 2015, 70; EuGH v. 18.12.2014 – C-133/13 – Q, IStR 2015, 104); selbst in diesen Bereichen ist im Übrigen die Förderung von diesen Aktivitäten in Drittstaaten grds. nicht geboten.

Der Entscheidung zur Eigenheimzulage (EuGH v. 17.1.2008 – C-152/05 – Kommission/Deutschland, Slg 2008, I-39; s. zuvor auch schon EuGH v. 26.10.2006 – C-345/05 – Kommission/Portugal, Slg 2006, I-10633; EuGH v. 18.1.2007 – C-104/06 – Kommission/Schweden, Slg 2007, I-671) lagen möglicherweise ähnliche Erwägungen zugrunde. Zwar wurde das Ur., wonach die Beschränkung der Förderung auf inländ. Wohnungen mit der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit unvereinbar war, zunächst damit begründet, dass die Entlastung des inländ. Wohnungsmarktes auch dann erreicht wird, wenn der in Deutschland unbeschränkt EStpfl. sich dafür entscheidet, seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat und nicht in Deutschland zu begründen (BFH v. 20.10.2010 – IX R 20/09, BStBl. II 2011, 342, lehnt daher konsequent die Verpflichtung zur Gewährung von Eigenheimzulage für eine Zweitwohnung im Ausland ab, weil das Ziel der Entlastung des inländ. Wohnungsmarktes nicht erreichbar sei; ebenso BFH v. 20.7.2018 – IX R 26/17, BFH/NV 2018, 1246, für den Fall eines ausländ. Erstwohnsitzes bei Beibehaltung eines inländ. Zweitwohnsitzes durch eine Person, die kein Grenzpendler ist). Jedoch überzeugt das Argument für sich genommen nicht, weil der Wohnungsbau einen Bestand von Wohnungen schafft, der über einen längeren Zeitraum ggf. auch anderen Personen zur Verfügung steht. Jedenfalls zusätzlich zu berücksichtigen ist daher, dass die Versagung des Vorteils gerade an den Kern der innerunionalen Freizügigkeit geknüpft wird.

h) Verhältnis zu den DBA

497

Zwar stehen die Regelungen der DBA nicht per se außerhalb des Unionsrechts. Anders als im Bereich der indirekten Besteuerung bleiben die Mitgliedstaaten aber mangels unionsrechtl. Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befügt, insbes. zur Beseitigung von Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung der Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen (EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96 – Gilly, Slg 1998, I-2793, Rz. 24, 30; EuGH v. 21.9.1999 – C-307/97 – Saint-Gobain ZN, Slg 1999, I-6161, Rz. 57; EuGH v. 14.11.2006 – C-513/04 – Kerckhaert und Morres, Slg 2006, I-10967, Rz. 22). Die darin vorgesehenen Vergünstigungen bilden einen integralen Bestandteil der Gesamtheit der Bestimmungen des Abkommens und tragen zur allgemeinen Ausgewogenheit der Beziehungen zwischen den beiden Vertragsstaaten bei. Dies gilt auch für Abkommen eines Mitgliedstaats mit Drittstaaten (EuGH v. 30.6.2016 – C-176/15 – Riskin und Timmermans, IStR 2016, 732, Rz. 31). Damit bieten die Grundfreiheiten grds. keinen Schutz vor Doppelbesteuerung (stRspr. seit EuGH v. 14.11.2006 – C-513/04 – Kerckhaert und Morres, Slg 2006, I-10967), die als Diskrepanzen aus der parallelen Ausübung der Besteuerungszuständigkeiten der Mitgliedstaaten resultieren (zur fehlenden Anwendungsvoraussetzung der Maßnahme eines Mitgliedstaats s. Anm. 432); eine prozedurale Lösung für diesen unbefriedigenden Zustand könnte in der Einführung von Schiedsverfahren liegen, ohne dass zwingend zugleich die materiellen Maßstäbe vorgegeben sind (vgl. *Ismer in Rust, Double Taxation within the European Union*, 2011, 211; ähnlich *Gutmann in Richelle/Schön/Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union*, 2013, 63). Der EuGH (EuGH

v. 5.7.2005 – C-376/03 – D, Slg 2005, I-5821) hält die Mitgliedstaaten zudem nicht für verpflichtet, in einem DBA gewährte Abkommensvorteile auf in anderen Mitgliedstaaten Ansässige auszudehnen (keine Meistbegünstigung, dazu etwa *Cordewener/Kofler/van Thiel*, Common Market Law Review 46 [2009], 1951 [1984 ff.]; *Cordewener/Reimer*, European Taxation 2006, 291 [296]; anders für unilaterale Regelungen EuGH v. 24.2.2015 – C-512/13 – Sopora, EuZW 2015, 643; dazu *Kemmeren*, EC Tax Review 2015, 178; zuvor bereits *de Groot*, Intertax 2014, 405; zu Unrecht zweifelnd, ob dies auch für den DBA-Fall gilt *Henze*, ISR 2015, 398 [399]). Ebenso wenig besteht eine Verpflichtung, die in einem Abkommen mit einem Drittstaat vorgesehenen Vorteile auf Einkünfte aus einem anderen Mitgliedstaat zu erstrecken (so für die Anrechnung von ausländ. Quellensteuer (EuGH v. 30.6.2016 – C-176/15 – Riskin und Timmermans, IStR 2016, 732, Rz. 34). Auch sog. *Limitation on Benefits*-(LOB)-Klauseln hat er nicht beanstandet (EuGH v. 12.12.2006 – C-374/04 – ACT Group Litigation, Slg 2006, I-11673, Rz. 76 ff.; s. aber *Gutmann*, BIT 2012, 452; *Schnitger*, IStR 2012, 720 [722]), zu offenen Fragen). Schließlich sind die Anrechnungs- und Freistellungsmethode aus Sicht der Grundfreiheiten grds. gleichwertig (EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753; EuGH v. 10.2.2011 – C-436/ und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305; EuGH v. 11.9.2014 – C-47/12 – Kronos, IStR 2014, 724, Rz. 65 ff.; näher dazu *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2014, Einl. Rz. 267b mwN).

Die Ausübung der Besteuerungsgewalt ist aber von der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu unterscheiden: Während die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis durch DBA nicht am Maßstab der Grundfreiheiten zu messen ist, hat der Mitgliedstaat bei der Ausübung der solchermaßen zugeteilten Besteuerungsbefugnis sehr wohl die Grundfreiheiten zu beachten.

498 i) Weitere unilaterale Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens

Ferner bestehen zahlreiche unilaterale Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens:

Bei der Hinzurechnungsbesteuerung (dazu etwa *Rust*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform, 2007; *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005; sowie neuerdings *Schön*, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3) wurde als Folge der weitreichenden Entsch. des EuGH (EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995) in § 8 Abs. 2 AStG die Möglichkeit zur Führung eines Gegenbeweises geschaffen. Dadurch wird den Stpfl. die Möglichkeit gegeben darzulegen, dass eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird (zu den Problemen s. etwa *Schön*, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3 [15 ff.]). Dies lässt sich zurückführen auf den Rechtfertigungsgrund der Verhinderung von Missbrauch (s. dazu näher Anm. 442, dort auch zur Auseinandersetzung mit dem Kriterium der rein künstlichen Gestaltungen). Bei der Rechtfertigung im Kapitalverkehr mit Drittstaaten gelten uU geringere Anforderungen (EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, X-GmbH, ABL EU 2019 Nr. C 139, 10, Rz. 84; dazu Anm. 442).

Die Einbeziehung von Portfoliobeteiligungen wirft ferner Fragen nach der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf diese Sachverhalte auf (zur Stillstandsklausel etwa *Haarmann*, IStR 2011, 565 [568 f.]; s. allg. Anm. 480 ff.; zur Abgrenzung von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit s. Anm. 461). Dies ist ins-

bes. mit Blick auf die Möglichkeit eines Gegenbeweises, wie ihn § 8 Abs. 2 AStG vorsieht, relevant (krit. zur Begrenzung der Norm auf EU-/EWR-Fälle *Ditz/Quitlich*, DStR 2013, 1917 [1921]).

Die Strafbesteuerung von sog. schwarzen Investmentfonds gem. § 5 InvStG ist wegen der fehlenden Möglichkeit für den Stpfl., selbst die erforderlichen Informationen zu liefern, unverhältnismäßig. Der EuGH nimmt daher einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit an (EuGH v. 9.10.2014 – C-326/12 – van Caster, IStR 2014, 808; dazu s. zuvor schon Generalanwalt Wathelet, Schlussanträge v. 21.11.2013 – C-326/12 – van Caster, ISR 2014, 62; *Droege*, DStZ 2009, 847; vgl. differenzierend *Brielmaier/Wünsche*, IStR 2013, 731). Indessen ist für Investitionen in Fonds aus Drittstaaten die Stillstandsklausel (s. Anm. 471) zu beachten (EuGH v. 21.5.2015 – C-560/13 – Wagner-Raith, IStR 2015, 516; dazu *Patzner/Nagler*, IStR 2015, 511). Der BFH lehnt aber eine Übertragbarkeit der Entsch. zu § 18 AuslnvestmG auf § 6 InvStG ab (BFH v. 17.11.2015 – VIII R 27/12, IStR 2016, 209 = ISR 2016, 147, mit Anm. *Kammeter*; ebenso zuvor etwa *Schönfeld*, IStR 2015, 671). Im Erg. dürfte dies dazu führen, dass die Anwendung von § 6 InvStG praktisch suspendiert ist (zutr. *Kammeter*, ISR 2016, 147 [150]).

Unterkapitalisierungsregelungen waren wiederholt Gegenstand von Entsch. des EuGH (vgl. EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, Slg 2002, I-11779; EuGH v. 13.3.2007 – C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Slg 2007, I-2107; EuGH v. 3.10.2013 – C-282/12 – Itelcar, EWS 2013, 419). Diese Regelungen können gerechtfertigt sein, soweit die Zahlungen über das hinausgehen, was unabhängige Parteien *at arm's length* miteinander vereinbart hätten (vgl. EuGH v. 13.3.2007 – C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Slg 2007, I-2107, Rz. 71 ff., dazu *Schön*, IStR 2009, 882 [886 f.]). Danach erscheint die Entsch. des EuGH (EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, Slg 2002, I-11779) wegen des in der seinerzeit im deutschen Recht möglichen Gegenbeweises nunmehr zweifelhaft (vgl. *Schön*, IStR 2009, 882), so dass auf die unterschiedslose Maßnahme der Zinsschranke verzichtet werden könnte.

Eine Verrechnungspreiskontrolle am Maßstab des *Arm's Length*-Standards ist aus unionsrechtl. Sicht nicht zu beanstanden (EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08 – SGI, Slg 2010, I-487; dazu etwa *Becker/Sydow*, IStR 2010, 195; *Englisch*, IStR 2010, 139; *Martín Jimenez*, BIT 2010, 271; *Schön* in *Richelle/Schön/Traversa*, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, 73; sowie zu § 1 AStG EuGH v. 31.5.2018 – C-382/16 – Hornbach-Baumarkt AG, ABl. EU 2018 Nr. C 259, 5). Es muss aber die Möglichkeit zum Nachweis bestehen, dass die Bedingungen aus wirtschaftlichen Gründen vereinbart wurden, die sich aus seiner Stellung als Gesellschafter der gebietsfremden Gesellschaft ergeben (EuGH v. 31.5.2018 – C-382/16, Hornbach-Baumarkt AG, ABl. EU 2018 Nr. C 259, 5, Rz. 57 f.). Allerdings ist derzeit unklar, welche wirtschaftlichen Gründe genau anerkannt werden können (vgl. *Kahlenberg*, IStR 2019, 335; *Hoffmann*, IStR 2019, 580). Der BFH (BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019, 394) hat dies abgelehnt für den Fall, dass die Ausreichung von Fremdkapital durch einen Gesellschafter eine unzureichende Ausstattung der Gesellschaft mit Eigenkapital ausgleicht und diese Finanzierung die Voraussetzung dafür ist, dass die darlehensempfangende Gesellschaft die ihr zugedachte wirtschaftliche Funktion (weiter) erfüllen kann. Unionsrechtlich ist im Übrigen grds. auch das Erfordernis einer Verrechnungspreisdokumentation wie in § 90 Abs. 3 AO nicht zu beanstanden, so ausdrücklich BFH v. 10.4.2013 – I R 45/11, BStBl. II 2013, 771.

499 j) Regeln zur korrespondierenden Besteuerung (Linking Rules)

Regeln zur korrespondierenden Besteuerung finden sich in der rechtspolitischen Diskussion (vgl. zu den entsprechenden Arbeiten im BEPS-Prozess Anm. 1007) und zunehmend auch in der Rechtspraxis (dazu etwa *Milanin*, IStR 2015, 861; *Panayi*, BIT 2016, 95). Dabei wird die Freistellung von der Besteuerung oder die Berücksichtigung als Aufwand von der Besteuerung der anderen beteiligten Person abhängig gemacht. So sieht § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG ein umfassendes Korrespondenzprinzip vor. Danach erfolgt eine StBefreiung der Dividenden nur dann, wenn die Ausschüttung das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft nicht gemindert hat. Derartige Regelungen sind nunmehr auch in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MTR (s. Anm. 541) vorgesehen. Grundsätzlich ist bei der Ausgestaltung derartiger Regelungen darauf zu achten, dass nicht gerechtfertigte Diskriminierungen grenzüberschreitender Fälle vermieden werden. Insbesondere müssen im Inlandsfall eingreifende Vorzugsbesteuerungen auch im Auslandsfall zur Verfügung stehen. Zudem schafft Art. 9 der durch die ATAD 2-Richtlinie geänderten ATAD 1-Richtlinie (dazu Anm. 544a) zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen verschiedene Abhängigkeiten zwischen den Steuersystemen der beteiligten Staaten, etwa, indem die doppelte Berücksichtigung von Aufwendungen verhindert wird.

500–509 Einstweilen frei.

III. Beihilfeverbot

Schrifttum: *Bacon*, State Aids and General Measures, YEL 1997, 269; *Schön*, Taxation and State Aid Law in the European Union, CMLR 1999, 911; *Aldestam*, EC State Aid Rules Applied to Taxes, 2005; *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005; *F. Kirchhof*, Nationale Steuerermäßigungen und europäisches Beihilfeverbot – Zur Genehmigungsfähigkeit der neuen Energiesteuerermäßigungen für das Produzierende Gewerbe, ZfZ 2006, 246; *Grube*, Der Einfluss des EU-Beihilfenrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2007, 371; *Rossi-Maccanico*, The Gibraltar Judgment and the Point on Selectivity in Fiscal Aids, EC Tax Review 2009, 67; *Breuninger/Ernst*, Der Beitritt eines rettenden Investors als (stiller) Gesellschafter und der „neue“ § 8c KStG, GmbHR 2010, 561; *Hey*, Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im nationalen Steuerrecht – Geltungserhaltende Normreduktion und gesetzgeberische Korrekturpflichten zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang und Verfassungsrecht, StuW 2010, 301; *Heidenhain* (Hrsg.), European State Aid Law, 2010; *Lang*, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, IStR 2010, 570; *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung – Beihilferechtliche Risiken, Chancen und Reformimpulse für das deutsche Steuerrecht, IFSt-Schrift 473, 2011; *Drüen*, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe-Anmerkungen zur Beihilfeentscheidung der EU-Kommission v. 26.1.2011, DStR 2011, 289; *Ehrmann*, Beihilferechtliche Zulässigkeit des § 8c Abs. 1a KStG – Zur voraussichtlichen Europarechtswidrigkeit der Sanierungsklausel, DStR 2011, 5; *Hackemann/Momen*, Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) – Analyse der Entscheidungsbegründung der EU-Kommission, BB 2011, 2135; *Lang*, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?, ÖStZ 2011, 593; *Marquart*, Die Möglichkeit der Verlustverrechnung als selektive Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen? – Wider die Beihilferechtswidrigkeit der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG), IStR 2011, 445; *Schön*, § 8c KStG und Europäisches Beihilfenrecht – 1. Generalthema: Aktuelle Fragen zum Europäischen Steuer- und Gesellschaftsrecht, JbFfSt. 2011/12, 119; *Szysczak* (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, 2011; *Blumenberg/Haisch*, Die unionsrechtliche Beihilfeproblematik der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG, FR 2012, 12; *Jaeger*, Fehlstellungen im Verhältnis von Steuer- und Beihilferecht: Ein Plädoyer für mehr Ausgewogenheit, EuZW 2012, 92; *Lang*, State Aid and Taxation, EStAL 2012 (2), 411; *Quig-*

ley, Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity, *Intertax* 2012, 112; *Rust/Micheau* (Hrsg.), State Aid and Tax Law, 2012; *de Weerth*, Tax Legislation within the Scope of EU-State Aid Law: An Overview of Critical Issues Arising from the German Reorganization Clause, *Intertax* 2012, 414; *von Graevenitz*, Mitteilungen, Leitlinien, Stellungnahmen – Soft Law der EU mit Lenkungswirkung, *EuZW* 2013, 169; *Hackemann/Sydow*, Richtungsentscheidung des EuGH in der Rs. C-6/12, P Oy für die Voraussetzungen der Einstufung einer Sanierungsklausel als staatliche Beihilfe; Auswirkungen auf die suspendierte deutsche Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG, *IStR* 2013, 786; *Klemt*, Richtungsentscheidung für Kompetenzen in Europa – lässt das Beihilferecht die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG zu?, *DStR* 2013, 1057; *Rossi-Maccanico*, EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control, *EC Tax Review* 2013, 19; *von Brocke/Wohlhöfler*, Die Position von EU-Kommission und EuGH zu steuerlichen Beihilfen, *IWB* 2014, 287; *Ismer/Karch*, Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, *IStR* 2014, 130; *Luts*, Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct, *EC Tax Review* 2014, 258; *Seer*, Insolvenz, Sanierung und Ertragsteuern, *FR* 2014, 721; *von Brocke/Wohlhöfler*, Neue Konturen für das steuerliche EU-Beihilferecht: Stellt bereits das Abweichen vom OECD-Grundsatz eine unzulässige selektive Maßnahme dar?, *IWB* 2015, 434; *Gunn/Luts*, Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues, *EC Tax Review* 2015, 119; *Ismer/Piotrowski*, Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, *IStR* 2015, 257; *Ismer/Piotrowski*, The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies, *Intertax* 2015, 559; *Ismer/Piotrowski*, Falsche Begründung – richtiges Ergebnis? Zur beihilferechtlichen Argumentation im Vorlagebeschluss zum Sanierungserlass, *DStR* 2015, 1993; *Krumm*, Sanierungsgewinne und Gewerbesteuer, *DB* 2015, 2714; *Lang*, Tax Rulings und Beihilferecht, *IStR* 2015, 369; *Linn*, Die Beihilfeverfahren in Sachen Amazon, Apple, Fiat und Starbucks – Eine neue Dimension der Selektivität?, *IStR* 2015, 114; *Rossi-Maccanico*, Fiscal State Aids, Tax Base Erosion and Profit Shifting, *EC Tax Review* 2015, 63; *Smit*, International Juridical Double Non-taxation and State, *EC Tax Reviews* 2015, 109; *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Kommentar, 5. Aufl. 2016; *Douma/Kardachaki*, The Impact of European Union Law on the Possibilities of European Union Member States to Adapt International Tax Rules to the Business Models of Multinational Enterprises, *Intertax* 2016, 746; *Glatz*, Zur Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht, *IStR* 2016, 447; *Kahlert*, Der Sanierungserlass ist keine Beihilfe, *ZIP* 2016, 2107; *Luja*, Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty, *EC Tax Review* 2016, 312; *Taferner/Kuipers*, Tax Rulings: In Line with OECD Transfer Pricing Guidelines, but Contrary to EU State Aid Rules, *European Taxation* 2016, 134; *Wattel*, Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm's Length Principle, *Intertax* 2016, 791; *Cachia*, Analysing the European Commission's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade, *EC Tax Review* 2017, 23; *Hey*, Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilferecht, *FR* 2017, 453; *Kußmaul/Licht*, Zur Notifizierung des § 3a EStG – Aussicht auf Erfolg?, *DB* 2017, 1797; *Wiss*, Beirat beim BMF, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht – Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, 2017; *de Broe*, The State Aid Selectivity-Test in Corporate Tax Matters: CJEU Applies Common Sense in Its Judgments on the German „Sanierungs“-clause, but Do We Have All Pieces of the Puzzle Now?, *Intertax* 2018, 285; *Englisch*, Das EU-Beihilfeverbot – der ultimative Anti-Missbrauchstatbestand?, *DStR* 2018, 2501; *Ismer/Piotrowski*, Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited, *Intertax* 2018, 156; *Kessler/Egelhoff/Probst*, Die Sanierungsklausel im Beihilferecht – Roma locuta, causa finita?, *DStR* 2018, 1945; *Kokott*, Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfegriff, *DStJG* 42 (2018), 535; *Krumm*, Verfahrensrechtliche Aspekte steuerlicher Beihilfen, *DStJG* 42 (2018), 561; *Sutter*, Umgang mit dem unionsrechtlichen Beihilfeverbot – Begriff und Tragweite von „Altbeihilfen“, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. 1, 2018, 825; *Peters*, Tax Policy Convergence and EU Fiscal State Aid Control: In Search of Rationality, *EC Tax Review* 2019, 6; *Fezer/Böser*, Die EuGH-Entscheidungen zu § 8c Abs. 1a KStG sowie § 6a GrEStG und deren Auswirkungen auf beihilfekritische Steuervergünstigungen, *DStR* 2019, 1155; *Ismer/Piotrowski*, Relationship of fiscal State aid and the Fundamental Freedoms, in *Pananyi/Traversa/Haslehner* (Hrsg.), *Research Handbook on European Union Taxation Law*, 2020, 450.

510 1. Bedeutung und Systematik

Neben dem Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot der Grundfreiheiten (vgl. Anm. 400, 435; zum Verhältnis von Beihilfeverbot und Grundfreiheiten s. etwa EuGH v. 2.5.2019 – C-598/17 – A-Fonds, EuZW 2019, 512, Rz. 47 f.; *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2013, 19; *Ismer/Piotrowski* in *Pananyi/Traversal/Haslehner*, Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 450) müssen Legislative, Exekutive und Judikative bei StVergünstigungen für Unternehmen das europäische Beihilferecht beachten (s. dazu auch *Kokott* in DStJG 42 [2018], 535; *dies.*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, S. 133 ff. und die lesenswerte Kommentierung von *Dobratz* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2019, Art. 107 ff. AEUV). Die Bedeutung der Beihilfekontrolle für das StRecht ist in den letzten Jahren gewachsen. Die Kommission greift auf dieses Instrument zurück, um insbes. einer aus innerunionalem Steuerwettbewerb resultierenden allzu niedrigen Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte entgegenzutreten. Dazu hat sie eine Reihe von Verfahren eröffnet, die große Aufmerksamkeit erregt haben (vgl. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html sowie dazu etwa *Cachia*, EC Tax Review 2017, 23; *Douma/Kardachaki*, Intertax 2016, 746; *Gunn/Luts*, EC Tax Review 2015, 119; *Linn*, IStR 2015, 114; *Luja*, EC Tax Review 2016, 312; *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2015, 63; *Smit*, EC Tax Review 2015, 109; *Taferner/Kuipers*, European Taxation 2016, 134; *von Brocke/Wohlhöfler*, IWB 2015, 434; *Wattel*, Intertax 2016, 791; *Englisch*, DStR 2018, 2501) und die derzeit ihren Weg durch die europäische Gerichtsbarkeit machen. Darüber hinaus ist das unternehmensbezogene StRecht der Mitgliedstaaten umfassend am Maßstab des Beihilferechts zu überprüfen, und zwar auch von den nationalen Gerichten, wo es von Amts wegen als Begrenzung des klägerischen Anspruchs zu berücksichtigen ist. Im Kern geht es um ein Ausbalancieren der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten einerseits und Funktionieren des Binnenmarkts sowie, als Ausfluss der im Beihilferecht verankerten Selbstbindung der dahingehenden Mitgliedstaaten, Rationalität der Steuern andererseits (vgl. *Peters*, EC Tax Review 2019, 6 mwN).

Die Regeln sind als Primärrecht in den Art. 107–109 AEUV enthalten (dazu näher *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 9.1 ff.): Art. 107 Abs. 1 AEUV sieht ein grundsätzliches Verbot von wettbewerbsverzerrenden Beihilfen vor, wovon Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV Ausnahmen zulassen. Art. 108 AEUV regelt das Beihilfeverfahren, in dessen Rahmen die Kommission die Einhaltung des Beihilfeverbots überprüft. Art. 109 AEUV ermächtigt den Rat zum Erlass von Durchführungsverordnungen. Darin kann er insbes. die Art von Beihilfen festlegen, die von diesem Verfahren ausgenommen werden sollen.

2. Tatbestand des Beihilfeverbots nach Art. 107 Abs. 1 AEUV

511 a) Überblick

Nach stRspr. des EuGH (EuGH v. 24.7.2003 – C-280/00 – Altmark Trans, Slg 2003, I-7747, Rz. 75 mwN) und Praxis der Kommission (vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU 2016 Nr. L 262, 1) verlangt die Qualifizierung als Beihilfe, dass neben dem Vorliegen eines Unternehmens insbes. kumulativ alle vier in Art. 107 Abs. 1 AEUV genannten Voraussetzungen erfüllt sind: (a) Es muss sich um eine staatliche Maßnahme oder

eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln, die dem Staat zuzurechnen ist. (b) Diese muss einem bestimmten Unternehmen einen Vorteil gewähren, (c) der selektiv ist. (d) Zudem muss sie geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und dabei den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.

b) Staatliche Maßnahme oder Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel

512

Eine staatliche Maßnahme liegt immer dann vor, wenn der Staat durch StVergünstigungen zurechenbar auf StEinnahmen verzichtet und damit den Staatshaushalt unmittelbar belastet. Ein Verlust von StEinnahmen steht dabei grds. der Verwendung staatlicher Mittel im Rahmen von Steuerausgaben gleich (ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 10). Die Erwartung zukünftiger Steuermehreinnahmen, die auf der StVergünstigung beruhen, ist irrelevant (EuGH v. 22.6.2006 – C-182/03 – Belgien/Kommission, Slg 2006, I-5479; EuGH v. 22.6.2006 – C-217/03 – Forum 187/Kommission, Slg 2006, I-5479, Rz. 127 ff.). Umgekehrt werden Regelungen grds. nicht erfasst, bei denen lediglich als potentieller Nebeneffekt die Möglichkeit einer negativen Auswirkung auf das Steueraufkommen besteht (EuGH v. 13.3.2001 – C-379/98 – PreussenElektra, Slg 2001, I-2099, Rz. 62).

Maßnahmen von lokalen und regionalen Einrichtungen, wie in Deutschland den Gemeinden, sind dem Mitgliedstaat zurechenbar (EuGH v. 14.10.1987 – Rs. 248/84 – Deutschland/Kommission, Slg 1987, 4013, Rz. 17). An der Zurechenbarkeit fehlt es hingegen regelmäßig in den durch Unionsrecht harmonisierten Bereichen, etwa wenn der Mitgliedstaat mit der StVergünstigung eine europäische RL umsetzt (vgl. dazu EuGH v. 23.4.2009 – C-460/07 – Puffer, Slg 2009, I-3251, Rz. 67 ff., zu nationalen Regelungen im Rahmen der MwSt).

c) Vorteilsgewährung

513

Vorteil ist jede wirtschaftliche Begünstigung, die unter normalen Bedingungen nicht hätte erlangt werden können (EuGH v. 11.7.1996 – C-39/94 – SFE, Slg 1996, I-3547, Rz. 60). Bei der Bewertung der Maßnahmen ist jeweils auf die objektive Wirkung und nicht auf den Zweck oder die Rechtsnatur der Bestimmung abzustellen (EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg 1974, 709, Rz. 26, 28; EuGH v. 13.2.2003 – C-409/00 – Kommission/Spanien, Slg 2003, I-1487, Rz. 46). Neben positiven Leistungen (sog. Leistungssubventionen) werden auch Maßnahmen umfasst, die eine Belastung vermindern oder vermeiden, die von den begünstigten Unternehmen eigentlich zu tragen gewesen wäre, und dabei Leistungssubventionen nach Art und Wirkung gleichstehen (sog. Verschonungssubventionen; EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99 – Adria-Wien-Pipeline, Slg 2001, I-8365, Rz. 38; EuGH v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P – Kommission & Spanien/Gibraltar, Slg 2011, I-11113, Rz. 71).

Im Rahmen eines sog. Private-Investor-Tests prüfen Kommission und europäische Gerichtsbarkeit regelmäßig, ob die Gestaltung der Bedingungen, zu denen der Staat Begünstigungen gewährt, derjenigen eines privaten, an marktwirtschaftlichen Grundsätzen orientierten Investors entspricht (EuGH v. 29.6.1999 – C-256/97 – DMT, Slg 1999, I-3913, Rz. 24; EuGH v. 16.5.2002 – C-482/99 – Frankreich/Kommission, Slg 2002, I-4397, Rz. 70; EuGH v. 12.9.2007, T-68/03 – Olympic, Slg 2007,

II-2911, Rz. 283 ff.; ebenso Kommissionsentscheidung 2003/372/EG, ABl. EU 2003 Nr. L 132, 1, Rz. 212; krit. zur Anwendbarkeit des Tests auf hoheitliche StVergünstigungen Jaeger, EuZW 2012, 92 [93 ff.] mwN). Eine Vorteilsgewährung scheidet aus, wenn sich die Zuwendung als angemessene, also marktübliche Gegenleistung für eine Leistung des betroffenen Wirtschaftsteilnehmers darstellt (EuGH v. 22.11.2001 – C-53/00 – Ferring, Slg 2001, I-9067, Rz. 26 ff.). Ist das begünstigte Unternehmen mit einer „Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse“ betraut, so entfällt der Begünstigungscharakter der Maßnahme, wenn in diesem Rahmen eine Kompensation gewährt wird, die nach objektiven und transparenten Kriterien ermittelt wurde. Der Ausgleich darf dann nicht über das hinausgehen, was tatsächlich zur Erfüllung der Aufgabe notwendig ist und muss auf der Grundlage einer Analyse der Kosten eines Durchschnittsunternehmens berechnet werden (EuGH v. 24.7.2003 – C-280/00 – Altmark Trans, Slg 2003, I-7747, Rz. 89 ff.). Der Private-Investor-Test hat aber bislang im StRecht keine große Rolle gespielt; die Entsch. des EuGH v. 5.6.2012 (EuGH v. 5.6.2012 – C-124/10 P – Kommission/Électricité de France, EuZW 2012, 581) betraf den Sonderfall, dass Frankreich einem Unternehmen eine KStErmäßigung gewährte, deren Anteilseigner es war.

Der Kreis der Begünstigten ist auf Unternehmen und Produktionszweige beschränkt. Die Begriffe sind dabei weit auszulegen. Der Unternehmensbegriff umfasst „jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung“ (EuGH v. 23.4.1991 – C-41/90 – Höfner und Elser, Slg 1991, I-1979, Rz. 21; EuGH v. 18.6.1998 – C-35/96 – Kommission/Italien, Slg 1998, I-3851, Rz. 36; EuGH v. 27.7.2017 – C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496 – Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, Rz. 47 ff.). Ein Produktionszweig enthält grds. alle in einem bestimmten wirtschaftlichen Bereich tätigen Unternehmen (*Cremer in Calliess/Ruffert*, EUV/AEUUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rz. 27). Neben unmittelbaren werden auch mittelbare Begünstigungen von Unternehmen und Produktionszweigen umfasst, die bspw. über die Vorteilsgewährung an private Verbraucher, Investoren oder ArbN entstehen (zu Letzteren bspw. EuGH v. 23.2.1961 – Rs. 30/59 – De gezamenlijke Steenkolenmijnen, Slg 1961, 3, Rz. 52 ff.).

Steuervergünstigungen, die im Rahmen von Gesetzen, Verordnungen, Verwaltungsvorschriften oder bloßer Praxis der FinVerw. gewährt werden können, kommt dabei der größte Anwendungsbereich zu (vgl. dazu bereits Kommission, Erster Bericht über staatliche Beihilfen in der Europäischen Gemeinschaft, Rz. 71, ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 10 ff.; Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABl. EU 2009 Nr. C 85, 1, Rz. 11; zudem EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg 1974, 709, Rz. 26, 28). In ihrer Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung hat die Kommission insbes. folgende Maßnahmen hervorgehoben (ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 9):

- Minderung der StBemessungsgrundlage (besonderer StAbzug, außergewöhnliche oder beschleunigte Abschreibung, Aufnahme von Rücklagen in die Bilanz usw.),
- Vollständige oder teilweise Ermäßigung des StBetrags (StBefreiung, StGutschrift usw.),
- Zahlungsaufschub, Aufhebung der StSchuld oder außergewöhnliche Vereinbarung über die Abzahlung der StSchuld in Raten.

In der gezielten steuerlichen Mehrbelastung von unmittelbaren Wettbewerbern kann die Vorteilsgewährung ebenfalls liegen (vgl. dazu EuGH v. 7.9.2006 – C-526/04 – Laboratoires Boiron, Slg 2006, I-07529, Rz. 33 ff. mwN).

d) Selektivität

514

Das für Steuerbegünstigungen bedeutendste Tatbestandsmerkmal ist die Selektivität. Der EuGH hat das Merkmal in den letzten Jahren konturiert. Dabei lässt sich eine expansive Tendenz erkennen. Zu nennen sind insbes. die Entsch. des EuGH (EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99 – *Adria-Wien-Pipeline*, Slg 2001, I-8365; EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08 – *Paint Graphos*, Slg 2011, I-07611). Bestätigt wurde die expansive Tendenz durch Entsch. der Großen Kammer des EuGH (EuGH v. 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P – *World Duty Free* (ex *Autogrill*) und *Banco Santander/Santusa Holding*, IStR 2017, 77, mit Anm. *Schnitger*). Diese Entwicklungslinie der Rspr. macht es erforderlich, alte Entsch. in den jeweiligen Kontext der seinerzeitigen Dogmatik einzuordnen. Insbesondere sind Umkehrschlüsse aus alten Entsch. äußerst problematisch, mit denen aus Argumenten, mit denen der EuGH die Selektivität begründete, Grenzen der Selektivität in anderen Fällen hergeleitet werden sollen.

In Abgrenzung zu allgemeinen Maßnahmen, die unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbar sind (EuGH v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P – *Gibraltar*, Slg 2011, I-11113, Rz. 73; vgl. auch Kommission, ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 13), muss der StVorteil selektiv wirken. Dazu muss es zu einer Begünstigung im Vergleich zu anderen Unternehmen oder Produktionszweigen kommen, die sich angesichts des Zwecks der fraglichen Maßnahme rechtl. und tatsächlich in einer vergleichbaren Situation befinden (EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99 – *Adria-Wien-Pipeline*, Slg 2001, I-8365, Rz. 41; vgl. auch Kommission, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 42, Rz. 55 ff.). Es ist aber nicht erforderlich, dass konkrete Unternehmen bestimmt werden müssten, die im Gegensatz zu anderen begünstigt würden (EuGH v. 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P – *World Duty Free* (ex *Autogrill*) und *Banco Santander/Santusa Holding*, IStR 2017, 77; aA zuvor etwa *Luts*, EC Tax Review 2014, 258 mwN).

Typische Fallgruppen bilden die materielle Selektivität, also die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Wirtschaftszweige, und die regionale bzw. geographische Selektivität, im Rahmen derer eine Begünstigung nur in bestimmten Teilen des Mitgliedstaats gilt (ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 17 ff.). Im Rahmen der verschleierte Selektivität wird zwar vordergründig an allgemeingültige Kriterien angeknüpft, tatsächlich aber eine begünstigende Wirkung nur zugunsten einer bestimmten Gruppe erreicht (*Schön*, CMLR 1999, 911 [933 f.]; zur entsprechenden Kategorie bei den grundfreiheitlichen Diskriminierungen s. Anm. 435). Darüber hinaus entwickelt sich das Beihilferecht im Bereich der Besteuerung zu einem allgemeinen Rationalitäts- oder Folgerichtigkeitsgebot, das gegen StVergünstigungen für Unternehmen in Ansatz gebracht werden kann (s. näher *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2015, 559).

Den Grund- und Leitprinzipien des nationalen Steuersystems ist im Rahmen der Überprüfung der Selektivität von stl. Maßnahmen besondere Beachtung zu schenken, um die mitgliedstaatliche Souveränität in Steuersachen zu wahren. Daher ist grds. nur im Falle systemwidriger, also nicht durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigter Ausnahmen von der nationalen Regel-

besteuerung vom Vorliegen einer Beihilfe auszugehen (EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg 1974, 709, Rz. 33, 35; EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867, Rz. 16 ff.; vgl. *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2015, 559, die insoweit von interner Folgerichtigkeit sprechen). Bisweilen wird je nach Intensität der Beeinträchtigung des Binnenmarktes eine differenzierte Kontrollintensität vorgeschlagen (*Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, S. 149 ff.; für eine klareren Ausrichtung der Beihilfeaufsicht am Zweck des Beihilfeverbots, Verzerrungen des grenzüberschreitenden Handels zu verhindern, auch *Wiss. Beirat beim BMF*, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht – Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, 2017). Nur in Ausnahmefällen kommt es hingegen nicht auf die Systemlogik des Mitgliedsstaats, sondern auf externe Standards an (grundlegend EuGH v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P – Gibraltar, Slg 2011, I-11113; zur Einordnung dieser Aussagen EuGH v. 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15-P – World Duty Free (ex Autogrill), IStR 2017, 77, Rz. 71 ff.; *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2015, 559).

Auf Steuervergünstigungen wird daher regelmäßig ein dreistufiges Prüfverfahren angewendet:

- ▶ **Nationales Referenzsystem:** Im ersten Schritt ist das nationale Referenzsystem zu bestimmen, also die „normale“ Besteuerung (EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08 – Paint Graphos, Slg 2011, I-07611, Rz. 49; EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867, Rz. 19). Diesem kommt besondere Bedeutung zu, weil es die Maßstäbe der weiteren Prüfungsebenen bestimmt. Bei einem unterschiedlichen Verständnis von Regel- und Ausnahmebesteuerung kann es zu maßgeblich voneinander abweichenden Erg. kommen (vgl. dazu bspw. die unterschiedlichen Entsch. des EuG und des EuGH v. 22.12.2008 in der Rs. C-487/06 – British Aggregates, Slg 2008, I-10515). Die letzten Jahre und insbes. die Entsch. der Großen Kammer des EuGH (EuGH v. 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15-P – World Duty Free (ex Autogrill) und Banco Santander/Santusa Holding, IStR 2017, 77; dazu etwa *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2018, 185) haben hier für Klarheit gesorgt. Bei StVergünstigungen ist regelmäßig die jeweilige Ertragsteuer das Referenzsystem der Regelbesteuerung. Im Falle einer Maßnahme, die von einer autonomen Einrichtung unterhalb der nationalstaatlichen Ebene erlassen wurde, ist auf deren Zuständigkeitsgebiet abzustellen (EuGH v. 6.9.2006 – C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg 2006, I-7115, Rz. 56 ff.; EuGH v. 11.9.2008 – C-428/06 bis C-434/06 – UGT-Rioja, Slg 2008, I-6747, Rz. 47 ff.). Dementsprechend unterfallen etwa die kommunalen GewStHebesätze nicht dem Beihilfeverbot (dazu auch *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 4 Rz. 121). Auch die Kommission orientiert sich an der stl. Belastungsentscheidung des jeweiligen Mitgliedstaats und wendet dabei ein formales Regel-Ausnahmeverhältnis an.
- ▶ **Ausnahme:** Im zweiten Schritt ist festzustellen, ob eine Ausnahme von diesem System vorliegt, die eine unterschiedliche Behandlung von Unternehmen bedingt, die sich im Hinblick auf das mit der Referenzsteuerregelung verfolgte Ziel in einer rechtl. und tatsächlich vergleichbaren Lage befinden (EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08 – Paint Graphos, Slg 2011, I-07611, Rz. 49; EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867, Rz. 19). Keine solchen Ausnahmen stellen Änderungen des allgemeinen (Referenz-)Steuersystems dar, wie bspw. die Einführung, Abschaffung, Erhöhung oder Senkung einer Steuer, auch wenn diese nur für bestimmte Unternehmen gelten (*Schön*, CMLR 1999, 911

[924f.]). Es ist aber nicht erforderlich, dass konkrete Unternehmen bestimmt werden müssten, die im Gegensatz zu anderen begünstigt würden (EuGH v. 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15-P – World Duty Free (ex Autogrill) und Banco Santander/Santusa Holding, IStR 2017, 77; aA zuvor etwa *Luts*, EC Tax Review 2014, 258 mwN; *Linn*, IStR 2015, 114 [116]).

- ▶ **Rechtfertigung:** Im dritten und letzten Schritt muss überprüft werden, ob die unterschiedliche Behandlung der Unternehmen ausnahmsweise durch die Natur und den inneren Aufbau des fraglichen Systems gerechtfertigt ist, weil sie unmittelbar auf dessen Grund- und Leitprinzipien beruht (EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99 – Adria-Wien-Pipeline, Slg 2001, I-8365, Rz. 42 mwN; EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867, Rz. 22 ff.; EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 – FA B/A-Brauerei, IStR 2019, 70, Rz. 44 ff.; zudem ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 23 ff.). Die Kommission hält bspw. die Progressivität von Einkommensteuern und die Befreiung von Unternehmen ohne Erwerbscharakter von der Gewinnbesteuerung für gerechtfertigt. Der EuGH hat die Vermeidung der Doppelbesteuerung als Rechtfertigungsgrund anerkannt und es zugleich zugelassen, mit Blick auf die Verhinderung von Missbrauch dafür zeitliche Grenzen zu setzen (EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 – FA B/A-Brauerei, IStR 2019, 70, Rz. 47 und 51), wobei mE allerdings die Feststellung des Ziels der jeweiligen mitgliedstaatlichen Norm den nationalen Gerichten überlassen werden sollte. Für die Rechtfertigung ist eine doppelte Verhältnismäßigkeitsprüfung erforderlich, so dass einerseits möglichst alle vom Zweck der Rechtfertigung erfassten Unternehmen auch von der Ausnahme profitieren müssen und andererseits möglichst nur diese Unternehmen, nicht aber nicht vom Zweck der Rechtfertigung erfasste Unternehmen begünstigt werden dürfen (dazu *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2018, 156, 161 ff.). In der Literatur wird ferner diskutiert, ob die Nichtbesteuerung im Rahmen des Sanierungserlasses durch die Grundprinzipien der Steuerstaatlichkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerechtfertigt werden kann (dafür *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993).

Externe Ziele, wie ökonomische, ökologische oder soziale Zielsetzungen der StVergünstigung lassen die Selektivität der Maßnahme dagegen nicht entfallen (Abl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 23 ff.). Dies gilt konsequenterweise auch dann, wenn das zugrundeliegende Gesetz einer staatlichen Behörde bei der Gewährung einer Beihilfe einen weiten Ermessensspielraum gewährt, so dass sie Begünstigte und Bedingung der Begünstigung nach systemfremden Kriterien bestimmen kann. Etwas anderes ist hingegen anzunehmen, wenn das Ermessen auf die Überprüfung von objektiven Kriterien beschränkt ist, die fiskalischen Zwecken dienen und dabei dem betreffenden System inhärent sind (EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867, Rz. 24 ff. mwN; Abl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 21 f.).

Als Fallgruppen, die für das deutsche Ertragsteuerrecht bedeutsam sind, finden sich in der Judikatur des EuGH und der wissenschaftlichen Literatur:

- ▶ **Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG:** Der EuGH (EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16 P – Heitkamp BauHolding GmbH/Kommission, IStR 2018, 552; EuGH v. 28.6.2018 – C-219/16 P – Lowell Financial Services GmbH, vormals GFKL Financial Services AG, DStR 2018, 1434; dazu etwa *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2018, 1945; *de Broe*, Intertax 2018, 285; *Fezer/Böser*, DStR 2019, 1155) entschied, dass die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG nicht selektiv ist. Bei dieser Vorschrift war zunächst die Bildung des Referenzsystems problematisch. Im Rahmen einer kleinräumigen induktiv geprägten Bewertung ging die

Kommission regelmäßig davon aus, dass die normale Besteuerung die Regelungen umfasst, die für den Fall gelten würden, dass die begünstigende Regelung nicht bestünde (Kommission, ABl. EU 2008 Nr. L 237, 70, Rz. 91; ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26, Rz. 66ff.). Die Kommission (ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26) sah den Bezugsrahmen konkret in § 8c Abs. 1 KStG (Ausschluss des Verlustvortrags bei Anteilseignerwechsel) verankert und nimmt eine europarechtswidrige Beihilfe an. Dem war das EuG (EuG v. 4.2.2016 – T-620/11 – GFKL Financial Services AG, IStR 2016, 249; und EuG v. 4.2.2016 – T-287/11 – Heitkamp Bau-Holding, BeckRS 2016, 80234) zunächst gefolgt. In der deutschen Literatur wurde stattdessen eine globale, auf verfassungsmäßigen Grundsätzen und damit deduktiv geprägte Abgrenzung von Regel- und Ausnahmebesteuerung bevorzugt. Dies gilt insbes. für die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG (vgl. *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2010, 561; *de Weerth*, Intertax 2012, 414; *Drißen*, DStR 2011, 289; *Ehrmann*, DStR 2011, 5; *Hackemann/Sydow*, IStR 2013, 786; *Hackemann/Momen*, BB 2011, 2135; *Hey*, StuW 2010, 301 [309]; *Marquart*, IStR 2011, 445; s. § 8c KStG Anm. 8; im Erg. wohl auch *Schön*, JbFfSt. 2011/12, 119 [123 ff.]; aA *Klemt*, DStR 2013, 1057; *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130). So wurde in der Diskussion um die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG überwiegend vertreten, dass die interperiodische Verlustberücksichtigung nach § 10d iVm. § 8 Abs. 1 KStG als Grundprinzip des KStRechts heranzuziehen sei. Dafür wurde ua. auf das verfassungsrechtl. Leistungsfähigkeitsprinzip und das kstl. Trennungsprinzip verwiesen (s. § 8c KStG Anm. 2, 8). Der EuGH hat sich zwischenzeitlich der Sichtweise in der deutschen Literatur zur Bildung des Referenzsystems angeschlossen und eine Selektivität abgelehnt (EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16 P – Heitkamp BauHolding GmbH/Kommission, IStR 2018, 552; EuGH v. 28.6.2018 – C-219/16 P – Lowell Financial Services GmbH, vormals GFKL Financial Services AG, DStR 2018, 1434). Im Erg. bedeutet die Rspr. allerdings, dass wenig überzeugende Differenzierungen fortbestehen (so zurecht *de Broe*, Intertax 2018, 285 [289]).

- ▶ *Sanierungserlass* (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140/8/03, BStBl. I 2003, 240; ergänzt durch BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 – S 2140/07/10001-01, BStBl. I 2010, 18; dazu BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, DStR 2017, 305, auf Vorlage durch BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, DStR 2015, 1443; *Glatz*, IStR 2016, 447; *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993; *Kahlert*, ZIP 2016, 2107; *Krumm*, DB 2015, 2714; *Seer*, FR 2014, 721): Durch den Sanierungserlass, der an die Stelle des im Jahr 1997 abgeschafften § 3 Nr. 66 EStG getreten ist, wird die Steuer auf Gewinne, die aus dem Verzicht der Gläubiger von sanierungsbedürftigen und sanierungsfähigen Unternehmen resultieren, zunächst gestundet und bei Erfüllung der Bedingungen endgültig erlassen. Der Große Senat (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, DStR 2017, 305) hat entschieden, dass §§ 163 und 227 AO keine hinreichende Rechtsgrundlage für das BMF-Schreiben bilden. Darüber hinaus sind aber auch die beihilferechtl. Fragen, die der Große Senat nicht beantworten musste, nicht abschließend geklärt. Durch die Stundung und den Erlass wird eine Ausnahme von der allgemeinen Besteuerung sämtlicher Gewinne geschaffen. Zieht man die Argumentation des Großen Senates zur fehlenden gesetzlichen Grundlage des Sanierungserlasses heran, so spricht viel dafür, dass die Ausnahme jedenfalls nicht in ihrer vollen Breite durch die Natur und den inneren Aufbau des ESt- bzw. KStSystems gerechtfertigt werden kann (so zuvor bereits *Glatz*, IStR 2016, 447; anders zuvor etwa noch *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993). Daraus folgt aber noch nicht, dass damit alle verbindlichen Auskünfte zu verwerfen wä-

ren. Vielmehr kann es durchaus Fälle geben, in denen sich eine eigentlich auf sachliche Unbilligkeit gestützte Auskunft als Fall der persönlichen Unbilligkeit aufrechterhalten lässt.

- ▶ *Die Steuerbefreiung von Sanierungserträgen nach § 3a EStG* als gesetzliche Nachfolgeregelung des Sanierungserlasses sowie die entsprechenden Regelungen in § 8 Abs. 9, § 7b KStG stehen unter dem Vorbehalt der beihilferechtl. Genehmigung. Die Vorschrift tritt daher erst mW von dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelungen entweder keine staatliche Beihilfe iSv. Art. 107 AEUV oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellen. Die Bundesrepublik hat die Neuregelungen zwischenzeitlich notifiziert (dazu etwa *Hey*, FR 2017, 453; *Kußmaull/Licht*, DB 2017, 1797). Ob die Genehmigung aber wirklich erteilt wird, bleibt abzuwarten. Dies gilt umso mehr, als der BFH den Sanierungserlass bedauerlicherweise ausdrücklich als verfassungsrechtl. nicht gebotene Subvention bezeichnet hat (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, DStR 2017, 305, Rz. 134 und 139).
- ▶ *Erteilung verbindlicher Auskünfte*, die häufig auch als *Tax Rulings* bezeichnet werden (s. dazu *Lang*, IStR 2015, 369; *Ismer/Piotrowski*, IStR 2015, 257 [264]). Die Erteilung verbindlicher Auskünfte als solche ist grds. nicht selektiv. Daran ändert nichts, dass die verbindliche Auskunft für den Stpfl. lediglich rechtl. vorteilhaft ist, da sie der Schaffung von Rechtssicherheit dient und damit (auf der dritten Stufe) durch die Natur und den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt ist (s. *Ismer/Piotrowski*, IStR 2015, 257 [264]). Es ist (wohl) auch keine Bindung des Stpfl. an die Auskunft zu verlangen, da anderenfalls die verbindliche Auskunft zu einem Vorabveranlagungsverfahren mit einer Vielzahl letztlich hypothetischer Rechtsstreitigkeiten mutieren würde. Eine Selektivität ist aber zum einen dann anzunehmen, wenn die Möglichkeit, eine solche Auskunft zu begehren, ohne systemimmanente Rechtfertigung nur bestimmten Stpfl. eingeräumt wird (*Lang*, IStR 2015, 369 [371]). Zum anderen sind auch die tatsächlich erteilten Auskünfte – wie auch die StFestsetzung ohne vorherige verbindliche Auskunft – am Maßstab des Beihilferechts zu messen. Dabei ist darauf zu achten, dass das Beihilferecht keine umfassende Rechtmäßigkeitskontrolle der Besteuerung anstreben kann. Die bloße Rechtswidrigkeit der Auskunft reicht daher für die Selektivität nicht aus (anders *Lang*, IStR 2015, 369). Vielmehr ist als Ausgangspunkt festzuhalten, dass auch Rechtsfehler zugunsten des Stpfl. in Bestandskraft erwachsen und dann die zu niedrig festgesetzte Steuer nicht unbegrenzt durch das Instrument des Beihilferechts erhöht werden kann. Selektiv werden rechtswidrige verbindliche Auskünfte erst dann, wenn eine qualifizierte Rechtswidrigkeit vorliegt. Deren Grenzen sind in der Rspr. noch nicht ausgelotet. Sie ist aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Rechtsgrundlage selektiv ist (da die Verbindlichkeit der verbindlichen Auskunft nicht über die Bestandskraft eines später ergehenden Bescheids hinausgehen kann), ferner auch dann, wenn die Rechtswidrigkeit durch besondere Umstände des Einzelfalls hervorgerufen wird, etwa wenn die Behörde bewusst oder systematisch von ihrer allgemeinen Rechtsauffassung abweicht. An diesem Befund ändert schließlich auch die Tatsache nichts, dass der EuGH (EuGH v. 20.9.1990 – C-5/89 – *Alcan*, Slg 1990, I-3437) die Gewährung von Vertrauensschutz ausgeschlossen hat, da es dort um die Rechtsfolge einer Beihilfe ging, nicht aber um den Beihilfentatbestand.

515 e) **Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und Wettbewerbsverfälschung**

Grundsätzlich weit auszulegen sind auch die Voraussetzungen der Handelsbeeinträchtigung und der Wettbewerbsverfälschung. Dabei genügt bereits die bloße Wahrscheinlichkeit einer solchen Beeinträchtigung. Nicht notwendig ist ferner, dass die Begünstigten konkret am grenzüberschreitenden Handel teilnehmen (EuGH v. 23.3.1994 – C-278/92, C-279/92 und C-280/92 – Spanien/Kommission, Slg 1994, I-4103, Rz. 40; EuGH v. 8.9.2005 – C-148/04 – Unicredito, Slg 2005, I-11137, Rz. 58). Vielmehr besteht nach der Rspr. des EuGH grds. im Bereich von Wirtschaftstätigkeiten, die Gegenstand des Handels zwischen den Mitgliedstaaten sind, die Vermutung, dass Maßnahmen, die Unternehmen von Kosten befreien, die diese normalerweise im Rahmen ihrer laufenden Geschäftsführung oder ihrer üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätten, die Wettbewerbsbedingungen verfälschen (EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg 2000, I-6857, Rz. 30 mwN; EuGH v. 20.11.2003 – C-126/01 – GEMO, Slg 2003, I-13769, Rz. 42). Die durch StErmäßigungen gestärkte Stellung der privilegierten Unternehmen beeinträchtigt zudem potentiell den Handel zwischen den Mitgliedstaaten, weil damit sowohl der Marktzutritt auf den deutschen Markt durch Unternehmen aus dem EU-Ausland erschwert, als auch die Chancen der begünstigten Unternehmen auf dem europäischen Markt positiv beeinflusst werden (EuGH v. 8.9.2005 – C-148/04 – Unicredito, Slg 2005, I-11137, Rz. 56 ff. mwN). Mit Ausnahme der im StRecht wenig relevanten De-minimis-Beihilfen (vgl. dazu Anm. 518) spielt die Höhe der Beihilfe für die Bejahung der Handelsbeeinträchtigung genauso wenig eine Rolle wie die Größe des begünstigten Unternehmens oder dessen Marktanteil (EuGH v. 21.3.1990 – C-142/87 – Belgien/Kommission, Slg 1990, I-959, Rz. 43 mwN; EuGH v. 23.3.1994 – C-278/92, C-279/92 und C-280/92 – Spanien/Kommission, Slg 1994, I-4103 = ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rz. 11).

f) **Ausnahmen vom Beihilfeverbot nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV**

516 aa) **Kein absolutes Beihilfeverbot**

Bei Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt es sich jedoch nicht um ein absolutes Verbot. Beihilfen können gem. Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV ausnahmsweise mit dem Binnenmarkt vereinbar und damit (materiell) rechtmäßig sein.

517 bb) **Legalausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 AEUV**

Bei Vorliegen der – eng auszulegenden (EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg 2000, I-6857, Rz. 49) – Ausnahmen in Art. 107 Abs. 2 AEUV ist automatisch (de jure) von der Rechtmäßigkeit der Beihilfe auszugehen. Die Ausnahmen umfassen:

- Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher (Art. 107 Abs. 2a AEUV),
- Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind (Art. 107 Abs. 2b AEUV),
- Beihilfen für die Wirtschaft bestimmter, durch die Teilung Deutschlands betroffener Gebiete der Bundesrepublik Deutschland, soweit sie zum Ausgleich der durch die Teilung verursachten wirtschaftlichen Nachteile erforderlich sind (Art. 107 Abs. 2c AEUV). Diese Ausnahme betrifft aber nur solche Beihilfen,

die Nachteile ausgleichen, die als Folge der Isolation durch die Grenzziehung entstanden sind, nicht aber die unterschiedliche Entwicklung der alten und der neuen Bundesländer als Folge der Errichtung ungleicher politisch-wirtschaftlicher Systeme (EuG v. 15.12.1999 – T-132/96 – Freistaat Sachsen, Slg 1999, II-3663; EuG v. 15.12.1999 – T-143/96 – VW/Kommission, Slg 1999, II-3663, Rz. 129 ff.). Gegen die Beihilfavorschriften verstießen auch die StErleichterungen für den Erwerb von Beteiligungen in den neuen Bundesländern und in West-Berlin gem. § 52 Abs. 8 EStG aF (EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg 2000, I-6857; vgl. § 6b Anm. 3).

g) Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV

518

Art. 107 Abs. 3 AEUV räumt der Kommission ein weites Ermessen dahingehend ein, innerhalb des vorgegebenen Rahmens bestimmte Beihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar zu erklären (EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99 – Adria-Wien-Pipeline, Slg 2001, I-8365, Rz. 30; EuGH v. 12.12.2002 – C-456/00 – Frankreich/Kommission, Slg 2002, I-11949, Rz. 41). Dies umfasst:

- regionale Beihilfen für bestimmte struktur-, wirtschafts-, oder sozialschwache Gebiete (Art. 107 Abs. 3a AEUV),
- Beihilfen für wichtige Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats (Art. 107 Abs. 3b AEUV),
- Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige (sektoral) oder Wirtschaftsgebiete (regional) (Art. 107 Abs. 3c AEUV),
- Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes (Art. 107 Abs. 3d AEUV),
- Gruppenfreistellungen, also sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch einen Beschluss auf Vorschlag der Kommission bestimmt (Art. 107 Abs. 3e AEUV).

Die Kommission hat allerdings durch Gruppenfreistellungsverordnungen bestimmte Maßnahmen generell aus dem Beihilfeverbot ausgenommen. Diese Verordnungen sind von den nationalen Gerichten unmittelbar anzuwenden, vgl. Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO, VO Nr. 651/2014, ABl. EU 2014 Nr. L 187, 1, ber. ABl. EU 2014 Nr. L 283, 65), die ua. Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen erfasst (Art. 25 AGVO). Gemäß Art. 9 Abs. 1 InVZulG ist die AGVO auch auf StVergünstigungen in Form von Investitionszulagen anwendbar. Die Gruppenfreistellungsverordnung für De-minimis-Beihilfen (VO 1407/2013, ABl. EU 2013 Nr. L 352, 1) ist im StRecht nur von geringer Relevanz, da der Höchstbetrag von 200 000 € für den sich aus der Maßnahme insgesamt ergebenden Beihilfebetrags regelmäßig überschritten wird (so für die Vorgängerregelung auch *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011, 23).

Konkretisierungen finden sich zudem in Leitlinien (zu deren Rechtsnatur und Bindungswirkung s. *von Graevenitz*, EuZW 2013, 169). Zu nennen sind insbes. die auf der Grundlage des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung (Anhang I der Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschaft und Finanzen“ v. 1.12.1997, ABl. EG 1998 Nr. C 2, 1) von der Kommission erlassenen Leitlinien für die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich

der direkten Unternehmensbesteuerung (ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3). Daran anknüpfend ergeben sich auch Leitlinien aus dem entsprechenden Umsetzungsbericht (KOM[2004] 434). Die Kommission hat zudem diverse Leitlinien zu Spezialthemen erlassen: In Kapitel 3.7 der Leitlinien für Umweltschutzbeihilfen (ABl. EU 2014 Nr. C 200, 1) werden bspw. Kriterien für Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen oder -befreiungen aufgestellt. Des Weiteren ist hinzuweisen auf die Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten (ABl. EG 2014 Nr. C 249, 1).

h) Verfahren der Beihilfekontrolle nach Art. 108 AEUV

519 aa) Bestehende Beihilfen und neue Beihilfen

Art. 108 AEUV iVm. der Beihilfeverfahrensverordnung (VfVO, VO 2015/1589, ABl. EU 2015 Nr. L 248, 9) regeln das Verfahren der Beihilfekontrolle (umfassend dazu *Krumm*, DStJG 42 [2018], 561). Dabei wird unterschieden zwischen bereits bestehenden Beihilfen und neuen Beihilfen (vgl. *Sutter*, FS 100 Jahre RFH/BFH, Bd. 1, 2018, 825). Bestehende Beihilfen sind solche, die schon vor Inkrafttreten des EG-Vertrags im entsprechenden Mitgliedstaat bestanden, sowie seither rechtmäßig eingeführte Beihilfen, Art. 1 Buchst. b VfVO. Neue Beihilfen sind alle Beihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen (Art. 1 Buchst. c VfVO, zur Abgrenzung von neuen und bestehenden Beihilfen am Beispiel § 8 Abs. 7 KStG vgl. § 8 KStG Anm. 503).

520 bb) Notifizierungspflicht und Durchführungsverbot für neue Beihilfen (Präventive Kontrolle)

Notifizierungspflicht: Für neue Beihilfen besteht eine Pflicht zur vollständigen Anmeldung bei der Kommission nach Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV iVm. Art. 2 VfVO. Danach muss die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet werden, dass sie sich dazu äußern kann. Die Mitgliedstaaten müssen dafür alle sachdienlichen Auskünfte übermitteln. Auf dieser Grundlage entscheidet die Kommission im Rahmen eines Vorprüfverfahrens, ob im konkreten Fall bereits keine Beihilfe vorliegt, die Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ist oder ob das Hauptprüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV eröffnet wird (Art. 4 VfVO). Zu Letzterem ist sie bereits dann verpflichtet, wenn ernsthafte Bedenken an der Unionsrechtmäßigkeit der Maßnahme bestehen oder sich die Ermittlung des Sachverhalts als besonders schwierig erweist (EuGH v. 20.3.1984 – Rs. 84/82 – Deutschland/Kommission, Slg 1984, 1451, Rz. 13; EuGH v. 3.5.2001 – C-204/97 – Portugal/Kommission, Slg 2001, I-3175, Rz. 33).

Durchführungsverbot: Der Mitgliedstaat darf die geplante Maßnahme bis zur abschließenden Entsch. der Kommission nicht durchführen (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV iVm. Art. 3 VfVO). Diese Sperrwirkung gilt – über den Wortlaut der Regelung hinaus – bereits während des Vorprüfverfahrens (EuGH v. 11.12.1973 – Rs. 120/73 – Lorenz/Deutschland, Slg 1973, 1471, Rz. 4). Sie entfällt, falls die Kommission nach vollständiger Anmeldung der Beihilfe durch den Mitgliedstaat (Art. 4 Abs. 5 und Art. 5 VfVO) zwei Monate nicht reagiert, ihr die Durchführung der Maßnahme durch den Mitgliedstaat angezeigt wird und sie daraufhin innerhalb ei-

ner Reaktionsfrist von 15 Arbeitstagen nach Erhalt der Benachrichtigung keine Entsch. trifft (Art. 4 Abs. 6 VfVO).

Für alle neuen Beihilfen, die unter das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen, gilt die Notifizierungspflicht und das Durchführungsverbot, und zwar auch, wenn sie einer Ausnahme nach Art. 107 Abs. 2 oder 3 AEUV entsprechen und damit materiell unionsrechtmäßig sind (vgl. dazu insbes. Art. 1a, Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 VfVO). Bei Einhaltung aller Freistellungsvoraussetzungen werden allerdings solche Beihilfen nicht erfasst, die generell über Gruppenfreistellungsverordnungen ausgenommen wurden (vgl. Anm. 518). Ein Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV führt immer zur formellen Unionsrechtswidrigkeit der Beihilfe, unabhängig von der weiteren (materiellen) Bewertung der Maßnahme durch die Kommission (Art. 1f VfVO; EuGH v. 21.11.1991 – C-354/90 – FNCEP, Slg 1991, I-5505, Rz. 16).

cc) Fortlaufende Überprüfung bestehender Beihilfen (Repressive Kontrolle) 521

Bestehende Beihilfen unterliegen nach Art. 108 Abs. 1 AEUV einer fortlaufenden Überprüfung durch die Kommission in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten (Art. 21 VfVO). Hält die Kommission, nachdem sie dem betreffenden Mitgliedstaat Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben hat, eine bestehende Beihilfe für nicht oder nicht mehr mit dem Binnenmarkt vereinbar, so schlägt sie nach Art. 22 VfVO zweckdienliche Maßnahmen vor, zB Änderung oder Abschaffung der Beihilfe. Kommt der Mitgliedstaat der Empfehlung nicht nach, so leitet die Kommission das Hauptprüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV ein.

Bestehende Beihilfen gelten grundsätzlich als rechtmäßig. Sie dürfen daher bis zu einer anders lautenden Entsch. der Kommission ohne Einschränkung durchgeführt werden. Eine Sperrwirkung iSv. Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV entsteht erst dann, wenn die Kommission die Unvereinbarkeit einer Maßnahme mit dem Binnenmarkt feststellt (EuGH v. 30.6.1992 – C-47/91 – Italien/Kommission, Slg 1992, I-4145, Rz. 25; EuGH v. 15.3.1994 – C-387/92 – Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, Slg 1994, I-877, Rz. 20).

Einstweilen frei.

522–524

i) Rechtsfolgen von Beihilfeverstößen

aa) Differenzierung zwischen rein formell und materiell unionsrechtswidrigen Beihilfen 525

Hinsichtlich der Rechtsfolgen von Beihilfeverstößen ist zu unterscheiden zwischen einerseits rein formell unionsrechtswidrigen Beihilfen, die lediglich gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV verstoßen, und andererseits materiell unionsrechtswidrigen Beihilfen, die nicht nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV mit dem Binnenmarkt zu vereinbaren sind.

bb) Formell unionsrechtswidrige Beihilfen 526

Vor Abschluss des Hauptverfahrens in dem die Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt umfassend überprüft wird, kann die Kommission nach Art. 13 Abs. 1 VfVO die einstweilige Aussetzung der Beihilfezahlungen anordnen. Für die

einstweilige Rückforderung der Beihilfe bestehen nach Art. 13 Abs. 2 VfVO strenge Anforderungen: Der Beihilfecharakter der Maßnahme muss zweifelsfrei feststehen, ein Tätigwerden dringend geboten sein und ein erheblicher und nicht wiedergutzumachender Schaden für einen Konkurrenten drohen.

Der Mangel der vorzeitigen Gewährung wird grundsätzlich nicht geheilt, wenn die Kommission später die materielle Rechtmäßigkeit der Maßnahme feststellt (EuGH v. 30.6.1992 – C-312/90 – Spanien/Kommission, Slg 1992, I-4117, Rz. 23). Jedoch darf dann keine endgültige Rückforderungsanordnung gegenüber dem Mitgliedstaat ergehen. Es können nur die Zinsvorteile abgeschöpft werden, die durch die verfrühte Verfügbarkeit der Beihilfe entstanden sind (EuGH v. 12.2.2008 – C-199/06 – Celf II, Slg 2008, I-00469, Rz. 40, 55; Kommission, ABl. EU 2009 Nr. C 85, 1, Rz. 25).

Den nationalen Gerichten kommen im Rahmen des Art. 108 Abs. 3 AEUV eigenverantwortliche Kontrollrechte und -pflichten zu (ABl. EU 2009 Nr. C 85, 1). Sie müssen im Falle von Konkurrentenklagen bei der Feststellung eines Verstoßes gegen die Notifizierungspflicht bzw. das Durchführungsverbot grds. die vorläufige Aussetzung bzw. ggf. gar die vorläufige Rückzahlung der Beihilfe anordnen (EuGH v. 11.12.1973 – Rs. 120/73 – Lorenz/Deutschland, Slg 1973, 1471, Rz. 8; EuGH v. 21.11.1991 – C-354/90 – FNCEP, Slg 1991, I-5505, Rz. 12; EuGH v. 11.7.1996 – C-39/94 – SFEI, Slg 1996, I-3547, Rz. 70 f.). Diese Verpflichtung entfällt, sobald eine positive Entsch. der Kommission zur materiellen Rechtmäßigkeit der Maßnahme vorliegt. Bei Unsicherheiten haben sie die Möglichkeit, Vorabentscheidungsverfahren gem. Art. 267 AEUV zu initiieren (vgl. Anm. 420 f.).

527 cc) Materiell unionsrechtswidrige Beihilfen

Negativentscheidung: Kommt die Kommission im Hauptprüfverfahren zu dem Erg., dass eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare und damit materiell unionsrechtswidrige Beihilfe vorliegt, ergeht ein Beschluss, wonach die Maßnahme innerhalb einer angemessenen Frist aufzuheben oder umzugestalten ist (Art. 108 Abs. 2 AEUV); hinsichtlich neuer Beihilfen untersagt die Kommission grds. die Einführung der Maßnahme (Art. 9 Abs. 6 VfVO).

Rückforderungsentscheidung: Ist die betreffende Maßnahme bereits durchgeführt worden, verpflichtet die Kommission die Mitgliedstaaten zudem in ständiger Praxis, die Beihilfe nebst Zinsen von den Empfängern zurückzufordern (Art. 16 VfVO, EuGH v. 14.1.1997 – C-169/95 – Spanien/Kommission, Slg 1997, I-135, Rz. 47). Die Zinsen werden nach einem von der Kommission festgelegten angemessenen Satz für den Zeitraum zwischen Auszahlung und Rückzahlung der Beihilfe berechnet (Art. 16 Abs. 2 VfVO). Für bestehende Beihilfen kann eine Rückforderung allerdings erst ab Eintritt der Sperrwirkung und damit ab dem Zeitpunkt der Feststellung ihrer Unvereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt ergehen (vgl. Anm. 526 f.; EuGH v. 15.3.1994 – C-387/92 – Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, Slg 1994, I-877, Rz. 20).

Die Rückabwicklung erfolgt mangels einschlägiger europäischer Vorschriften anhand der Vorgaben des nationalen Verfahrensrechts (§ 16 Abs. 3 VfVO). Im deutschen Recht vollzieht sich diese regelmäßig im Rahmen der §§ 48, 49 VwVfG über die Rücknahme von Verwaltungsakten. Bezüglich Steuerverwaltungsakten sind die Vorgaben der §§ 129 ff.; 172 ff. AO zu beachten (zur Schwierigkeit der Anwendung der strechtl. Korrekturvorschriften vgl. *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilfe-

recht und Besteuerung, 2011, 32). Dabei ist jedoch der Effektivitätsgrundsatz zu beachten. Die Anwendung des nationalen Rechts darf die Rückabwicklung nicht praktisch unmöglich machen und muss das Interesse der Union in vollem Umfang berücksichtigen (EuGH v. 20.3.1997 – C-24/95 – Alcan, Slg 1997, I-1591, Rz. 24 mwN). Außerdem ist das europarechtl. Äquivalenzgebot zu beachten, wonach europäische Sachverhalte nicht schlechter behandelt werden dürfen als rein nationale (EuGH v. 21.9.1983 – Rs. 205/82 bis 215/82 – Deutsche Milchkontor, Slg 1983, 2633, Rz. 23). Ein Ausschluss der Rückabwicklung ist grds. nur möglich, wenn ein Verstoß gegen allgemeine Rechtsgrundsätze des Unionsrechts vorliegt (Art. 16 Abs. 1 VfVO). Insbesondere gilt in diesem Rahmen nur ein eingeschränkter Vertrauensschutz der Beihilfeempfänger, der von der Einhaltung der Vorgaben des Art. 108 Abs. 3 AEUV durch den Mitgliedstaat abhängig gemacht wird (EuGH v. 20.3.1997 – C-24/95 – Alcan, Slg 1997, I-1591, Rz. 25). Nationale Ausschlussfristen sind grds. unbeachtlich, und ein etwaiges Ermessen der Behörden ist auf null reduziert (EuGH v. 20.3.1997 – C-24/95 – Alcan, Slg 1997, I-1591, Rz. 34 ff.). Auch die drohende Insolvenz eines betroffenen Unternehmens schließt die Rückforderung nicht aus (EuGH v. 2.7.2002 – C-499/99 – Kommission/Spanien, Slg 2002, I-6031, Rz. 38). Ist die Rückforderung allerdings tatsächlich unmöglich, etwa weil das Unternehmen nicht mehr existiert, so scheidet eine dahingehende Anordnung aus (EuGH v. 23.2.1995 – C-349/93 – Italien/Kommission, Slg 1995, I-343, Rz. 12). Zu beachten sind ferner die Vorschriften über die Verjährung, die zehn Jahre nach Gewährung der Beihilfe eintritt (dazu näher von Brockel/Wohlhöfler, IWB 2014, 287 [293 ff.] zur Vorgängerregelung der VfVO, VO 659/99, ABl. EG 1999 Nr. L 83, 1); Maßnahmen der Kommission oder eines Mitgliedstaats auf Antrag der Kommission führen zu einer Unterbrechung der Frist (Art. 17 VfVO).

Einstweilen frei.

528–529

IV. EU-Grundrechte-Charta

Schrifttum: *Jarass*, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013; *Hahn*, Berührungspunkte zwischen Grundrechte-Charta und deutschem Steuerrecht – Folgerungen aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Åkerberg Fransson, ISR 2015, 25 und 50; *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015; *Poelmann*, Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, Intertax 2015, 173; *Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265; *Oppel/Sendke*, Unionsrechtlicher Grundrechtsschutz beim internationalen Informationsaustausch, IStR 2018, 110; *Peeters*, The Ne Bis in Idem Rule: Do the EUCJ and the ECtHR Follow the Same Track?, EC Tax Review 2018, 182; *Kofler*, Europäischer Grundrechtsschutz im Steuerrecht, DStJG 42 [2018], 125; *Perrou*, Fundamental Rights in EU Tax Law, in *Pananyi/Traversa/Haslehner* (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 511.

1. Bedeutung und Systematik

530

Die EU-Grundrechte-Charta hat mit Blick auf die Besteuerung noch nicht dieselbe Durchschlagskraft erlangt wie Grundfreiheiten und Beihilferecht. Es ist aber durchaus denkbar, dass ihr in Zukunft eine wachsende Bedeutung zukommt (so *Poelmann*, Intertax 2015, 173; *Lehner*, IStR 2016, 265; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, S. 86 ff. und 178 ff.; *Perrou* in *Pananyi/Traversa/Haslehner*, Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 511). In Be-

tracht kommen dabei insbes. Verpflichtungen der Mitgliedstaaten aus dem Gleichheitssatz des Art. 20 GR-Charta (dazu umfassend *Lehner*, IStR 2016, 265; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, S. 86 ff.). Die Verpflichtungen aus der Grundrechte-Charta treten dann neben die grundrechtl. Verpflichtungen aus den Verfassungen der Mitgliedstaaten, wobei der EuGH die zweifelhafte Einschränkung macht, dass das Schutzniveau der Grundrechte-Charta sowie der Vorrang und die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigt werden dürften (EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10 – Åkerberg Fransson, NJW 2013, 1415, Rz. 29; krit. etwa *Hahn*, ISR 2015, 50 [54]). Letztlich wird die weitere Entwicklung von der Auslegung des Art. 51 GR-Charta durch den EuGH abhängen, der den Anwendungsbereich der Charta auf Maßnahmen der Mitgliedstaaten festlegt.

531 2. Anwendungsbereich

Die Charta ist gem. ihres Art. 51 umfassend anwendbar auf sämtliche Handlungen der EU, während die Mitgliedstaaten nur bei der Durchführung des Unionsrechts, etwa bei der Umsetzung von Richtlinien, gebunden sind (s. dazu näher *Jarass*, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Art. 51 Rz. 16 ff.; *Streinz/Michl* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 51 AEUV Rz. 7 ff.; *Kofler*, DStJG 42 [2018], 125 [141]). Die Durchführung nahm der EuGH (EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10 – Åkerberg Fransson, NJW 2013, 1415) bereits für Steuersanktionen nach nationalem Recht bei einer Verletzung von unionsrechtl. geregelten MwStErklärungspflichten an (s. *Widmann*, UR 2014, 5; deutlich begrenzend BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, NJW 2013, 1499, Rz. 91). Auch in der Festsetzung einer im nationalen Recht vorgesehenen Geldbuße bei Verstoß gegen eine Anordnung, mit der im Rahmen eines Austausches zwischen nationalen Steuerbehörden aufgrund der Richtlinie 2011/16 von ihm die Mitteilung von Informationen verlangt wurde, liegt eine Durchführung des Unionsrechts (so EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15 – Berlioz Investment Fund SA 5, ABl. EU 2017 Nr. C 239, 8, Rz. 32 ff.; dazu *Oppel/Sendke*, IStR 2018, 110 [113]). Zu Recht für die ErbSt verneint dies hingegen der BFH (BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746; krit. *Hahn*, BB 2014, 23 [25 f.]). Eine Durchführung des Unionsrechts liegt schließlich auch dann nicht vor, wenn bei der Einkommensteuerfestsetzung auf Beweismittel aus einem Strafverfahren zurückgegriffen wird, das wegen Mehrwertsteuerbetrugs eingeleitet worden war (EuGH v. 24.10.2019 – verb. Rs. C-469/18, C-470/18, IN und JM, IStR 2019, 969, Rz. 18).

532 3. Gewährleistungen

Freiheitsgrundrechte der Grundrechte-Charta: Für das StRecht ist zunächst die Berufs- und Unternehmensfreiheit des Art. 16 GR-Charta relevant, da der EuGH in der Vergangenheit wiederholt eine Einschränkung dieser Freiheit (bzw. genauer: des entsprechenden als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannten Unionsgrundrechts) für Fälle angenommen hatte, wo ein Abgabentatbestand an die berufliche Tätigkeit anknüpft (EuGH v. 11.7.1989 – C-265/87 – Schröder, Slg 1989, 2237, Rz. 18; EuGH v. 21.2.1991 – C-143/88 und C-92/89 – Zuckerfabrik Süderdithmarschen, Slg 1991, I-415, Rz. 76; EuGH v. 21.3.1991 – C-359/89 – Safa, Slg 1991, I-1677, Rz. 15–22; *Jarass*, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Art. 16 Rz. 17). Hingegen ist derzeit nicht abschließend geklärt, ob die Eigentumsfreiheit des Art. 17 GR-Charta vor der Erhebung von Abgaben schützt (dagegen *Jarass*,

Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Art. 17 Rz. 22 mwN; zweifelnd *Hahn*, BB 2014, 23 [25], unter Hinweis darauf, dass der EGMR die Steuern nicht vollständig aus dem Anwendungsbereich der Eigentumsgarantie des Art. 1 des Zusatzprotokolls zur EMRK ausnimmt, sondern sie einer indes sehr zurückhaltenden Verhältnismäßigkeitskontrolle unterwirft, vgl. etwa EGMR v. 4.1.2008, Nr. 25834/05 – *Imbert de Tremiolles*, <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-84436>; s. dazu näher Anm. 580).

Allgemeiner Gleichheitssatz: Der Allgemeine Gleichheitssatz in Art. 20 GR-Charta hat bisher für das Recht der direkten Steuern keine eigenständige Bedeutung gewonnen. Er könnte aber, insbes. wenn der EuGH den Anwendungsbereich weit versteht, zu einem umfassenden Maßstab werden, an dem das Handeln der Unionsorgane und bei der Durchführung des Unionsrechts auch das Handeln der Mitgliedstaaten gemessen werden können (dazu umfassend *Lehner*, IStR 2016, 265; *Ohlendörfer*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, 218 ff.).

Justizgrundrechte: Art. 47 Abs. 2 GR-Charta statuiert Justizgrundrechte (dazu EuGH v. 29.3.2012 – C-500/10 – *Belvedere Costruzioni*, UR 2012, 768, Rz. 23 ff.). Danach hat jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, das Recht, bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen. Ein solches Recht stellt der Schutz vor willkürlichen oder unverhältnismäßigen Eingriffen der öffentlichen Gewalt in die Sphäre der privaten Betätigung einer natürlichen oder juristischen Person dar (vgl. EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15 – *Berlioz Investment Fund SA* 5, ABl. EU 2017 Nr. C 239, 8, Rz. 52). Die betroffene Person hat einen Anspruch darauf, dass ihre Sache von einem unabhängigen und unparteiischen Gericht verhandelt wird. Die Wahrung dieses Rechts setzt voraus, dass die Entsch. einer Verwaltungsbehörde, die die Voraussetzungen der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit nicht selbst erfüllt, einer späteren Kontrolle durch ein Gericht unterliegt, das insbes. befugt sein muss, sich mit allen relevanten Fragen zu befassen. Im Verfahren um die Sanktion für die Nichtbefolgung einer Anordnung, mit der im Rahmen eines Austauschs zwischen nationalen Steuerbehörden aufgrund der Richtlinie 2011/16 die Mitteilung von Informationen verlangt wurde, muss das Gericht daher die Rechtmäßigkeit der Anordnung prüfen können (EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15 – *Berlioz Investment Fund SA* 5, ABl. EU 2017 Nr. C 239, 8, Rz. 56). Die gerichtliche Kontrolle der Rechtmäßigkeitsvoraussetzung der Anordnung im Zusammenhang mit der voraussichtlichen Erheblichkeit der erbetenen Informationen ist auf die Prüfung beschränkt, ob diese Erheblichkeit offenkundig fehlt. Zur Prüfung muss das Gericht, nicht aber der Verwaltungsunterworfenen, Zugang zu dem vom ersuchenden Mitgliedstaat an den ersuchten Mitgliedstaat gerichteten Informationsersuchen haben (EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15 – *Berlioz Investment Fund SA* 5, ABl. EU 2017 Nr. C 239, 8, Rz. 75 ff. und 90 ff.). Zum weitgehend harmonisierten MwStRecht hat der EuGH (EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10 – *Åkerberg Fransson*, NJW 2013, 1415) entschieden, dass das in Art. 50 GR-Charta aufgestellte Verbot einer doppelten strafrechtl. Sanktionierung (ne bis in idem) einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, wegen Nichtbeachtung von Erklärungspflichten eine stl. Sanktion und danach eine strafrechtl. Sanktion zu verhängen, sofern die erste Sanktion keinen strafrechtl. Charakter hat (zur Bedeutung für das deutsche Recht s. *Hahn*, jurisPR-SteuerR 30/2013, Anm. 4; zum Vergleich von Vorgaben nach EU-GR-Charta *Peters*, EC Tax Review 2018, 182).

Einstweilen frei.

533–539

V. Ertragsteuerliches Sekundärrecht

Schrifttum allgemein: *Grau Ruiz*, Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims, *Intertax* 2000, 241; *Jirousek*, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen, 2001; *Garcia Prats*, Mutual Assistance in Collection of Tax Debts, *Intertax* 2002, 56; *Seer*, Vollstreckungsamtshilfe in Steuersachen in Europa, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, 2012, 85; *Seer*, Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters, *EC Tax Review* 2013, 66; *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 4. Aufl. 2016.

Mutter-Tochter-Richtlinie: *Maisto*, Proposal for an EC Exemption of Capital Gains Realized by Parent Companies of Member States, *European Taxation* 2002, 28; *Zorn*, Die Verdrängungswirkungen der EU-Grundfreiheiten am Beispiel EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, *Slg* 2011, I-305; *Listl*, Anmerkungen zum Entwurf der Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie vom 25.11.2013, *IStR* 2014, 448; *Brokelind*, Legal Issues in Respect of the Changes to the Parent-Subsidiary Directive as a Follow-Up of the BEPS Project, *Intertax* 2015, 814; *Tavares/Bogenschneider*, The New De Minimis Anti-abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?, *Intertax* 2015, 484; *Marchgraber*, Cross-Border Tax Arbitrage, the Parent-Subsidiarity Directive (2011/96) and Double Tax Treaty Law, *BIT* 2016, 123; *Weber*, The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, *Intertax* 2016, 98; *Bundgaard* ua., First Domestic Decisions on the 2015 Parent-Subsidiary GAAR Implementation: Guiding Principles for EU Member States?, *Intertax* 2018, 716; *Eberhardt*, Pflicht zur Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie im Rahmen der Gewerbesteuer, *IStR* 2019, 584.

Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie: *Distaso/Russo*, The EC Interest on Royalties Directive – A Comment, *European Taxation* 2004, 143; *Aigner*, Bericht der Kommission zur Funktionsweise der Zinsen-Lizenz-Richtlinie, *SWI* 2009, 504; *Eberhartinger/Six*, Taxation of Cross-Border Hybrid Finance: A Legal Analysis, *Intertax* 2009, 4; *Bundgaard*, Classification and Treatment of Hybrid Financial Instruments and Income Derived Therefrom under EU Corporate Tax Directives, *European Taxation* 2010, 442 und 490; *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, 2010; *Verdoner/Offermanns/Huibregtse*, A Cross-Country Perspective on Beneficial Ownership, *European Taxation* 2010, 419 und 465.

Sparzinsrichtlinie: *Larking*, Another go at the Savings Directive – third time lucky?, *EC Tax Review* 2001, 220; *Dassesse*, The EU Directive 'on taxation of savings' the provisional end of a long journey?, *EC Tax Review* 2004, 41; *Aigner/Gläser*, Die Zahlstelle im Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes, *SWI* 2005, 263; *Sailer/Ismer*, Steuergerechtigkeit in Europa durch Information über Zinserträge und ihre Besteuerung an der Quelle?, *IStR* 2005, 1; *Aigner*, Die Sparzinsenrichtlinie – Die Koordinierung der Besteuerung von Zinsen in Europa, 2009; *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, 2010; *Strub*, Automatischer Informationsaustausch in der EU: Was bringt die neue Zinssteuerrichtlinie?, *IStR* 2014, 313.

Fusionsrichtlinie: *Vinther/Werlauff*, Community Law and the Independent Business as Interpreted by the ECJ in *Andersen & Jensen ApS*, *European Taxation* 2002, 441; *Benecke/Schnitger*, Final Amendments to the Merger Directive: Avoidance of Economic Double Taxation and Application to Hybrid Entities, Two Conflicting Goals, *Intertax* 2005, 170; *van den Brande*, The Merger Directive amended the final version, *EC Tax Review* 2005, 119; *Aurelio*, An Analysis of the 2005 Amendments to the Merger Directive, *Intertax* 2006, 333; *Russo*, Partnerships and Other Hybrid Entities and the EC Corporate Direct Tax Directives, *European Taxation* 2006, 478; *Russol/Offermanns*, The 2005 Amendments to the EC Merger Directive, *European Taxation* 2006, 250; *Daiber*, The ECJ's Decision in *A.T. v. Finanzamt Stuttgart* – Körperschaften, *European Taxation* 2009, 364; *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 2009; *Lozev*, Survey of Implementation of the EC Merger Directive – A Summary with Comments, *European Taxation* 2010, 84; *Helminen*, Must EU Merger Directive Benefits Be Made Available

where EEA States Are Involved?, *European Taxation* 2011, 179; *Jiménez-Valladolid de L'Hortellerie-Fallois*, The Permanent Establishment: Still a (Permanent) Requirement?, *EC Tax Review* 2014, 4.

Missbrauchsbekämpfungsrichtlinien (ATAD 1 und ATAD 2): *Becker/Loose*, EU-Kommission präsentiert Vorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie, *IStR* 2016, 153; *Benítez Régil*, BEPS Action 2, 3 and 4 and the Fundamental Freedoms: Is There A Way Out?, *European Taxation* 2016, 238; *Douma/Kardachaki*, The Impact of European Union Law on the Possibilities of European Union Member States to Adapt International Tax Rules to the Business Models of Multinational Enterprises, *Intertax* 2016, 746; *Dourado*, The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?, *Intertax* 2016, 440; *Eilers/Oppel*, BEPS erreicht die EU: Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission, *IStR* 2016, 312; *de Groot*, The Switch-Over Provision in the Proposal for an Anti-tax Avoidance Directive and Its Compatibility with the EU Treaty Freedoms, *EC Tax Review* 2016, 162; *Jochimsen/Zinowsky*, BEPS und der Weg der Europäischen Union – Anmerkungen zum ersten Entwurf einer europäischen Richtlinie gegen Steuervermeidungsansätze, *ISR* 2016, 106; *Jochimsen/Zinowsky*, Konkretisierung der europäischen Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken, *ISR* 2016, 318; *Linn*, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Anpassungsbedarf in der Hinzurechnungsbesteuerung?, *IStR* 2016, 645; *Navarro/Parada/Schwarz*, The Proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts, *EC Tax Review* 2016, 117; *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog „Anti-BEPS-Richtlinie“ – Systematische Würdigung der Implikationen für den deutschen Rechtskreis, *IStR* 2016, 960; *van Os*, Interest Limitation under the Adopted Anti-Tax Avoidance Directive and Proportionality, *EC Tax Review* 2016, 184; *Ginevra*, The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU level, *Intertax* 2017, 120; *Kahlenberg/Oppel*, ATAD: Erweiterung um Regeln gegen Hybrid Mismatches mit Drittstaaten, *NWB* 2017, 1732; *Moser/Hentschel*, The Provisions of the EU Anti-Tax Avoidance Directive Regarding Controlled Foreign Company Rules: A Critical Review Based on the Experience with the German CFC Legislation, *Intertax* 2017, 606; *Franz*, Die Bedeutung der ATAD-GAAR für § 42 AO, *DStR* 2018, 2240; *Kuzniacki*, Implementing the ATAD's CFC Rules by Poland Contrary to EU Primary Law: A Solitary Example or the Beginning of Infamous Trend?, *EC Tax Review* 2018, 160; *Musil*, Die ATAD-Richtlinien – Ein Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik der EU?, *FR* 2018, 933; *Bier/Dehne*, Zinsabzugsbeschränkungen – BEPS AP 4/Art. 4 ATAD: Ein Doppelbesteuerungsproblem oder mehr?, *IStR* 2019, 610; *de Charette*, The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuse in EU Corporate Direct Tax Law, *EC Tax Review* 2019, 176; *Ismer* Abuse of Law as a General Principle of European Union (Tax) Law, in *Haslechner ua.*, A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, 2020, i.E.

Streitbeilegungsrichtlinie: *Cerioni*, The Commission's Proposal for a Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: overcoming the final hurdle of juridical double taxation within the European Union?, *European taxation* 2017, 182; *Grotherr*, Verbesserte Wirksamkeit von Streitbeilegungsverfahren zur Lösung von Doppelbesteuerungskonflikten, *RIW* 2017, 331; *Strotkemper*, Reformiertes Streitbeilegungsverfahren für Doppelbesteuerungskonflikte in der EU – Überblick zum Richtlinienvorschlag vom 25.10.2016, *IWB* 2017, 55; *de Carolis*, The EU Dispute Resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial Protection Under Art. 47 of the EU Charter of Fundamental Rights, *European Taxation* 2018, 495; *Voje*, EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court?, *European Taxation* 2018, 309; *Zinowsky/Schönfeld*, Verfahren zur Beilegung von Streitigkeiten in Doppelbesteuerungssituationen – Überblick über die neue EU-Richtlinie, *ISR* 2018, 106; *Piotrowski/Ismer ua.*, Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation, *Intertax* 2019, 678.

Kommissionsinitiativen zur GKB und GKKB: *Aujean*, The harmonisation of corporate taxation in the EU: a long and winding road, in *Lang/Weinzierl* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, FS Friedrich Rödler, 2010, 43; *Scheffler/Krebs*, Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG,

DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13; *Vascega/van Thiel*, The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?, *European Taxation* 2011, 374; *Spengel/Oestreicher*, Common Corporate Tax Base in the EU – impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens, 2012; *Spengel/Zöllkau*, Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income – An International Comparison, 2012; *Weber* (Hrsg.), CCCTB – Selected Issues, 2012; *Lang*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der EU – jüngste Initiativen der EU-Kommission, SWI 2013, 206; *Scheffler/Köstler*, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G (K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil I), DStR 2013, 2190; *Lang*, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen, IStR 2013, 365; *Bardens/Scheffler*, Auswirkungen einer GKB auf die Vorteilhaftigkeit von FuE-Projekten, Ubg 2017, 155; *de Groot*, Group Provisions in the Common (Consolidated) Corporate Tax Base, *Intertax* 2017, 742; *Eiling*, Das GK(K)B-Projekt bekommt neuen Wind, IWB 2017, 49; *Gutmann/Raingeard de la Blétière*, CC(C)TB and International Taxation, *EC Tax Review* 2017, 233; *Jakob/Fehling*, Harmonisierung 2.0 – Überblick über die wesentlichen Neuerungen im GKB-Richtlinienentwurf, ISR 2017, 290; *Krauß*, Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vom 25.10.2016, IStR 2017, 479; *Lopez*, Formulary Apportionment in the European Union, *Intertax* 2017, 631; *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, *ifst-Schrift* 518, 2017; *Velte/Mock*, EU-Richtlinienentwurf über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016 – Eine rechtsvergleichende und kritische Analyse zur steuerlichen Gewinnermittlung, *StuW* 2017, 126.

Digitalsteuern: *Cerioni*, The European Commission Proposal for a 3 % „Call Rate“ as a New Suggestion for a EUCIT: An Assessment Against the Criteria for a Fair Taxation, *EC Tax Review* 2018, 237; *Schön*, Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy, *BIT* 2018, 278; *Sinnig*, The Reflection of Data-Driven Value Creation in the 2018 OECD and EU Proposals, *EC Tax Review* 2018, 325; *Cui*, The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals, *National Tax Journal* 2019, 839; *Schön*, Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, IStR 2019, 647.

540 1. Überblick

Die Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Zahlungsströmen wird im Bereich der direkten Steuern, allerdings nur partiell, durch die nachfolgend dargestellten Richtlinien (s. allg. zu Richtlinien Anm. 411) vermieden. Mit der EU-Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU, ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1) sowie der EU-Betriebsrichtlinie (RL 2008/55/EG, ABl. EU 2008 Nr. L 150, 28) bestehen zudem verfahrensrechtl. Richtlinien für eine grenzüberschreitende Zusammenarbeit, die hier nicht näher erörtert werden können (dazu *Grau Ruiz*, *Intertax* 2000, 241; *Garcia Prats*, *Intertax* 2002, 56; *Jirousek*, *Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen*, 2001; *Seer in Holoubek/Lang*, *Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa*, 2012, 85 ff.; *Seer*, *EC Tax Review* 2013, 66). Dasselbe gilt für die Richtlinie zu Anzeigepflichten in Bezug auf Steuermodelle (Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. EU 2018 Nr. L 139, 1; dazu etwa *Kofler/Pistone*, IStR 2017, 705 [707 f.]; *Cachia*, *EC Tax Review*, 2018, 206; zur Umsetzung in Deutschland etwa *Eilers/Sommer*, ISR 2019, 75; zum OECD-BEPS-Projekt als Kontext s. Anm. 1007). Das EU-Schiedsabkommen (Übereinkommen 90/436/EWG, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 10; dazu *Lehner in Vogel/Lehner*, *DBA*, 6. Aufl. 2014, Art. 25 OECD-MA Rz. 300) ist keine Rechtsquelle des europäischen Sekundärrechts, sondern ein multilaterales Abkommen der Mit-

gliedstaaten. Beachtlich ist schließlich, dass die Rechte aus den Richtlinien bisweilen unter einem ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalt stehen; soweit dies nicht der Fall ist, greift gleichwohl das Missbrauchsverbot als Allgemeines Rechtsprinzip des Unionsrechts (vgl. Anm. 406 und Anm. 442).

2. Mutter-Tochter-Richtlinie

541

Ziel der Mutter-Tochter-RL (MTR) ist die Verhinderung einer nachteiligen Besteuerung oder gar Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften (RL 90/435/EWG, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6; im Sinne der letzten Novellierung RL 2003/123/EG, ABl. EU 2004 Nr. L 7, 41; s. auch *Kofler* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 14.1 ff.). Der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft muss die wirtschaftliche Doppelbesteuerung (Steuerzugriff auf Ebene der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft) durch indirekte Anrechnung oder Freistellung beseitigen. Ferner darf der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft keine Quellensteuer auf die Ausschüttung erheben. Die Umsetzung in nationales Recht erfolgt durch § 43b iVm. § 50d EStG sowie § 8b KStG (vgl. § 43b Anm. 1); bei der GewSt wurde § 9 Nr. 7 GewStG eingefügt (zur Frage, ob eine Umsetzungspflicht der MTR bei der Gewerbesteuer besteht, vgl. *Eberhardt*, IStR 2019, 584). Die Kommission hatte Ende 2013 einen Richtlinienvorschlag unterbreitet (KOM [2013] 814 endg.; dazu *Listl*, IStR 2014, 448). In der Folge wurde zunächst durch die RL 2014/86/EU des Rates v. 8.7.2014 zur Änderung der RL 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EU 2014 Nr. L 219, 40 das Korrespondenzprinzip in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MTR eingefügt, das die Freistellung im Staat der Muttergesellschaft von einer Besteuerung im Staat der Tochtergesellschaft abhängig macht. Später wurde durch RL (EU) 2015/121 des Rates v. 27.1.2015 zur Änderung der RL 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EU 2015 Nr. L 21, 1 eine Allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift in Art. 1 Abs. 2 und 3 MTR eingefügt (dazu *Tavares/Bogenschneider*, Intertax 2015, 484; *Weber*, Intertax 2016, 98; *Bundgaard* ua., Intertax 2018, 716); auch für die Zeit vor der Änderung hat der EuGH (EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-116/16 und C-117/16 – T Danmark und Y Danmark Aps, IStR 2019, 266; dazu *González-Barreda*, European Taxation 2019/9; *Confédération Fiscale Européenne*, European Taxation 2019/10; sowie Anm. 442) mit seiner Entsch. in den dänischen Missbrauchsfällen zudem ein Missbrauchsverbot als Ausprägung eines Allgemeinen Rechtsprinzips in die MTR hineingelesen.

Art. 4 MTR vermeidet eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Gewinnausschüttungen aus dem Ausland. Dazu stehen dem Mitgliedstaat nach Art. 4 Abs. 1 MTR zwei Methoden zur Verfügung: Die Muttergesellschaft kann zum einen diese Gewinne freistellen. Zum anderen können die Muttergesellschaft und die Betriebsstätte den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft und jegliche Einzelgesellschaft für diesen Gewinn entrichten, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer auf ihre geschuldete Steuer anrechnen lassen. Die Mitgliedstaaten können für Gewinnausschüttungen aus inländ. und ausländ. Quellen jeweils einen anderen Mechanismus nutzen, ohne dass es zu einer Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV kommt, denn die Methoden stehen gleichwertig nebeneinander; insbes. ist der Verwaltungsaufwand im Rahmen der Anrechnungsmethode nicht als übermäßig anzusehen (EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test

Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753, Rz. 47 f.; EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305, Rz. 90). Der Stpfl. kann sich aufgrund der unmittelbaren Wirkung des Art. 4 Abs. 1 MTR auf beide Methoden berufen (EuGH v. 12.2.2009 – C-138/07 – Cobelfret, Slg 2009, I-731, Rz. 65; zur Frage, welche Methode zur Anwendung kommt, wenn die nationale Rechtsordnung die wirtschaftliche Doppelbesteuerung überhaupt nicht verwendet s. östVwGH v. 25.10.2011 – 11/15/0070; dazu Zorn, IStR 2012, 86; sowie Anm. 425).

Nach Art. 4 Abs. 2 MTR können die Mitgliedstaaten – korrespondierend zur Befreiung der Gewinnausschüttungen – ein Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen sowie einen Ausschluss der Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft vorsehen. Die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten können pauschal festgesetzt werden, wobei der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen darf. Art. 4 Abs. 2 MTR verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 54 AEUV, soweit das Ermessen unterschiedlich danach ausgeübt wird, ob eine innerstaatliche Muttergesellschaft Anteile an einer stpfl. oder nicht stpfl. Tochtergesellschaft hält (EuGH v. 24.9.2002 – C-168/01 – Bosal, Slg 2003, I-9409; EuGH v. 23.2.2006 – C-471/04 – Keller Holding, Slg 2006, I-2107).

Art. 5 Abs. 1 MTR befreit grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen vom Steuerabzug an der Quelle. Die hierdurch hervorgerufene Inländerdiskriminierung ist europarechtl. unbedenklich (Anm. 432; vgl. zu verfassungsrechtl. Zweifeln § 43b Anm. 3). Der EuGH definiert den Begriff StAbzug an der Quelle als „eine auf die Einkünfte, die eine Muttergesellschaft von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft erhalten hat, erhobene Steuer, deren auslösender Tatbestand die Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren ist, wenn die Erträge dieser Wertpapiere die Besteuerungsgrundlage dieser Steuer sind und der Steuerpflichtige der Inhaber dieser Wertpapiere ist“ (EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753, Rz. 109; die KStErhöhung nach § 38 KStG stellt keinen StAbzug an der Quelle dar, vgl. § 38 KStG Anm. 4). Die Befreiung bezieht sich nicht nur auf die KSt, sondern betrifft unabhängig von ihrer Natur oder Bezeichnung jede Quellenbesteuerung der ausgeschütteten Dividenden (EuGH v. 8.6.2000 – C-375/98 – Fazenda Publica, Slg 2000, I-4243; zur Befreiung des SolZ vgl. Anhang 1 zu § 51a Anm. 22).

In den persönlichen Anwendungsbereich der RL fallen Gesellschaften, die eine im Anhang der RL aufgeführte Form aufweisen (Buchst. a); eine Ausdehnung auf andere Gesellschaftsformen ist nicht möglich (EuGH v. 18.6.2009 – C-303/07 – Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, Slg 2009, I-5145, Rz. 27; EuGH v. 1.10.2009 – C-247/08 – Gaz de France, Slg 2009, I-9225, Rz. 29 ff.). Zudem müssen sie nach dem StRecht eines Mitgliedstaats in diesem Staat ansässig sein; sie dürfen auch nicht aufgrund eines mit einem dritten Staat geschlossenen DBA als außerhalb der Union ansässig gelten (Buchst. b). Schließlich müssen sie einer in der RL genannten Steuer unterliegen (Buchst. c). In Deutschland sind hiervon unter die KSt fallende Gesellschaften wie die AG, KGaA, GmbH sowie bergrechtl. Gewerkschaft erfasst (vgl. § 43b Anm. 9).

Beteiligungserfordernis: Die Muttergesellschaft muss zu wenigstens 10 % am Kapital (zur Streubesitzdividende s. Anm. 494) einer Gesellschaft (Tochtergesell-

schaft) eines anderen Mitgliedstaats beteiligt sein; alternativ reicht es aus, wenn sie einen solchen Anteil an einer Tochtergesellschaft desselben Mitgliedstaats durch eine ganz oder teilweise in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte (Art. 2 Abs. 2 MTR) hält. Der Begriff „Anteil am Kapital“ umfasst nicht die Innehabung des Nießbrauchs an Anteilen (EuGH v. 22.12.2008 – C-48/07 – *Les Verges du Vieux Tauves SA*, Slg 2008, I-10627, Rz. 39). Mitgliedstaaten können Gesellschaften von der RL ausnehmen, die nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren im Besitz einer Beteiligung bleiben, aufgrund derer sie als Muttergesellschaft gelten (Art. 3 Abs. 2 MTR). Sie dürfen die Befreiung aber nicht davon abhängig machen, dass die Mindesthaltungsdauer im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung schon erfüllt war (EuGH v. 17.10.1996 – C-283/94 – *Denkavit ua.*, Slg 1996, I-5063).

Der sachliche Anwendungsbereich der RL betrifft Gewinnausschüttungen (Art. 1 Abs. 1 MTR, dies sind in Deutschland alle Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, auch Genussrechte, vgl. § 8 KStG Anm. 197). Der Terminus Gewinnausschüttung ist nicht definiert (*Maisto*, *European Taxation* 2002, 28). Jedoch kann negativ abgegrenzt werden, dass Steuergutschriften (EuGH v. 25.9.2003 – C-58/01 – *Océ van der Grinten*, Slg 2003, I-9809; hingegen sind Steuergutschriften einzubeziehen falls es sich um solche handelt, die eine bereits vom Anteilseigner gezahlte Steuer ausgleichen, vgl. EuGH v. 3.4.2008 – C-27/07 – *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, Slg 2008, I-2067, Rz. 32 ff.) sowie die Erstattung von Ausgleichszuschlägen, die als zusätzliche Abgabe zur KSt erhoben werden, keine Gewinnausschüttungen darstellen (EuGH v. 24.6.2010 – C-338/08 – *P. Ferrero* und C-339/08 – *General Beverage Europe*, Slg 2010, I-5741). Nach Art. 4 Abs. 1 MTR werden anlässlich der Liquidation ausgeschüttete Gewinne nicht erfasst; die Auflösung einer Gesellschaft im Rahmen einer Fusion durch Übernahme ist aber keine derartige Liquidation (EuGH v. 18.10.2012 – C-371/11 – *Punch Graphix*, DStRE 2013, 478). Auch Gewinne aus der Veräußerung der gehaltenen Anteile oder unrealisierte Gewinne sind keine Gewinnausschüttungen (*Terra/Wattel*, *European Tax Law*, 2018, 248).

Regelungen zur Bekämpfung der Steuervermeidung: Die RL sieht solche Regelungen seit den Änderungen in den Jahren 2014 und 2015 in weitergehendem Umfang vor: Es wurde zum einen der bisherige Vorbehalt für nationale Missbrauchsbekämpfungsvorschriften erweitert um eine für die Mitgliedstaaten verpflichtende Allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift in Art. 1 Abs. 2 und 3 MTR (dazu *Weber*, *Intertax* 2016, 98; zur Reichweite des Missbrauchsvorbehalts s. auch die EuGH-Vorlagen FG Köln v. 8.7.2016 – 2 K 2995/12, und FG Köln v. 31.8.2016 – 2 K 721/13, jeweils zu § 50d Abs. 3). Zum anderen wurde die Freistellung in der bis 31.12.2015 umzusetzenden Vorschrift des Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MTR unter den Vorbehalt gestellt, dass eine Besteuerung im Staat der Tochtergesellschaft erfolgt. Gegen beide Maßnahmen sind Bedenken mit Blick auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten erhoben worden (s. *Brokelind*, *Intertax* 2015, 814). Indessen dürften die geltend gemachten Verstöße gegen die Grundfreiheiten weitgehend nicht bestehen. Dies gilt insbes. für das Korrespondenzprinzip: Zwar erlauben die Grundfreiheiten eine Inländerdiskriminierung (s. Anm. 432). Auch ist beim gegenwärtigen Stand der Steuerharmonisierung von den Mitgliedstaaten keine Bindung an fremde Wertungen zu verlangen; vielmehr sind Diskrepanzen grds. hinzunehmen (s. Anm. 432). Indessen dürfen die Mitgliedstaaten durch Steuerharmonisierung durchaus weitergehende Verpflichtungen eingehen, was sie hier getan

haben. Lediglich bei der Ausgestaltung ist darauf zu achten, dass etwaige Abweichungen zwischen Regelsteuersatz und effektiver Besteuerung nicht zu einer Bevorzugung des Inlandsfalls führen. Trotz Art. 7 Abs. 2 MTR dürfte der Regelung grds. auch Vorrang vor den DBA zukommen (dazu näher *Marchgraber*, BIT 2016, 123).

542 3. Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie

Ziel der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie (ZLR) ist es, innerstaatliche und grenzüberschreitende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in der EU stl. gleichzustellen und stl. Belastungen wie erhöhten Verwaltungsaufwand, Cashflow-Probleme und Doppelbesteuerung zu beseitigen (RL 2003/49/EG, ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49, Erwägungsgründe 1, 2; dazu näher *Kofler* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2015, Rz. 14.1 ff.). Die Umsetzung der RL in nationales Recht erfolgt durch §§ 50g, 50h EStG (vgl. § 50g Anm. 1, § 50h Anm. 1).

Nach Art. 1 Abs. 1 ZLR hat der Quellenstaat Zinsen und Lizenzgebühren, unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden, von allen darauf erhebbaren Steuern zu befreien, wenn es sich beim wirtschaftlichen Eigentümer dieser Zahlungen um ein Unternehmen oder eine BS in einem anderen Mitgliedstaat handelt. Die StBefreiung gilt nur für den Nutzungsberechtigten der Zinsen, dh. für die Einheit, die wirtschaftlich betrachtet tatsächlicher Nutznießer der Zinsen ist und somit frei über deren Verwendung bestimmen kann (EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – N Luxembourg 1 ua., IStR 2019, 308, Rz. 84 ff.). Durch die Zins-Lizenzgebühren-RL wird der Zins- bzw. Lizenzgläubiger allein vor juristischer Doppelbesteuerung geschützt. Eine Belastung des Vergütungsschuldners durch Abzugsverbote wie § 8 Nr. 1 GewStG, aber auch § 4h EStG (ebenso für § 8a KStG, vgl. § 8a KStG Anm. 4) ist dagegen nicht von der RL untersagt (EuGH v. 21.7.2011 – C-397/09 – Scheuten Solar Technology, Slg 2011, I-06455; nachfolgend BFH v. 7.12.2011 – I R 30/08, BStBl. II 2012, 507); die abweichende Rspr. zur Mutter-Tochter-RL (EuGH v. 4.10.2001 – C-294/99 – Athinaiki Zythopii, Slg 2001, I-6797) lässt sich aufgrund der bestehenden Strukturunterschiede nicht übertragen: Bei der Mutter-Tochter-RL erfolgt die Besteuerung des Gewinns der Tochtergesellschaft zunächst in deren Ansässigkeitsstaat; der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft kann durch die Wahl zwischen Freistellung und indirekter Anrechnung nach Art. 4 Abs. 1 MTR eine Besteuerung mindestens auf seinem Steuerniveau durchsetzen. Im Erg. bedeutet dies, dass diese RL die Mitgliedstaaten vor Steuerwettbewerb dahingehend schützt, dass jeder der beiden Staaten eine Mindestbesteuerung auf seinem Steuerniveau durchsetzen kann. Hingegen schließt die Zins-Lizenzgebühren-RL eine Besteuerung des Vergütungsgläubigers im Ansässigkeitsstaat des Vergütungsschuldners aus. Wird dem Vergütungsschuldner zusätzlich ein BA-Abzug gewährt, so bleibt die Bestimmung des Steuerniveaus gänzlich dem Ansässigkeitsstaat des Vergütungsgläubigers vorbehalten; anders als bei der Mutter-Tochter-RL hat der Ansässigkeitsstaat des Vergütungsschuldners dann keine Möglichkeit, eine Mindestbesteuerung auf seinem Steuerniveau sicherzustellen. Eine derartige Verpflichtung zu einem unbeschränkbaren BA-Abzug ist aber in der Zins-Lizenzgebühren-RL nicht ausdrücklich vorgesehen; sie wäre auch mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, die dem europäischen StRecht zugrunde liegt (vgl. Anm. 437 ff.), unvereinbar.

In persönlicher Hinsicht müssen das die Zinsen oder Lizenzgebühren zahlende Unternehmen und das nutzungsberechtigte Unternehmen gem. Art. 1 Abs. 4 ZLR (s. *Verdoner/Offermanns/Huibregtse*, *European Taxation* 2010, 465) verbundene Unternehmen sein (Art. 1 Abs. 7 ZLR). Die Unternehmen müssen nach Art. 3 Buchst. a ZLR eine in der Liste im Anhang zur RL aufgeführte Rechtsform aufweisen, für Abkommenszwecke als in diesem Staat ansässig gelten und einer der in Art. 3 Buchst. a iii ZLR bezeichneten Steuer unterliegen. Der Nutzungsberechtigte darf für die Zinsen nicht von einer StBefreiung profitieren (EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – N Luxembourg 1 ua., IStR 2019, 308, Rz. 146 ff.). Nach Ansicht der Kommission soll unter den Anwendungsbereich der RL auch die gemeinsame Muttergesellschaft im Drittstaat von in EU-Mitgliedstaaten ansässigen Schwestertochtergesellschaften fallen (Art. 3.3.6.2 KOM[2009] 179 endg.). Ein verbundenes Unternehmen ist nach Art. 3 Buchst. b ZLR jedes Unternehmen, das wenigstens dadurch mit einem zweiten Unternehmen verbunden ist, dass das erste Unternehmen zu mind. 25 % am Kapital des zweiten Unternehmens beteiligt ist, das zweite Unternehmen zu mind. 25 % am Kapital des ersten Unternehmens beteiligt ist oder ein drittes Unternehmen unmitttelbar zu mind. 25 % am Kapital des ersten und des zweiten Unternehmens beteiligt ist (näher *Distaso/Russo*, *European Taxation* 2004, 143). Nach deutschem Recht sind daher allein KapGes. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und BS von EU-KapGes. von der Zins-Lizenzgebühren-RL erfasst (sowie die in Anlage 3 Nr. 1 zu § 50g genannten in Deutschland unbeschränkt kstplf. Körperschaften, vgl. § 50g Anm. 6).

Der sachliche Anwendungsbereich der Zins-Lizenzgebühren-RL ist auf Zinsen (vgl. § 50g Anm. 8) und Lizenzgebühren beschränkt (zur Klassifikation *Bundgaard*, *European Taxation* 2010, 442), soweit diese den fremdüblichen Betrag nach Art. 4 Abs. 2 ZLR oder die nationalen Unterkapitalisierungsregelungen nicht überschreiten (Art. 3.3.8 KOM[2009] 179 endg.; hinsichtlich diskriminierender Anwendung von Unterkapitalisierungsregelungen s. EuGH v. 17.1.2008 – C-105/07 – Lammers, Slg 2008, I-173). Mangels Verweises auf die Mutter-Tochter-RL ist es möglich, dass bestimmte hybride Zahlungen weder dieser RL noch der Zins-Lizenzgebühren-RL unterliegen (*Staringer/Tüchler* in *Lang/Schuch/Staringer*, *Quellensteuern*, 2010, 281 ff.; näher *Eberhartinger/Six*, *Intertax* 2009, 4).

Regelungen zur Verhinderung von Steuerumgehung: Nach Art. 5 Abs. 1 ZLR steht die RL der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Vermeidung von Betrug und Missbrauch nicht entgegen (näher *Staringer/Tüchler* in *Lang/Schuch/Staringer*, *Quellensteuern*, 2010, 281 ff.). Zudem können die Mitgliedstaaten nach Art. 5 Abs. 2 ZLR den Rechtsvorteil der RL entziehen, sofern Transaktionen hauptsächlich aus Gründen der Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und des Missbrauchs geschehen (zur Anwendung im nationalen Recht § 50g Anm. 17). Nach Ansicht der Kommission rechtfertigt Art. 5 ZLR nicht den Ausschluss der RL, wenn das Zahlungen empfangende Unternehmen durch ein im Drittland ansässiges Unternehmen kontrolliert wird, denn ein Gestaltungsmissbrauch durch zwischengeschaltete Gesellschaften wird schon durch die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 1 ZLR ausgeschlossen (Art. 3.3.9 KOM[2009] 179 endg.). Zwar enthält die Zins-Lizenzgebühren-RL keine ausdrückliche *Subject-to-tax*-Klausel; allein im Fall einer BS als Nutzungsberechtigter ist sichergestellt, dass Zinsen und Lizenzgebühren einmal innerhalb der EU der Steuer unterliegen (vgl. Art. 1 Abs. 5 Buchst. b ZLR). Dies soll in der Neufassung der RL geändert werden

(KOM[2011] 714 endg.). Die Europäische Kommission verweist in einem Bericht auf Möglichkeiten für Verbesserungen und Klarstellungen bei der praktischen Anwendung der Regelungen (KOM[2009] 179 endg.; näher *Aigner*, SWI 2009, 504). Diese sind in den Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission v. 11.11.2011 (KOM[2011] 714 endg.; vorangehend KOM[2003] 841 endg.) eingeflossen. Der Vorschlag zielt auf die Angleichung des Anwendungsbereichs der Zins-Lizenzgebühren-RL mit dem der Mutter-Tochter-RL durch bspw. Herabsetzung der Beteiligungsanforderungen (KOM[2011] 714 endg.) ab. Mit seiner Entsch. in den dänischen Missbrauchsfällen hat der EuGH (EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – N Luxembourg 1 ua., IStR 2019, 308; dazu *González-Barreda*, *European Taxation* 2019/9; *Confédération Fiscale Européenne*, *European Taxation* 2019/10 sowie Anm. 442) nunmehr aber sowohl ein Missbrauchsverbot als Ausprägung eines Allgemeinen Rechtsprinzips als auch eine *Subject-to-tax*-Klausel in die ZLR hineingelesen.

543 4. Sparzinsrichtlinie

Aufhebung durch Art. 1 Abs. 1 der RL (EU) 2015/2060 v. 10.11.2015 (ABl. EU 2015 Nr. L 301, 1). Die Sparzinsrichtlinie wurde zum 1.1.2016 aufgehoben, da ihr Gewährleistungsgehalt nunmehr durch die erweiterte Amtshilferichtlinie abgedeckt wird. Sie ist aber noch übergangsweise anwendbar, vgl. die Übergangsregelungen in Art. 1 Abs. 2 und 3 der RL (EU) 2015/2060.

544 5. Fusionsrichtlinie

Ziel der Fusionsrichtlinie (FR) ist die Beseitigung von Steuerhemmnissen bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen, insbes. bei Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, Einbringung von Unternehmensteilen und beim Austausch von Anteilen (RL 90/434/EWG, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1; erweitert durch RL 2005/19/EG, ABl. EU 2005 Nr. L 58, 19 und neu kodifiziert durch RL 2009/133/EG, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34; *Fehling in Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rz. 17.1 ff.). Bedeutung erlangte die Fusionsrichtlinie vor allem, nachdem gesellschaftsrechtl. Verschmelzungen und Spaltungen grenzüberschreitend innerhalb der Europäischen Gemeinschaft ermöglicht worden waren. Dies geschah zum einen durch die im Rahmen der Niederlassungsfreiheit nach Art. 54 AEUV ergangene Rspr. (vgl. Anm. 462) und zum anderen durch die Verordnung über das Statut der Europäischen Gesellschaft SE (Verordnung EG Nr. 2157/2001, ABl. EG 2001 Nr. L 294, 1, ergänzt durch RL 2001/86/EG, ABl. EG 2001 Nr. L 294, 22) und die RL über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften (RL 2005/56/EG, ABl. EU 2005 Nr. L 310, 1). Die Umsetzung in Deutschland erfolgte im Rahmen des UmwStG (zur Umsetzung in der EU: *Lozev*, *European Taxation* 2010, 84). Vereinzelt wirkt sich die RL auch bei Sonderfällen im Rahmen der Entstrickungsbesteuerung aus (vgl. § 4 Anm. 236 f.; zur Überschreitung der Vorgaben der Fusionsrichtlinie § 15 Anm. 977 ff.).

Auf drei Ebenen wird die Besteuerung vermieden: Auf Ebene der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft lösen die begünstigten Vorgänge keine Besteuerung eines Veräußerungsgewinns mit KSt aus; die RL bezieht sich aber nicht auf Verkehrssteuern (EuGH v. 20.5.2010 – C-352/08 – *Zwijnenburg BV*, Slg 2010, I-4303). Zur Wahrung der fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten muss das übertragene Vermögen einer BS der übernehmenden Gesellschaft im Mitgliedstaat der

einbringenden Gesellschaft zugerechnet werden und zur Erzielung ihres stl. zu berücksichtigenden Erg. beitragen (Art. 4 Abs. 2 Buchst. b FR; wo dies nicht der Fall ist, greift die auf Primärrecht gestützte Rspr. des EuGH zur Entstrickung, s. dazu Anm. 493 sowie *Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois*, EC Tax Review 2014, 4). Auf Ebene der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft unterliegen Wertsteigerungen durch den Untergang der Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft nicht der Besteuerung, wenn diese eine Beteiligung iHv. mind. 10 % besitzt (Art. 7 FR, korrespondierend zum Beherrschungsverhältnis nach der Mutter-Tochterrichtlinie, vgl. Anm. 541). Auf Ebene der Gesellschafter schließlich darf die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft aufgrund einer Umwandlung keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen (Art. 8 Abs. 1 FR). Eine nationale Regelung, die den Veräußerungsgewinn besteuert, sofern die erwerbende Gesellschaft nicht den historischen Buchwert der Anteile in ihrer eigenen StBil. ansetzt (doppelte Buchwertverknüpfung), ist rechtswidrig (EuGH v. 11.12.2008 – C-258/07 – A.T. AG, Slg 2007, I-185; *Daiber*, European Taxation 2009, 364). Die Gewährung von Steuervorteilen kann im Übrigen an einen fristgebundenen Antrag geknüpft werden, soweit die Fristregelung hinreichend genau, klar und vorhersehbar ist (EuGH v. 18.10.2012 – C-603/10 – Pelati d.o.o., DStRE 2013, 349).

Sonderfall der hybriden Gesellschaft: Betrachtet ein Mitgliedstaat eine gebietsfremde einbringende, erworbene oder übernehmende Gesellschaft aufgrund ihrer juristischen Merkmale anders als ihr Gründungsstaat als stl. transparent, dann sind die Gesellschafter ebenfalls nach den Vorschriften des Art. 11 FR zu begünstigen (näher *Russo*, European Taxation 2006, 478; *Benecke/Schmitzer*, Intertax 2005, 170). Zudem besteuert der Mitgliedstaat den Veräußerungsgewinn dieser Personen aus der Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an den Gesellschafter nicht (Art. 8 Abs. 3 FR; *van den Branden*, EC Tax Review 2005, 119).

Der sachliche Anwendungsbereich der RL umfasst Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen und Einbringungen sowie den Austausch von Anteilen (Art. 2 Buchst. e-d FR). Abspaltungen und Einbringungen müssen sich dabei mindestens auf Teilbetriebe (Art. 2 Buchst. j FR, vgl. EuGH v. 15.1.2002 – C-43/00 – Andersen, Slg 2002, I-379; näher *Vinther/Werlauff*, European Taxation 2002, 441) beziehen, wobei umgekehrt mindestens ein Teilbetrieb in der Ausgangsgesellschaft verbleiben muss (näher ua. *Aurelio*, Intertax 2006, 333). Bare Zuzahlungen (dazu näher EuGH v. 5.7.2007 – C-321/05 – Kofoed, Slg 2007, I-5795) sind bis maximal 10 % des Nennwerts der im Zuge des Austausches ausgegebenen Anteile möglich; eine Einbringung von Unternehmensteilen gegen Geldzahlung ist hingegen nicht von der RL gedeckt (EuGH v. 15.1.2002 – C-43/00 – Andersen, Slg 2002, I-379). Sitzverlegungen, durch die eine SE oder eine SCE ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, ohne dass dies zu ihrer Auflösung oder Gründung einer neuen juristischen Person führt, fallen auch in den Anwendungsbereich (Art. 2 Buchst. k FR; *Russol/Offermanns*, European Taxation 2006, 250; *Aurelio*, Intertax 2006, 333).

Persönlich ist die Richtlinie anwendbar auf jede Gesellschaft, die eine der in Anhang I Teil A der RL aufgeführten Formen aufweist (Buchst. a), nach dem StRecht eines Mitgliedstaats als in diesem Mitgliedstaat ansässig ist und nicht aufgrund eines DBA mit einem Drittstaat als außerhalb der Union ansässig angesehen wird

(Buchst. b) und ohne Wahlmöglichkeit einer der in Anhang I Teil B der RL aufgeführten oder entsprechenden Steuern unterliegt, ohne davon befreit zu sein (Buchst. c). Zudem ist die RL auch auf Gesellschaften mit Sitz im Hoheitsgebiet eines dem EWR angehörigen Drittlandes, mit dem ein Abkommen über gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Anm. 441, 551) besteht, anwendbar (EuGH v. 19.7.2012 – C-48/11 – A Oy, DStRE 2013, 148; näher *Helminen*, European Taxation 2011, 179).

Nach der Missbrauchsklausel in Art. 15 Abs. 1 FR kann die StBefreiung ganz oder teilweise versagt oder rückgängig gemacht werden, wenn der hauptsächliche Beweggrund Steuerhinterziehung oder -umgehung ist. Hiervon kann ausgegangen werden, wenn der Vorgang nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen wie der Umstrukturierung oder Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften beruht; das bloße Streben nach einem rein stl. Vorteil wie dem horizontalen Verlustausgleich (EuGH v. 17.7.1997 – C-28/95 – Leur-Bloem, Slg 1997, I-4161) genügt hingegen nicht. Schädlich ist es auch, wenn die aufgenommene Gesellschaft keine Tätigkeit entfaltet, keine Beteiligung hält und der aufnehmenden Gesellschaft nur hohe Verluste unklaren Ursprungs überträgt, selbst wenn es zu Einsparungen bei Strukturkosten kommt (EuGH v. 10.11.2011 – C-126/10 – Foggia, Slg 2011, I-10923). Dies haben die nationalen Behörden im Rahmen einer globalen Untersuchung jedes Einzelfalls zu prüfen (zu einer Nachweispflicht des Stplf.: *Terra/Wattel*, European Tax Law, 2018, 320 ff.). Nicht zulässig sind die Anwendung allgemein vorgegebener Kriterien oder generelle Vorschriften, die eine bestimmte Gruppe von Vorgängen automatisch und unabhängig davon, ob eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, vom Steuervorteil ausschließen (EuGH v. 17.7.1997 – C-28/95 – Leur-Bloem, Slg 1997, I-4161).

544a 6. Missbrauchsbekämpfungsrichtlinien (ATAD 1 und ATAD 2)

Bekämpfung der Steuervermeidung ist Gegenstand der RL 2016/1164/EU (Anti Tax Avoidance Directive – ATAD). Zunächst hatte die Kommission hier eine Empfehlung zur Einführung einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift und einer *Subject-to-tax*-Klausel (KOM[2012] 8806 endg.) sowie eine weitere Empfehlung zu Mindeststandards (Transparenz und Informationsaustausch) für verantwortungsvolles Handeln von Drittländern (KOM[2012] 8805 endg.) veröffentlicht (dazu und zu weiteren Kommissionsinitiativen *Lang*, IStR 2013, 365; *Lang*, SWI 2013, 206). Im Kontext der OECD-Arbeiten zu BEPS (s. Anm. 1007) hat die Kommission dann am 28.1.2016 ein Missbrauchsbekämpfungspaket (KOM[2016] 23 final; dazu *Becker/Loose*, IStR 2016, 153; *Dourado*, Intertax 2016, 440; *Eilers/Oppel*, IStR 2016, 312) präsentiert. Neben der Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und an den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung (KOM[2016] 24 endg.), dem Vorschlag zur Änderung der Amtshilferichtlinie zur Anwendung des automatischen Informationsaustausches auf länderbezogenen Berichterstattung (*Country by country*- Reporting, KOM[2016] 25 endg.) und der Empfehlung, einen *genuine economic activity test* in die DBA aufzunehmen, enthielt das Paket insbes. einen Entwurf für eine Missbrauchsbekämpfungsrichtlinie (KOM[2016] 26, endg.). Der Vorschlag (dazu *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 106; *Navarro/Parada/Schwarz*, EC Tax Review 2016, 117) ist mit gewissen Veränderungen als RL 2016/1164/EU (ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1; sog. ATAD 1-Richtlinie) beschlossen worden, die bis Ende 2018 umzusetzen gewesen wären (s. etwa *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 318; *Musil*, FR 2018, 933). Die ATAD 1-Richtlinie ist im

Mai 2017 durch eine weitere Richtlinie (die Richtlinie des Rates (EU) 2017/952 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABL. EU Nr. L 144, 1; sog. ATAD 2-Richtlinie) auf hybride Gestaltungen mit Drittländern ausgeweitet worden (dazu *Kahlenberg/Oppel*, NWB 2017, 1732).

Ziel ist die Bekämpfung missbräuchlicher Steuerpraktiken im Bereich des KStRechts. Die RL sieht dazu Mindeststandards vor. Sie hindert aber nicht darüber hinausgehende Maßnahmen der Mitgliedstaaten (vgl. Art. 3). Im Einzelnen sind darin fünf Maßnahmen vorgesehen:

- Zinsabzugsbeschränkungen in Anlehnung an die deutsche Regelung des § 4h EStG (Art. 4; dazu *Bier/Dehne*, IStR 2019, 610; s. aber die Bedenken der EFTA-Überwachungsbehörde v. 4.5.2016 – 086/16/COL, hinsichtlich deren Vereinbarkeit bei Gruppenbesteuerungsregimen mit den EWR-Grundfreiheiten),
- Vorschriften über eine Wegzugsbesteuerung (Art. 5),
- eine allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift (Art. 6; dazu *Franz*, DStR 2018, 2240; *de Charette*, EC Tax Review 2019, 176),
- Anforderungen an die Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7f.; dazu *Linn*, IStR 2016, 645; *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960; *Moser/Hentschel*, Intertax 2017, 606) sowie
- Grenzen für hybride Gestaltungen (Art. 9; zweifelnd an der Unionsrechtskonformität *Douma/Kardachaki*, Intertax 2016, 746 [754]).

Eine ursprünglich vorgesehene Vorschrift über den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (*Switch over*-Klausel) bei niedrig besteuerten Drittlandseinkünften (Art. 6 des Vorschlags) ist nicht beschlossen worden (krit. dazu *de Groot*, EC Tax Review 2016, 162).

Die Vereinbarkeit der Richtlinie mit Primärrecht, insbes. mit den unionalen Grundfreiheiten, ist, wie bereits angedeutet, umstritten (s. dazu ferner *Benítez Régil*, European Taxation 2016, 238; *Ginevra*, Intertax 2017, 120; *van Os*, EC Tax Review 2016, 184). Letztlich geht es um die Frage, ob die strengen Anforderungen an das Vorliegen von Missbrauch, die in der Rspr. des EuGH zur Rechtfertigung von Beschränkungen der Grundfreiheiten durch die Mitgliedstaaten entwickelt wurden, auch von den Sekundärrechtsakten einzuhalten sind. Dies erscheint, nicht zuletzt mit Blick auf die andere Struktur der Verhältnismäßigkeitsprüfung (s. Anm. 444) jedenfalls nicht gesichert. Zudem ist zu beachten, dass das Unionsrecht als primärrechtliches allgemeines Rechtsprinzip ein allgemeines Missbrauchsverbot enthält (EuGH v. 26.2.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – N Luxembourg 1 ua., IStR 2019, 308; dazu etwa *Ismer*, in Haslehner ua., A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, 2020, i.E.), das sowohl eine Grundlage für die allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift als auch für die besonderen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften bildet. Davon zu unterscheiden ist allerdings die Ausübung von in der Richtlinie vorgesehenen Wahlrechten, bei der die Mitgliedstaaten an das Primärrecht gebunden bleiben (s. dazu etwa *Kuzniacki*, EC Tax Review 2018, 160).

7. EU-Streitbeilegungsrichtlinie

544b

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wurden insbes. die Einführung von Schiedsverfahren auch jenseits des EU-Schiedsübereinkommens und eine RL zur

Vermeidung der Doppelbesteuerung diskutiert (*Lang*, IStR 2013, 365 [339 ff.]; s. auch die Mitteilung v. 11.11.2011 über Doppelbesteuerung im Binnenmarkt, KOM [2011] 712, endg.). Der im Oktober 2016 vorgelegte Richtlinienentwurf für eine Streitbeilegungsrichtlinie der Kommission (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, KOM[2016] 0686 final (dazu *Strotkemper*, IWB 2017, 55; *Cerioni*, *European Taxation* 2017, 182) wurde nach Modifikationen im Rat im Oktober 2017 als EU-Streitbeilegungsrichtlinie (Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates v. 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABl. EU 2017 Nr. L 265, 1; dazu *Grotherr*, RIW 2017, 331; *Voje*, *European Taxation* 2018, 309; *Zinowsky/Schönfeld*, ISR 2018, 106; *Piotrowski/Ismer* ua., *Intertax* 2019, 678) verabschiedet. Die Richtlinie war bis zum 30.6.2019 umzusetzen.

Die RL sieht ein Verständigungsverfahren, und, soweit dies nicht aus Sicht der beiden zuständigen Behörden erfolgreich abgeschlossen wurde, die Einsetzung eines Beratenden Ausschusses (oder alternativ eines Ausschusses für alternative Streitbeilegung nach Art. 10 der Richtlinie; dazu *Piotrowski/Ismer* ua., *Intertax* 2019, 678) vor. Die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses bzw. des Ausschusses für alternative Streitbeilegung wird verbindlich, wenn sich die zuständigen Behörden nicht doch noch anderweitig einigen. Während der Vorschlag ursprünglich als Verfahrensvoraussetzung ausdrücklich das Vorliegen einer Doppelbesteuerung benannte, wurde er im Gesetzgebungsprozess im Rat dahingehend modifiziert, dass keine Doppelbesteuerung mehr erforderlich ist, um das Verfahren zu eröffnen. Vielmehr reicht eine Streitigkeit im Zusammenhang mit einem DBA aus. Allerdings haben die Mitgliedstaaten nach Art. 16 Abs. 7 der Richtlinie die Möglichkeit, die Einsetzung eines Beratenden Ausschusses im Einzelfall zu verhindern, wenn keine Doppelbesteuerung vorliegt. Noch ungeklärt ist die Frage, ob Art. 47 GR-Charta und Art. 267 AEUV eine Gerichtsformigkeit des Verfahrens erfordern (*de Carolis*, *European Taxation* 2018, 495; *Piotrowski/Ismer* ua., *Intertax* 2019, 678).

8. Weitere Kommissionsinitiativen

545 a) Vorschläge für eine GKB (CCTB) und GKKB (CCCTB)

Einen Vorschlag für eine Richtlinie über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB-RLE) hat die Europäische Kommission im März 2011 vorgelegt (KOM[2011] 121 endg.; s. § 8 KStG Anm. 11). Diese sieht die Schaffung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von bestimmten in der Union ansässigen und der KSt unterliegenden Gesellschaften und Gruppen von solchen Gesellschaften vor; zudem sollen Vorschriften für die Berechnung und Anwendung dieser Bemessungsgrundlage festgelegt werden (Art. 1 GKKB-RLE, grds. *Vascega/van Thiel*, *European Taxation* 2011, 374; *Aujean*, FS Rödler, 2010, 43; *Fehling* in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rz. 18.1 ff.). Der Wegfall von Verrechnungspreisvorschriften und die Einführung des *One-Stop-Shop*-Prinzips sollen die Befolgungskosten senken (*Eijsden* in *Weber*, CCCTB, 2012, 127 ff.) und ein grenzüberschreitend möglicher Verlustausgleich soll eine überhöhte Gesamtbesteuerung vermeiden. Zur Sicherung der fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten (*Spengell/Oestreicher*, *Common Corporate Tax Base in Europe*, 2012) werden von der Kom-

mission derzeit Überarbeitungen vorgenommen, wobei zunächst die Steuerbemessungsgrundlage im Fokus steht (näher *Scheffler/Köstler*, DStR 2013, 2190).

Zur Bestimmung der GKKB wird zuerst das stl. Erg. jedes einzelnen Unternehmens berechnet (Art. 10 GKKB-RLE, näher *Spengell/Zöllkau*, Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income, 2012; näher zu stl. Bewertungsvorschriften: *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13; s. § 6 Anm. 3); freigestellt sind nach Art. 11 GKKB-RLE insbes. vereinnahmte Gewinnausschüttungen (Buchst. c), Erlöse aus der Veräußerung von Beteiligungen (Buchst. d) und Einkünfte einer BS in einem Drittland (Buchst. e). Danach erfolgt eine Konsolidierung der einzelnen Erg. der Gruppenmitglieder (Art. 55 ff. GKKB-RLE, näher *Sanders* in *Weber*, CCCTB, 2012, 1 ff.), wobei Gewinne und Verluste aus gruppeninternen Transaktionen eliminiert werden. Schließlich wird das konsolidierte positive Erg. auf Grundlage von drei gleich gewichteten Faktoren Arbeit, Vermögenswerte und Umsatz unter den in Frage kommenden Mitgliedstaaten aufgeteilt (näher *Hellerstein* in *Weber*, CCCTB, 2012, 220 ff.).

Zwei weitere Richtlinienvorschläge zur Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage hat die Kommission unterbreitet (dazu etwa *Eiling*, IWB 2017, 49; *Jakob/Fehling*, ISR 2017, 290; *Krauß*, IStR 2017, 479; *Velte/Mock*, StuW 2017, 126; zu den für Konzerne relevanten Vorschriften *de Groot*, Intertax 2017, 742; *Gutmann/Raingard de la Blétière*, EC Tax Review 2017, 233; monographisch *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, 2017). Der erste Vorschlag (COM[2016] 685 final) sieht keine Konsolidierung vor, sondern stellt lediglich eine Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKB) dar. Danach soll für Unternehmen einer bestimmten Größe die Anwendung der Vorschriften über die GKB verbindlich sein. Beachtlich sind die vorgesehenen Vergünstigungen zur Förderung von Forschung und Entwicklung (dazu näher *Bardens/Scheffler*, Ubg 2017, 155). Der andere Vorschlag hingegen hat eine verbindliche GKKB zum Gegenstand (COM[2016] 683 final). Probleme bereitet insbes. die Formel für die Aufteilung der Gewinne auf die Mitgliedstaaten (*Lopez*, Intertax 2017, 631).

b) Vorschläge für Digitalsteuern

546

Im Kontext des BEPS-Projekts der OECD (s. Anm. 1007) findet die Besteuerung der digitalen Wirtschaft große Aufmerksamkeit (dazu etwa *Schön*, BIT 2018, 278; *Schön*, IStR 2019, 647). Die Kommission hat hierzu im März 2018 zwei Richtlinienvorschläge unterbreitet (dazu *Ceroni*, EC Tax Review 2018, 237; *Sinnig*, EC Tax Review 2018, 325; *Cui*, National Tax Journal 2019, 839). Zum einen unterbreitete sie einen Vorschlag für eine RL des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (COM[2018] 147 v. 21.3.2018). Als kurzfristige Lösung hat sie eine RL des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen (Digital Services Tax) vorgeschlagen (COM[2018] 148 v. 21.3.2018). Beide Vorschläge stehen derzeit ersichtlich nicht vor der Umsetzung.

Einstweilen frei.

547–549

VI. Abkommen mit Drittstaaten

1. EWR-Abkommen

Schrifttum: *Cordewener*, Das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum: eine unerkannte Baustelle des deutschen Steuerrechts, FR 2005, 236; *Cordewener*, Seminar A: Der Einfluss von EU-Nichtdiskriminierungsregeln auf Nicht-EU-Staaten, IStR 2008, 536; *Daragan*, Darf Deutschland im Verhältnis zu Liechtenstein die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 40 EWRA wegen fehlender Auskunftspflicht beschränken?, IStR 2011, 584; *Baudenbacher*, Das Vorabentscheidungsverfahren im EFTA-Pfeiler des EWR, EuR 2013, 504; *Dürschmidt/Wobst*, Anmerkung zu EFTA-Gerichtshof, Urt. v. 3.10.2012 – Rs. E-15/11, Arcade Drilling, IStR 2013, 2024.

550 a) Institutionelle Struktur

Vergleichbare Standards wie bei Sachverhalten innerhalb der Europäischen Union gelten aufgrund des zum 1.1.1994 in Kraft getretenen Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (v. 2.5.1992, ABl. EG 1994 Nr. L 1, 3; EWR-Abkommen) auch für Sachverhalte mit grenzüberschreitendem Bezug zwischen den EU-Staaten und den Mitgliedstaaten der 1960 gegründeten Europäischen Freihandelsassoziation (Übereinkommen v. 4.1.1960 zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation, EFTA) Island, Liechtenstein und Norwegen. Das Abkommen ist als völkerrechtliches Abkommen integraler Bestandteil des Unionsrechts. Es war ferner bis zu ihrem EU-Beitritt bedeutsam für Österreich, Finnland und Schweden. Der EFTA-Staat Schweiz hingegen hat den Beitritt abgelehnt (zu den in der Folge geschlossenen Abkommen mit der Schweiz vgl. Anm. 555 ff.).

Der EWR besteht gemäß dem EWR-Abkommen aus zwei Pfeilern, nämlich aus der Europäischen Union und ihren Mitgliedstaaten einerseits sowie aus der EFTA und deren genannten Mitgliedstaaten andererseits. Der EWR weist mit dem EWR-Rat, dem Gemeinsamen EWR-Ausschuss, dem Gemeinsamen Parlamentarischen EWR-Ausschuss und dem Beratenden EWR-Ausschuss vier Institutionen auf, in denen die EFTA-Staaten und die EU bei der Vorbereitung von Entsch., der Beschlussfassung sowie der Streitbeilegung zusammenwirken. Vertreten sind jeder der dem EWR beigetretenen EFTA-Mitgliedstaaten sowie die EU; es gilt dabei Einstimmigkeit.

Die Institutionen des EFTA-Pfeilers – insbes. die Überwachungsbehörde und der EFTA-Gerichtshof, Art. 108 Abs. 2 EWRA iVm. dem Überwachungs- und Gerichtsabkommen (ÜGA) – sind auch für die Rechtspraxis der EU bedeutsam. Der EFTA-Gerichtshof ist zum einen zuständig für Klagen der EFTA-Überwachungsbehörde gegen die Mitgliedstaaten im Rahmen von Überwachungsverfahren, die den Vertragsverletzungsverfahren im Unionsrecht entsprechen. Zum anderen erstellt er auf Vorabentscheidungsersuchen von mitgliedstaatlichen Gerichten sog. Gutachten (dazu näher *Baudenbacher*, EuR 2013, 504). Im Erg. entscheiden damit der EFTA-Gerichtshof und, soweit EU-Mitgliedstaaten betroffen sind, der EuGH über die Auslegung des EWR-Abkommens.

551 b) Gleichlauf bei den Grundfreiheiten

Das EWR-Abkommen normiert Grundfreiheiten, die fast wörtlich denjenigen des AEUV entsprechen. Im Einzelnen sind dies die Regelungen über die Warenverkehrsfreiheit (Art. 11 f. EWRA), ArbN-Freizügigkeit (Art. 28 EWRA), Nieder-

lassungsfreiheit (Art. 31, 34 EWRA) und Dienstleistungsfreiheit (Art. 36 f. EWRA) sowie die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40 EWRA). Zudem gibt es Wettbewerbsregeln, insbes. das Beihilfiverbot in Art. 61 f. EWRA. Diese Vorschriften des EWR-Vertrags werden vom EuGH (vgl. EuGH v. 23.2.2006 – C-471/04 – Keller-Holding, Slg 2006, I-2107; zuletzt EuGH v. 25.10.2012 – C-387/11 – Kommission/Belgien, IStR 2012, 971, Rz. 88, für die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit) und vom EFTA-Gerichtshof (EFTA v. 23.11.2004 – E-1/04 – Fokus Bank, IStR 2005, 55; EFTA v. 7.5.2008 – E-7/07 – Seabrokers, IStR 2009, 315; EFTA v. 3.10.2012 – E-15/11 – Arcade Drilling, IStR 2013, 195; EFTA v. 2.12.2013 – E-14/13 Überwachungsbehörde/Island, ABl. EU 2013 Nr. C 294, 9 zu den Grundfreiheiten und EFTA v. 30.3.2012 – E-17/10 und E-6/11 – Liechtenstein und VTM Fundmanagement/Überwachungsbehörde, www.eftacourt.int/uploads/tx_nvcases/17_10_6_11_Judgment_EN.pdf, zuletzt aufgerufen am 14.7.2014, zum Beihilfiverbot) weitgehend gleichlaufend zu ihren unionsrechtl. Pendanten ausgelegt. So verweist der EuGH regelmäßig in Fällen, bei denen es sowohl um EU- als auch EWR-Grundfreiheiten geht, bei der Anwendung der EWR-Grundfreiheiten auf seine Ausführungen zu den EU-Grundfreiheiten. Zur Begr. führt er dann an, die Vorschriften hätten dieselbe rechtl. Tragweite wie die im Wesentlichen identischen jeweiligen EU-Grundfreiheiten (vgl. etwa EuGH v. 11.6.2009 – C-521/07 – Kommission/Niederlande, Slg 2009, I-4873, Rz. 33; EuGH v. 28.10.2010 – C-72/09 – Établissements Rimbaud, Slg 2010, I-10659, Rz. 22). Die Rspr. des EFTA-Gerichtshofs kommt zu übereinstimmenden Erg. Nach Art. 6 EWRA ist der EFTA-Gerichtshof an sich zwar nur verpflichtet, die mit den entsprechenden Bestimmungen des EG-Vertrags und der aufgrund dieses Vertrags erlassenen Rechtsakte in ihrem wesentlichen Gehalt identische Bestimmungen des Abkommens im Einklang mit der einschlägigen Rspr. des EuGH vor der Unterzeichnung dieses Abkommens auszulegen. In der Praxis wird das in Art. 3 Abs. 2 ÜGA für spätere EuGH-Entsch. enthaltene bloße Berücksichtigungsgebot aber weitergehend im Sinne eines Befolungsgebots verstanden (s. *Cordewener*, FR 2005, 236 [238] mwN). Umgekehrt ist der EuGH zwar nicht an die Rspr. des EFTA-Gerichtshofs gebunden, er zieht dessen Entsch. aber des Öfteren zur Untermauerung der eigenen Position heran (vgl. die Nachweise bei *Cordewener*, FR 2005, 236 [238]).

Im Bereich der Rechtfertigung erwägt der EuGH allerdings Differenzen. Da die EU-Amtshilferichtlinie (RL 77/799/EWG, ABl. EG 1977 Nr. L 336, 15, nachfolgend RL 2011/16/EU, ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1) zwischen EU-Mitgliedstaaten und den EWR-Staaten keine Anwendung findet, kommt es auf das Bestehen von Abkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen an, die einen ebenso wirksamen Informationsaustausch zwischen nationalen Behörden vorsehen (EuGH v. 19.11.2009 – C-540/07 – Kommission/Italien, Slg 2009, I-10983; EuGH v. 28.10.2010 – C-72/09 – Établissements Rimbaud, Slg 2010, I-10659). Der BFH (BFH v. 22.12.2010 – I R 84-87/09, BStBl. II 2014, 361) hielt daher die Anwendung von § 15 AStG im Verhältnis zu Liechtenstein für gerechtfertigt (krit. dazu *Daragan*, IStR 2011, 584). Allerdings enthält das inzwischen abgeschlossene DBA zwischen Deutschland und Liechtenstein eine Auskunftsklausel.

c) Grundsätzlich keine Übernahme von Sekundärrecht auf dem Gebiet des Steuerrechts

552

Grundsätzlich ist im Rahmen des EWR-Abkommens eine Übernahme von EU-Sekundärrecht vorgesehen. Indessen sind davon Richtlinien auf dem Gebiet des

StRechts ausdrücklich ausgenommen. Dies bedeutet, dass die oben dargestellten Richtlinien (s. Anm. 411) im Verhältnis zu den EFTA-Staaten keine Anwendung finden. Eine Ausnahme stellt allerdings Art. 7 Abs. 2 der „Wanderarbeitnehmer“-Verordnung Nr. 1612/68 v. 15.10.1968, ABl. EG 1968 Nr. L 257, 2, dar, wonach ausländ. ArbN im Tätigkeitsstaat die gleichen stl. Vergünstigungen wie inländ. ArbN genießen (s. *Cordewener*, IStR 2008, 536 [538]). Indessen ergibt sich daraus kein Gewährleistungsgelände, der über die ArbN-Freizügigkeit hinausgehen würde.

553–554 Einstweilen frei.

2. Europäische Abkommen mit der Schweiz

Schrifttum Freizügigkeitsabkommen: *Kahil-Wolff/Mosters*, Das Abkommen über die Freizügigkeit EG – Schweiz, EuZW 2001, 5; *Benesch*, Das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft, 2007; *Haslehner*, Die Anwendung von EG-Grundfreiheiten im Verhältnis zur Schweiz, SWI 2007, 221; *Jung*, The Switzerland-EC Agreement on the Free Movement of Persons: Measures Equivalent to Those in the EC Treaty – A Swiss Income Tax Perspective, European Taxation 2007, 508; *Lang/Pistone* (Hrsg.), The EU and Third Countries – Direct Taxation, 2007; *Heuberger/Oesterhelt*, Swiss salary withholding tax violates free movement of persons agreement with the European Union, European Taxation 2010, 285; *Beiser*, Die Freizügigkeit zwischen der EU und der Schweiz: Versteinigung, Aushöhlung oder dynamische Auslegung – eine kritische Sicht der Rspr. des BFH, IStR 2012, 303; *Breitenmoser/Weyeneth*, Die Abkommen zwischen der Schweiz und der EU, EuZW 2012, 854; *Jung*, Die Niederlassungsfreiheit von Schweizer Gesellschaften bei Sitzwahl und Sitzverlegung im Europäischen Wirtschaftsraum, EuZW 2012, 863; *Cloer/Vogel*, Ausdehnung der Schumacker-Rspr. auch auf Schweizer Grenzgänger, DB 2013, 1141; *Cloer/Vogel*, Swiss Frontier Workers Can Claim the Benefits of Schumacker: The ECJ Decision in Ettwein (C-425/11), European Taxation 2013, 531; *Roth/Many*, Rechtsangleichung und Souveränität im Steuerrecht – Ausgewählte Aspekte der europäischen Rechtsharmonisierung und deren Einfluss auf die direkten Steuern der Schweiz, in *Fahrländer/Heizmann* (Hrsg.), Europäisierung der schweizerischen Rechtsordnung, 2013; *Sunde*, Entfalten die Grundfreiheiten ihre steuerlichen Auswirkungen auch im Verhältnis zur Schweiz? Besprechung des EuGH-Urteils v. 28.2.2013 – C-425/11, Ettwein, IStR 2013, 568; *Ismer*, Germany I: Radgen und Eschenbrenner, in *Lang* ua. (Hrsg.), Recent and Pending Cases at the CJEU 2016, 2017, 79.

Zinsbesteuerungsabkommen bzw. Informationsaustauschabkommen: *Danon/Glauser*, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, Intertax 2005, 503; *Kessler/Eicker/Obser*, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht – Der Einfluss des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf das Recht der direkten Steuern im Verhältnis zu Drittstaaten am Beispiel der Schweiz, IStR 2005, 658; *Oberson*, Agreement between Switzerland and the European Union on the Taxation of Savings – A Balanced „Compromis Helvétique“, BIT 2005, 108; *Eicker/Obser*, The impact of the Swiss-EC Agreement on intra-group dividend interest and royalty payments, EC Tax Review 2006, 134; *Helbing/Wetli*, Zinsbesteuerungsabkommen Schweiz – EU, Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, Der Schweizer Treuhänder 2006, 956; *Hinny*, Steuerliche Aspekte der bilateralen Verträge zwischen der Schweiz und der Europäischen Union in Lüdicke (Hrsg.), Europarecht – Ende der nationalen Steuersouveränität?, 2006, 45; *Jung*, Article 15 of the Switzerland-EC Savings Tax Agreement: Measures Equivalent to Those in the EC Parent Subsidiary and the Interest and Royalties Directives – A Swiss Income Tax Perspective, European Taxation 2006, 112; *Oesterhelt/Winzap*, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), ASA 2006, 449; *Nolte*, Quellenbesteuerung – Auslegung von Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EG im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht, ZEus 2009, 99; *Anzinger*, Das Protokoll zur Änderung des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der EU – CH-FATCA vs. CH-RUBIK mit Stand 30.2, ISR 2015, 320.

a) Überblick

555

Das Freizügigkeitsabkommen (Abl. EG 2002 Nr. L 114, 6; im Folgenden FZA; dazu *Sunde*, IStR 2013, 568; *Roth/Many* in *Fahrländer/Heizmann*, 2013, 379) und das frühere Zinsbesteuerungsabkommen (Abl. EU 2004 Nr. L 385, 30; im Folgenden ZBstA) bzw. dessen Nachfolger das Informationsaustauschabkommen (Abl. EU 2015 Nr. L 333, 12; im Folgenden InfAA) sind völkervertragliche Rechtsquellen. Gemäß Art. 216 Abs. 2 AEUV binden die Abkommen die Organe der Union und die Mitgliedstaaten. Sie nehmen am Vorrang des Unionsrechts gegenüber nationalem Recht teil, so dass abkommenswidrige innerstaatliche Vorschriften nicht anwendbar sind (BFH v. 9.5.2012 – X R 43/10, BFH/NV 2012, 1947, mwN). Die allgemeine Zielsetzung dieser Abkommen, einschließlich des FZA, besteht darin, die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Union und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu intensivieren (EuGH v. 6.10.2011 – C-506/10 – Graf und Engel, Slg. 2011, I-9345, Rz. 33).

Das Freizügigkeitsabkommen (s. Anm. 556 ff.) wurde als Teil des Pakets von Bilateralen Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweiz andererseits geschlossen (dazu etwa *Breitenmoser/Weyeneth*, EuZW 2012, 854). Diese wurden im Jahre 1999 unterzeichnet, nachdem im Jahre 1992 der schweizerische Beitritt zum Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum gescheitert war. Möglicherweise werden die Gewährleistungen aufgrund des Schweizer Referendums zur Begrenzung der Zuwanderung vom 9.2.2014 künftig ganz oder teilweise suspendiert.

Das frühere Zinsbesteuerungsabkommen (s. Anm. 562 ff.) konnte hingegen angesichts der ausschließlichen Zuständigkeit der Europäischen Gemeinschaft allein zwischen dieser und der Schweiz vereinbart werden. Es bildete einen Bestandteil der sog. Bilateralen Abkommen II und war im Kontext der Sparzinsrichtlinie (RL 2003/48/EG, s. dazu Anm. 543) zu sehen, die Sparzinsen einem automatischen Informationsaustausch oder einer Quellensteuererhebung unterwirft.

Das Informationsaustauschabkommen, das zum 1.1.2017 in Kraft getreten ist, ist durch ein weitreichendes Änderungsprotokoll vom 27.5.2015 aus dem früheren Zinsbesteuerungsabkommen hervorgegangen. Das Abkommen folgt jetzt nicht mehr dem Paradigma der Quellenbesteuerung, sondern sieht einen umfassenden automatischen Informationsaustausch vor. Es ist dementsprechend auch umbenannt worden in Abkommen über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten (dazu ausführlich *Anzinger*, ISR 2015, 320).

b) Freizügigkeitsabkommen**aa) Ziel des Freizügigkeitsabkommens**

556

Ziel des Freizügigkeitsabkommens (FZA) ist die umfassende Gewährleistung erwerbsbezogener Freizügigkeit für ArbN und Selbständige. Den Kern bildet ein in den Anhängen I, II und III näher konkretisiertes Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot (Art. 2 des Abkommens). Dieses untersagt aber nicht generell und absolut jede Ungleichbehandlung von Staatsangehörigen einer der Vertragsparteien, die sich im Hoheitsgebiet der anderen Partei aufhalten. Unzulässig sind lediglich Diskriminierungen wegen der Staatsangehörigkeit, und das auch nur, soweit die Situation dieser Staatsangehörigen in den sachlichen Anwendungsbereich der Be-

stimmungen der Anhänge I bis III dieses Abkommens fällt (EuGH v. 15.7.2010 – C-70/09 – Hengartner/Gasser, Slg 2010, I-07233, Rz. 39). Dazu werden im Anhang I mit den Grundfreiheiten des AEUV nicht vollständig deckungsgleiche eigenständige Freiheiten geschaffen. Nach Art. 16 Abs. 2 FZA sind deren Begriffe unter Berücksichtigung der einschlägigen Rspr. des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens auszulegen. Über spätere Entscheidungen ist die Eidgenossenschaft zu informieren. Um das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens sicherzustellen, stellt der in Art. 14 dieses Abkommens vorgesehene Gemischte Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rspr. fest. Selbst ohne eine Entsch. dieses Ausschusses ist auch diese Rspr. zu berücksichtigen, sofern sie lediglich die Grundsätze präzisiert oder bestätigt, die in der zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA bereits bestehenden Rspr. zu den Begriffen des Unionsrechts, an denen sich dieses Abkommen ausrichtet, aufgestellt waren (EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17 – Wächtler, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 16, Rz. 39). Zudem bedient sich das Abkommen einer Erstreckung des Anwendungsbereichs von Sekundärrecht der EU, dem für das StRecht keine besondere Bedeutung zukommt (vgl. allerdings BFH v. 12.9.2013 – III R 32/11, BStBl. II 2016, 1005, zum Differenzkindergeld bei Erwerbstätigkeit in der Schweiz).

557 bb) Anwendungsbereich

Unter Umständen können auch gegenüber dem eigenen Staat diese Rechte geltend gemacht werden, wenn die Staatsangehörigen von den Rechten aus dem Freizügigkeitsabkommen Gebrauch gemacht haben (EuGH v. 15.12.2011 – C-257/10 – Bergström, Slg 2011, I-13227, für die Koordinierung der sozialen Systeme nach Art. 8 FZA; EuGH v. 28.2.2013 – C-425/11 – Ettwein, IStR 2013, 568, Rz. 33; vgl. EuGH v. 15.3.2018 – C-355/16 – Picart, IStR 2018, 278 für die Wegzugsbesteuerung; EuGH v. 19.11.2015 – C-241/14 – Bukovansky, IStR 2016, 115, Rz. 32 f., für die Niederlassungsfreiheit von selbständigen Grenzgängern gem. Art. 13 Anhang I FZA; anders noch der Generalanwalt Jääskinen, Schlussanträge v. 18.10.2012, BeckRS 2012, 82066; ebenso Schweizerisches Bundesgericht v. 26.1.2010 – 2 C-319/2009, 2 C-321/2009, BGE 136 II 241, für Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA; ausführl. dazu *Heuberger/Oesterhelt*, European Taxation 2010, 285; *Roth/Many in Fahrländer/Heizmann*, 2013, 379 [398 ff.]). Dafür reicht ein grenzüberschreitender Bezug (vgl. dazu Anm. 432) nicht ohne Weiteres aus. Der EuGH (EuGH v. 12.11.2009 – C-351/08 – Grimme, Slg 2009, I-10777) versagte einem in Deutschland tätigen deutschen Staatsangehörigen unter Bezugnahme auf den klaren Wortlaut in Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA die Berufung auf die ArbN-Freizügigkeit (EuGH v. 12.11.2009 – C-351/08 – Grimme, Slg 2009, I-10777, Rz. 45 ff.; anders im Rahmen von Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA für einen in Frankreich ansässigen Schweizer Staatsangehörigen, der in Genf als Buchhalter arbeitete, Schweizerisches Bundesgericht v. 26.1.2010 – 2 C-319/2009, 2 C-321/2009, BGE 136 II 241). Die ArbN-Freizügigkeit greift damit nur ein, wenn ein Angehöriger einer Vertragspartei auf dem Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei tätig wird.

Nicht selten wird eine Entwicklungstendenz unterstellt, wonach der EuGH, beginnend mit der Entsch. v. 15.12.2011 (EuGH v. 15.12.2011 – C-257/10 – Bergström, Slg 2011, I-13227, Rz. 27 f.) eine großzügigere Linie eingeschlagen habe (s. etwa *Sunde*, IStR 2013, 568 [572 f.]). Indessen gibt es dafür derzeit mE keine hinreichende Grundlage. Der EuGH verfolgt – anders als bei den Grundfreiheiten des Unionsrechts (vgl. Anm. 430 ff.) – keine unbeschränkte Konvergenz der Freiheiten

(und Gleichbehandlungsansprüche) aus dem Freizügigkeitsabkommen, sondern geht fallweise ausgerichtet an Wortlaut und Zweck vor. Zweifel an generalisierbaren Tendenzen beruhen im Übrigen auch darauf, dass die jüngsten Entsch., bei unklarem Abkommenswortlaut, spezielle Konstellationen zum Gegenstand hatten: EuGH v. 15.12.2011 – C-257/10 – Bergström, Slg 2011, I-13227 betraf mit der Koordinierung der sozialen Systeme nach Art. 8 FZA einen traditionell integrationsfreundlichen Bereich, während EuGH v. 28.2.2013 – C-425/11 – Ettwein, IStR 2013, 568, den Kern der EuGH-Rspr. zum StRecht (Schumacker, dazu Anm. 413, 490 f.) tangierte. Den Bereichen kommt zudem einerseits große Bedeutung für das Abkommensziel zu; sie erscheinen andererseits wenig gestaltungsanfällig. Eine Konvergenz besteht allerdings, wie die Entsch. des EuGH v. 21.9.2016 – C-478/15 – Radgen, DStR 2016, 2331 gezeigt hat, bei der Dogmatik der Rechtfertigungsgründe.

cc) Tatbestand

558

Im Einzelnen gewährleistet werden die ArbN-Freizügigkeit (Art. 9 Anhang I FZA) sowie in Bezug auf natürliche, aber nicht juristische Personen die Niederlassungsfreiheit (Art. 15 Anhang I FZA; EuGH v. 12.11.2009 – C-351/08 – Grimme, Slg 2009, I-10777, Rz. 31 ff.; best. von EuGH v. 11.2.2010 – C-541/08 – Fokus Invest, Slg 2010, I-01025, Rz. 26 ff.; zur Bestimmung des geschützten Personenkreises s. EuGH v. 15.3.2018 – C-355/16 – Picart; nach den Schlussanträgen des GA Mengozzi v. 26.7.2017 – C-355/16 – Picart reicht die Verwaltung eigener Beteiligungen nicht, während eine Tätigkeit für eine zu 50 % eigene Gesellschaft genügt, vgl. EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17 – Wächtler, ABL. EU 2019 Nr. C 139, 16). Der durch den Verweis in Art. 15 Anhang I FZA auf Art. 9 Anhang I FZA vorgesehene Diskriminierungsschutz erstreckt sich trotz des insoweit unklaren Wortlauts auch auf die selbständigen Grenzgänger gem. Art. 13 Anhang I FZA (vgl. EuGH v. 22.12.2008 – C-13/08 – Stamm und Hauser, Slg 2008, I-11087, Rz. 30 ff.). ArbN-Freizügigkeit und Niederlassungsfreiheit richten sich ihrem Wortlaut nach nur gegen den Tätigkeitsstaat. Angesichts der restriktiven Auslegung der FZA-Freiheiten durch den EuGH ist jedenfalls nicht gesichert, dass die Ausdehnung der Verpflichtungen auf den Ansässigkeitsstaat in allen Fällen auf diese Freiheiten übertragen wird.

Vorschriften über die Dienstleistungsfreiheit, die aber auf 90 Arbeitstage pro Kalenderjahr beschränkt sind, finden sich in Art. 17 Anhang I FZA. Der EuGH gewährt Dienstleistungsempfängern keine Inländergleichbehandlung mit Blick auf Abgabenregelungen (EuGH v. 15.7.2010 – C-70/09 – Hengartner/Gasser, Slg 2010, I-07233, Rz. 35 ff.; ebenso für die Abziehbarkeit von an schweizerische Schulen gezahltem Schulgeld BFH v. 9.5.2012 – X R 43/10, BFH/NV 2012, 1947). Eine Kapitalverkehrsfreiheit wurde hingegen ebenso wenig in das Abkommen aufgenommen (zur EU-Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 63 AUEV im Drittstaatenkontext Anm. 482) wie Vorschriften zur allgemeinen Freizügigkeit (dies offenlassend BFH v. 9.5.2012 – X R 43/10, BFH/NV 2012, 1947) gem. Art. 21 AEUV (s. Anm. 430).

Die Freiheiten schützen vor unmittelbaren und mittelbaren Diskriminierungen (so zu letzteren ausdrücklich EuGH v. 6.10.2011 – C-506/10 – Graf und Engel, Slg 2011, I-09345, Rz. 26 f.; zu den Begriffen s. Anm. 435). Unterscheidungen zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden sind zulässig, wenn sich diese nicht in einer vergleichbaren Lage befinden, so ausdrücklich Art. 21 Abs. 2 FZA. Hingegen

ist die Frage, ob die Freiheiten ein darüber hinausgehendes Beschränkungsverbot für unterschiedslose Maßnahmen enthalten, noch nicht abschließend geklärt. Dagegen spricht, dass der EuGH (EuGH v. 7.3.2013 – C-547/10 – Confédération Suisse, EuZW 2013, 429) dies zum Luftfahrtabkommen als einem anderen der Bilateralen Abkommen ausdrücklich abgelehnt hat (wie hier *Cloer/Vogel*, European Taxation 2013, 531 [535]).

559 dd) Rechtfertigung

Eine Rechtfertigung von Diskriminierungen erlaubt Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA. Nach dieser eng auszulegenden (EuGH v. 6.10.2011 – C-506/10 – Graf und Engel, Slg 2011, I-09345, Rz. 33) Vorschrift kommen als geschriebene Rechtfertigungsgründe nur die öffentliche Ordnung, Sicherheit und Gesundheit in Betracht. Daneben erlaubt Art. 21 Abs. 3 FZA den Vertragsparteien, unilateral oder auf bilateraler Grundlage Maßnahmen zu treffen, um die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.

Die Rechtfertigung aus zwingenden Gründen des allgemeinen Wohls (vgl. Anm. 437) kommt zur Anwendung. Dies ergibt sich ausdrücklich aus EuGH (EuGH v. 21.9.2016 – C-478/15 – Radgen, DStR 2016, 2331). Bisweilen wurde zuvor aus der Tatsache, dass der EuGH diese bisher noch nicht herangezogen hat, der Schluss gezogen, eine Rechtfertigung sei über die engen, im Abkommen vorgesehenen Gründe hinaus nicht möglich (*Cloer/Vogel*, European Taxation 2013, 531 [534], unter Hinweis auf EuGH v. 6.10.2011 – C-506/10 – Graf und Engel, Slg 2011, I-09345, Rz. 33f.). Zur Begr. könnte man neben dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA anführen, dass auch bei den Art. 24 OECD-MA entsprechenden Vorschriften in DBA eine Rechtfertigung von tatbestandlichen Diskriminierungen ausscheidet (vgl. *Rust in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2014, Art. 24 OECD-MA Rz. 4f. mwN). Indessen überzeugt eine derartige Sichtweise nicht: Das Freizügigkeitsabkommen schützt, anders als die DBA, auch vor verdeckten Diskriminierungen. Zudem sind die Aussagen zur fehlenden Anwendbarkeit der *Rule of Reason* damit zu erklären, dass EuGH (EuGH v. 6.10.2011 – C-506/10 – Graf und Engel, Slg 2011, I-09345) einen nicht-steuerlichen Sachverhalt betraf, wo eine Diskriminierung unterstellt wurde und damit nach stRspr. des EuGH ungeschriebene Rechtfertigungsgründe ausscheiden sollen (vgl. Anm. 437). Sie lassen sich damit nicht auf stl. Sachverhalte übertragen. Vielmehr bietet Art. 21 Abs. 3 FZA jedenfalls eine hinreichende Grundlage für die Anwendung der für den stl. Bereich anerkannten zwingenden Gründe des allgemeinen Wohls (zu weitgehend angesichts EuGH v. 28.2.2013 – C-425/11 – Ettwein, IStR 2013, 568, allerdings FG Ba.-Württ. v. 21.7.2010 – 14 K 1469/10, EFG 2010, 1997, rkr.; ebenso FG Ba.-Württ. v. 20.6.2012 – 14 K 4685/09, EFG 2012, 1822, Az. BFH VI R 48/12, wonach das FZA grds. überhaupt keine Anwendung auf Steuernormen finden soll).

560 ee) Auslegung des Freizügigkeitsabkommens, insbesondere Bedeutung der EuGH-Rechtsprechung

Art. 16 Abs. 2 FZA sieht für die Auslegung von Begriffen des Gemeinschaftsrechts (engl. *concepts of Community Law*; franz. *notions de droit communautaire*) eine statische Verweisung auf die Rspr. des EuGH vor. Danach ist diese bis zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens im Jahre 1999 zu berücksichtigen.

Über spätere Rspr. ist die Schweiz an sich nur zu unterrichten. Gemäß Art. 14 FZA wird ein Gemeinsamer Ausschuss eingerichtet, der auf Antrag einer Partei die Auswirkungen dieser Rspr. feststellt. Vor diesem Hintergrund hat es BFH (BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, BStBl. II 2012, 590; krit. dazu *Beiser*, IStR 2012, 303) unter Berufung auf Art. 16 Abs. 2 FZA abgelehnt, die Entsch. des EuGH (EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – *Scorpio*, Slg 2006, I-9461) auf das Freizügigkeitsabkommen zu übertragen und die Berücksichtigung von unmittelbar mit der Dienstleistung zusammenhängenden BA im StAbzugsverfahren zuzulassen. In ähnlicher Weise versagte BFH (BFH v. 9.5.2012 – X R 43/10, BFH/NV 2012, 1947) den Abzug von Schulgeldzahlungen für den Besuch einer schweizerischen Schule. Die aktuelle EuGH-Rspr. zur allgemeinen Freizügigkeit sei schon deswegen nicht auf das Freizügigkeitsabkommen zu übertragen, weil sie erst nach dem 21.6.1999 ergangen ist; indessen zeigt die englischsprachige Fassung (*case-law*), dass es nicht auf die einzelne Entsch., sondern auf die größeren Linien ankommt (so bereits *Ismer in Lang/Pistone*, *The EU and Third Countries*, 2007, 233 [258]; *Kahil-Wolff/Mosters*, *EuZW* 2001, 5 [7]; aA etwa *Haslehner*, *SWI* 2007, 221 [225] Fn. 36). Vielmehr ist auch neue Rspr. des EuGH zu berücksichtigen, sofern sie lediglich die Grundsätze präzisiert oder bestätigt, die in der zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA bereits bestehenden Rspr. zu den Begriffen des Unionsrechts, an denen sich dieses Abkommen ausrichtet, aufgestellt waren (EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17 – *Wächter*, *ABl. EU* 2019 Nr. C 139, 16, Rz. 39). Ein Umkehrschluss aus neueren Entsch. des EuGH dahingehend zu ziehen, dass durch diese die alten EuGH-Entsch. verdrängt werden, erscheint jedenfalls unzulässig. Vielmehr ist im Einzelfall festzustellen, ob es sich um die bisherige Rspr. bestätigende oder diese grundlegend neu ausrichtende Entsch. handelt. Die Praxis des Schweizerischen Bundesgerichts geht hingegen weiter, soweit das Abkommen auf gemeinschaftsrechtl. Grundsätze zurückgreift: Ohne dazu verpflichtet zu sein, zieht es auch später ergangene richterprechungsändernde Entsch. des EuGH „in angemessener Weise“ heran, um eine parallele Rechtslage zu verwirklichen. Abweichungen „aus triftigen Gründen“ sollen möglich sein (Schweizerisches Bundesgericht v. 29.9.2009 – 2 C-196/2009, *BGE* 136 II, 5 [12f.]).

Insbesondere für die Freiheiten zeigt sich der EuGH restriktiver bei der Frage, ob überhaupt Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden: Er betont die Eigenschaft der Abkommen als selbständige völkerrechtl. Verträge. Art. 31 WVRK gebietet, dass die Abkommen nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht seines Ziels und Zwecks auszulegen seien (vgl. EuGH v. 15.7.2010 – C-70/09 – *Hengartner/Gasser*, Slg 2010, I-07233, Rz. 36 mwN). Da die Schweiz gerade nicht dem Europäischen Binnenmarkt beigetreten ist, mit dem alle Hindernisse beseitigt werden sollen, um einen Raum vollständiger Freizügigkeit entsprechend einem nationalen Markt zu schaffen, der ua. die Dienstleistungs- und die Niederlassungsfreiheit umfasst (vgl. EuGH v. 12.11.2009 – C-351/08 – *Grimme*, Slg 2009, I-10777, Rz. 27), soll sich die den unionsrechtl. Bestimmungen über den Binnenmarkt gegebene Auslegung nicht automatisch auf die Auslegung des Abkommens übertragen lassen, sofern dies nicht im Abkommen selbst ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. EuGH v. 11.2.2010 – C-541/08 – *Fokus Invest*, Slg 2010, I-01025, Rz. 28). Dieser Versagung der Binnenmarktauslegung hat sich der BFH (BFH v. 16.7.2009 – X R 43/10, BFH/NV 2012, 1947, unter 2.c cc ccc der Gründe) angeschlossen. Stärker am Unionsrecht orientiert sich der EuGH (s. etwa EuGH v. 10.3.2011 – C-516/09 – *Borger*, Slg 2011, I-01493) hingegen bei der Aus-

legung von in Bezug genommenem Sekundärrecht; dies führt dazu, dass die Regelungstechnik – weitgehend identische, aber eigenständige Vorschrift versus ausdrückliche Bezugnahme – über das Gewicht der Binnenmarktrationalität entscheidet (krit. *Sunde*, IStR 2013, 568 [570]).

561 ff) Einzelne Gewährleistungen

Betriebsausgabenabzug: Nach BFH (BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, BStBl. II 2012, 590; krit. dazu *Beiser*, IStR 2012, 303) sind die unmittelbar mit der Dienstleistung zusammenhängenden BA nicht im Steuerabzugsverfahren zum Abzug zuzulassen (vgl. Anm. 560).

Kindergeld: Nach BFH (BFH v. 12.9.2013 – III R 32/11, BFH/NV 2014, 217) haben Eltern, die mit ihren Kindern in Deutschland wohnen, aber beide in der Schweiz arbeiten, einen Anspruch nach Art. 10 Abs. 1 Buchst. a der VO (EWG) Nr. 574/72 auf die Differenz zwischen dem in der Schweiz gezahlten und einem höheren deutschen Kindergeld.

Persönliche Verhältnisse: Der EuGH (EuGH v. 28.2.2013 – C-425/11 – Ettwein, IStR 2013, 568; dazu *Cloer/Vogel*, DB 2013, 1141; *Cloer/Vogel*, European Taxation 2013, 531; *Roth/Many* in *Fahrländer/Heizmann*, 2013, 379 ff.; *Sunde*, IStR 2013, 568) hat die Schumacker-Rspr. (s. Anm. 413, 490 f.) für selbständige Grenzgänger auf das Freizügigkeitsabkommen erstreckt. Persönliche Verhältnisse und Familienstand von Gebietsfremden, die ihre gesamten oder nahezu ihre gesamten Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielen, müssen daher dort wie bei Gebietsansässigen berücksichtigt werden. In der Folge war daher die Vorschrift des § 1a EStG entsprechend anzupassen (vgl. § 1a Anm. 25; BMF v. 16.9.2013 – IV C 3 - S 1325/11/10014, BStBl. I 2013, 1325).

Schulgeld: Schulgeld, das in Deutschland Ansässige für den Privatschulbesuch ihres Kindes in der Schweiz aufwenden, ist nach BFH (BFH v. 9.5.2012 – X R 3/11, BStBl. II 2012, 585) nicht entsprechend § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG abzugsfähig.

Sonn- und Feiertagszuschläge, die an einen in Deutschland ansässigen Grenzgänger gezahlt werden, sind nur bei Vorlage der erforderlichen Einzelabrechnung nach § 3b stfrei. Der ArbN kann nicht unter Berufung auf die ArbN-Freizügigkeit gem. Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA vom Nachweiserfordernis befreit werden, vgl. FG Ba.-Württ. v. 20.6.2012 – 14 K 4685/09, EFG 2012, 1822, Az. BFH VI R 48/12.

Überdachende Besteuerung: Die in Art. 4 Abs. 4 des DBA-Schweiz vorgesehene überdachende Besteuerung, mit der bei Wegzug eines zuvor in Deutschland ansässigen deutschen Staatsangehörigen für eine Übergangszeit die deutsche Besteuerung weitergehend zur Anwendung kommt, ist mit dem FZA vereinbar (EuGH v. 19.11.2015 – C-241/14 – Bukovansky, IStR 2016, 115). Der EuGH unterscheidet hier wie bei den Grundfreiheiten (s. Anm. 439) zwischen der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis durch DBA und der Ausübung der zugeteilten Befugnisse. Die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnis ist jedenfalls dann nicht zu beanstanden, wenn auf den Wegziehenden lediglich die inländ. Besteuerung in einem Übergangszeitraum weiter angewandt wird und damit keine relevante Diskriminierung vorliegt.

Übungsleiterfreibetrag: Der Freibetrag des § 3 Nr. 26 ist auch zu gewähren, wenn ein in Deutschland Ansässiger eine vergleichbare Tätigkeit in der Schweiz ausübt (s. EuGH v. 21.9.2016 – C-478/15 – Radgen, DStR 2016, 2331).

Wegzugsbesteuerung: Natürliche Personen, die im Zusammenhang mit einer ArbN-Tätigkeit oder einer selbständigen Tätigkeit ihren Wohnsitz in die Schweiz verlegen, dürfen durch die Wegzugsbesteuerung nicht diskriminiert werden (anders für den Fall, dass keine geschützte Tätigkeit ausgeübt wird, EuGH v. 15.3.2018 – C-355/16 – Picart, IStR 2018, 278). Die für die latenten Wertzuwächse von Gesellschaftsanteilen dieses Staatsangehörigen geschuldete Steuer darf daher nicht im Zeitpunkt dieser Wohnsitzverlegung erhoben werden, sondern muss auf Antrag gegen Sicherheitsleistung gestundet werden. Die Möglichkeit einer Zahlung der geschuldeten Steuer in Teilbeträgen reicht nicht aus (EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17 – Wächter, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 16).

c) Zinsbesteuerungsabkommen bzw. Informationsaustauschabkommen

562

Eine Quellensteuer (sog. Steuerrückbehalt) von nunmehr 35 % auf Zinszahlungen sah das als Teil der Bilateralen Abkommen II zum 1.7.2005 in Kraft getretene und zum 1.1.2017 durch Vorschriften über einen automatischen Informationsaustausch ersetzte Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA, dazu näher *Oberson*, BIT 2005, 108; *Anzinger*, ISR 2015, 320) in Art. 1 ZBstA vor. Erfasst waren Zahlungen, die von in der Schweiz niedergelassenen Zahlstellen (Art. 6 ZBstA) an in der Europäischen Union ansässige Nutzungsberechtigte (vgl. Art. 4 ZBstA) geleistet wurden. Der Ansässigkeitsstaat gewährte eine StGutschrift, die ggf. zur Erstattung durch den Ansässigkeitsstaat führte. Der Nutzungsberechtigte konnte den StRückbehalt vermeiden, indem er die Zahlstelle ermächtigte, die Zinszahlungen an die zuständige Stelle seines Ansässigkeitsstaats zu melden (Art. 2 ZBstA). Die jeweiligen DBA mit der Schweiz standen dem StRückbehalt nicht entgegen (Art. 14 ZBstA).

Das Informationsaustauschabkommen (*Anzinger*, ISR 2015, 320) markiert einen Paradigmenwechsel: Der bisherige Quellensteuerabzug wird aufgegeben. Mit Wirkung für alle ab dem 1.1.2017 beginnenden Geschäftsjahre tritt an seine Stelle ein umfassender Informationsaustausch, und zwar sowohl in Form eines automatischen Austausches als auch eines Austausches auf Ersuchen. Der automatische Informationsaustausch (Art. 2 InfAA) erfolgt nach dem *Common Reporting Standard* (CRS). Auf den CRS wird allerdings nicht dynamisch, sondern statisch verwiesen. Der Informationsaustausch auf Ersuchen (Art. 5 InfAA) folgt der großen Auskunfts-klausel des Art. 26 OECD-MA und erstreckt sie auf alle Steuerarten. Ergänzend wird im Protokoll zur Auslegung des Informationsaustauschabkommens das einschränkende Merkmal der voraussichtlichen Erheblichkeit geschaffen, um einem exzessiven Gebrauch von Informationsersuchen entgegenzutreten.

Steuerbefreiungen im Quellenstaat für gruppeninterne Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sieht der – als zusätzliche Rechtsgrundlage neben den DBA (ex-Art. 15 Abs. 3 ZBstA; nunmehr Art. 9 Abs. 3 InfAA) – unter Missbrauchsvorbehalt stehende Art. 15 ZBstA vor (s. *Danon/Glauser*, Intertax 2005, 503; *Kessler/Eicker/Obser*, IStR 2005, 658; *Oesterhelt/Winzap*, ASA 2006, 449; für einen Vergleich mit der Mutter-Tochter-RL und der Zins- und Lizenzrichtlinie s. *Jung*, European Taxation 2006, 112 [118 ff.]).

- ▶ *Die Quellensteuerbefreiung für Dividendenzahlungen* (zur umstrittenen Bedeutung des Begriffs *Danon/Glauser*, Intertax 2005, 503 [506 ff.]; *Kessler/Eicker/Obser*, IStR 2005, 658 [662]: wie bei der Mutter-Tochter-RL einerseits und *Oesterhelt/Winzap*, ASA 2006, 449 [467 f.]: Maßgeblichkeit des innerstaatlichen

Rechts des Quellenstaat andererseits; s. auch den Überblick bei *Nolte*, ZEuS 2009, 99 [120 ff.] mwN) zwischen in der EU und der Schweiz ansässigen, nicht stbefreiten KapGes. setzt gem. Art. 15 Abs. 1 ZBstA voraus, dass die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält (dazu *Danon/Glauser*, Intertax 2005, 503 [512 f.]; *Oesterhelt/Winzap*, ASA 2006, 449 [469 ff.]). In Anlehnung an EuGH (EuGH v. 17.10.1996 – C-283/94 – Denkavit ua., Slg 1996, I-5063) zur Mutter-Tochter RL (s. Anm. 541) ist die Befreiung auch dann zu gewähren, wenn die zweijährige Haltefrist erst nach Dividendenzahlung erreicht wird (*Hinny in Lüdicke*, Europarecht – Ende der nationalen Steuersouveränität?, 2006, 45 [77 f.]; *Helbing/Wetli*, Der Schweizer Treuhänder 2006, 956 [966]). Ferner darf keine der Gesellschaften im Fall von Doppelansässigkeit nach dem jeweiligen DBA mit einem Drittstaat dort ansässig sein; BS werden in dieser Konstellation nicht gesondert erwähnt (dazu *Oesterhelt/Winzap*, ASA 2006, 449 [473 ff.]).

- Für die Quellensteuerbefreiung von Zinsen und Lizenzgebühren (zu den Begriffen *Kessler/Eicker/Obser*, IStR 2005, 658 [664], einerseits und *Oesterhelt/Winzap*, ASA 2006, 449 [487 ff.] andererseits) zwischen den mit Blick auf die Zinsen und Lizenzgebühren unbeschränkt Stpfl. und nicht stbefreiten verbundenen KapGes. oder ihren BS müssen nach Art. 15 Abs. 2 ZBstA wiederum ein Beteiligungskriterium (*Oesterhelt/Winzap*, ASA 2006, 449 [491 ff.]) und ein Ansässigkeits- bzw. BS-Erfordernis (*Eicker/Obser*, EC Tax Review 2006, 134 [138]) erfüllt sein, die im Wesentlichen dem bei der Zins- und Lizenzrichtlinie (RL 2003/49/EG; s. Anm. 542) entsprechen.

563–564 Einstweilen frei.

565 3. Assoziierungs- und Partnerschaftsabkommen

Schrifttum: *Bezborodov*, Freedom of Establishment in the EC Economic Partnership Agreements: in search of its direct effect on direct taxation, Intertax 2007, 658; *Kiegebeld/Smit*, Freedom of Establishment & free movement of capital in association and partnership agreements and direct taxation, EC Tax Review, 2007, 216; *Lang/Pistone* (Hrsg.), The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007; *Pancham/Fibbe/Rulter*, The meaning of the association of the overseas countries and territories with the European Community for the fiscal relations between the Netherlands and Aruba, EC Tax Review 2007, 164; *Cordewener*, Seminar A: Der Einfluss von EU-Nichtdiskriminierungsregeln auf Nicht-EU-Staaten, IStR 2008, 536; *Kiegebeld/Smit*, EC Free Movement of Capital income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues, 2008; *van Elsuwege/Petrov*, Article 8 TEU: towards a new generation of agreements with the neighbouring countries of the European Union, European Law Review 2011, 688; *Popović/Kostić*, The EU Integration Process and Direct Taxation from a Southeast European Perspective: Part I, Intertax 2013, 478; *Sicard/Debat*, The EU and Third Countries: Any New Tax Opportunities Under Association Agreements?, Intertax 2017, 402.

Vergleichsweise geringe Bedeutung auf dem Gebiet der Steuern entfalten bisher die weiteren von der Europäischen Union geschlossenen Abkommen (*Cordewener*, IStR 2008, 536 [540], bezeichnet sie zu Recht als „terra incognita“): Im Verhältnis zu Drittstaaten bestehen zahlreiche Assoziierungs- und Partnerschaftsabkommen (ein Verzeichnis ist abrufbar unter www.consilium.europa.eu/policies/agreements?lang=de). Dazu zählen die Stabilisierungs- und Assoziierungsabkommen mit den Balkanstaaten, die Euro-mediterranen Assoziierungsabkommen im Verhältnis zu

den Mittelmeerländern (vgl. dazu EuGH v. 16.11.2016 – C-464/14 – SECIL, IStR 2017, 118; dazu *Sicard/Debat*, Intertax 2017, 402) sowie diverse Partnerschaftsabkommen insbes. mit den AKP-Staaten, Russland und der Türkei. Die zur Vorbereitung des EU-Beitritts zwischen der EU und den Mitgliedstaaten einerseits und zahlreichen osteuropäischen Staaten andererseits geschlossenen Europa-Abkommen, die der EuGH weitgehend gleichlaufend mit den unionsrechtl. Garantien ausgelegt hat (vgl. EuGH v. 27.9.2001 – C-235/99 – Gloszczuk, Slg 2001, I-06427), haben sich seit den Beitrittsrunden von 2004 und 2007 erledigt. An ihre Stelle sind auf Art. 8 EUV gestützte Abkommen getreten (s. *van Elsuwege/Petrov*, European Law Review 2011, 688).

Individuelle Rechte aus einer direkten Anwendbarkeit der Assoziierungs- und Partnerschaftsabkommen nimmt der EuGH für hinreichend bestimmte Vorschriften an (zB für das Partnerschaftsabkommen mit Russland: EuGH v. 12.4.2005 – C-265/03 – Igor Simutenkov, Slg 2005, I-02579; für die Euro-mediterranen Assoziierungsabkommen mit Tunesien und dem Libanon EuGH v. 16.11.2016 – C-464/14 – SECIL, IStR 2017, 118). Jedenfalls können die in einigen gemischten Abkommen gem. Art. 217 AEUV enthaltenen Diskriminierungsverbote, die in ihrer Formulierung an die Europäischen Grundfreiheiten angelehnt sind (zB Art. 44, 48 Mazedonien; Art. 20, 28 Georgien), für den Bereich der Besteuerung hinreichend bestimmt sein, obwohl sie keinen freien Zugang zum Binnenmarkt gewähren (s. *Bezborodov*, Intertax 2007, 658; *Kiekebeld/Smit*, EC Tax Review 2007, 216, am Beispiel des mittlerweile erledigten Europa-Abkommens mit der Tschechischen Republik; *Kiekebeld/Smit*, EC Free Movement of Capital Income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues, 2008; *Popović/Kostić*, Intertax 2013, 478; *Lang/Pistone*, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007; *Cordewener*, IStR 2008, 536 [540]; *Pancham/Fibbel/Rulter*, EC Tax Review 2007, 164; dies hingegen ablehnend BFH v. 17.5.2005 – I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778, da die dort nicht näher spezifizierten Assoziierungsabkommen erkennbar nicht auf eine Inländergleichbehandlung gerichtet seien). Ein Anhaltspunkt dafür könnte EuGH (EuGH v. 28.2.2013 – C-425/11 – Ettwein, IStR 2013, 568) sein, der sich mit der Auslegung des Abkommens über die Freizügigkeit mit der Schweiz (ABl. EU 2002 Nr. L 114, 6) beschäftigte. Diese Auffassung wird bestärkt durch EuGH (EuGH v. 16.11.2016 – C-464/14 – SECIL, IStR 2017, 118), wonach die Vorschriften zur Liberalisierung des Kapitalverkehrs für Direktinvestitionen unmittelbare Wirkung aufweisen. Auch die bisweilen vorgesehenen Bereichsausnahmen für Besteuerung (zB Art. 46 des Partnerschaftsabkommens mit der Ukraine, Art. 49 des Partnerschaftsabkommens mit Russland, Art. 169 des Assoziierungsabkommens mit Chile) stehen der direkten Anwendung der Abkommensvorschriften nicht zwingend entgegen. Sie erlauben die ungleiche Behandlung von Stpfl., die sich nicht in einer vergleichbaren Lage befinden. Dies ist nach der Rspr. des EuGH für beschränkt und unbeschränkt Stpfl. aber nicht der Fall, wenn die Ausnahmen nach der Schumacker-Rspr. vorliegen (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; s. Anm. 413, 490f.). Damit können bestimmte Bereiche der Besteuerung gerade von den Abkommen erfasst werden (*Bezborodov*, Intertax 2007, 658 [664]). Allerdings hat der EuGH auch entschieden, dass sich die Erstreckung des Begriffs des freien Dienstleistungsverkehrs auf die passive Dienstleistungsfreiheit nicht auf die Stillhalteklausele des Zusatzprotokolls zum Assoziationsabkommen mit der Türkei übertragen lässt (EuGH v. 24.9.2013 – C-221/11 – Demirkan, NVwZ 2013, 1465).

Rechtfertigungsgründe beschränkt der EuGH nicht auf die geschriebenen Gründe. Vielmehr hat er im Wege eines Erst-Recht-Schlusses (wie schon in der Entsch. EuGH v. 21.9.2016 – C-478/15 – Radgen, DStR 2016, 2331) für das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz den ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund der zwin- genden Gründe des Allgemeininteresses von den Grundfreiheiten auch auf die Ge- währleistungen der Assoziierungsabkommen übertragen (so für die Euro-mediterranen Assoziierungsabkommen mit Tunesien und dem Libanon EuGH v. 16.11. 2016 – C-464/14 – SECIL, IStR 2017, 118, Rz. 123 ff. und 153 f.).

566–579 Einstweilen frei.

580 VII. Europäische Menschenrechtskonvention

Schrifttum: *Mössner*, Internationale Menschenrechte und Steuern, StuW 1991, 224; *Baker*, Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings, Intertax 2001, 205; *Baker*, The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention of Human Rights to Tax Matters, Intertax 2001, 360; *Meyer-Ladewig*, EMRK, 3. Aufl. 2011; *Baker*, Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters, European Taxation 2012, 308; *Baker*, Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters, European Taxation 2013, 393; *Neuendorf*, Bedeutung und Rezeption des Art. 6 Abs. 1 EMRK im deutschen und englischen Steuerrecht, 2013; *Pauwels*, Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR, EC Tax Review 2013, 268; *Quintas Seara*, The Protection of Taxpayers' Property Rights in Light of the Recent ECtHR Jurisprudence: Anything New on the Horizon, or Just More of the Same?, Intertax 2014, 218; *Poelmann*, ECHR Melo Tadeu: A Tax Case Which Should Bring on More Carefully Selected Criminal Procedures, Intertax 2016, 434; *Attard*, The ECtHR's Recent Tax Judgments on the Non Bis in Idem Rule, EC Tax Review 2017, 335; *Endresen*, Taxation and the European Convention for the Protection of Human Rights: Substantive Issues, Intertax 2017, 508; *Attard*, Not a Pleasure to the Eye; the ECtHR's Judgment in P. Plaisier B.V. Against the Netherlands, EC Tax Review 2018, 177; *Peeters*, The Ne Bis in Idem Rule: Do the EUCJ and the ECtHR Follow the Same Track?, EC Tax Review 2018, 182; *Alston/Reisch* (Hrsg.), Tax, Inequality, and Human Rights, 2020.

Alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind Vertragsstaaten der Europäi- schen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK). Sie müssen daher – unabhängig vom Beitritt der Union (Anm. 400, 410) – deren primär abwehrrechtlichen Vorgaben (rechtstheoretisch zur Bedeutung der Men- schenrechte für eine gleichheitsgerechte Besteuerung die Beiträge in *Alston/Reisch* (Hrsg.), Tax, Inequality, and Human Rights, 2020, die demgegenüber die Leis- tungsdimension in den Vordergrund stellen) genügen. Allerdings resultieren da- raus vergleichsweise geringe Anforderungen:

Die Eigentumsgarantie des Art. 1 des Ersten Zusatzprotokolls ist auf Steuern und sonstige Abgaben anwendbar (*Meyer-Ladewig*, 3. Aufl. 2011, Art. 1 ZP I Rz. 54; begrenzend *Endresen*, Intertax 2017, 508). Damit ist grds. auch das Diskri- minierungsverbot des Art. 14 EMRK zu beachten. Allerdings erfolgt wegen Art. 1 Abs. 2 ZP I – neben der Prüfung der Gesetzmäßigkeit und des legitimen öffentli- chen Interesses – nur eine Verhältnismäßigkeitskontrolle, bei der der Einschät- zungsspielraum der Vertragsstaaten betont wird, der so lange respektiert wird, wie kein willkürliches Handeln vorliegt (vgl. etwa EGMR v. 4.1.2008, Nr. 25834/05 – Imbert de Tremiollès, [http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/pages/search.aspx?i=001-84436#%22itemid%22:\[%22001-84436%22\]](http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/pages/search.aspx?i=001-84436#%22itemid%22:[%22001-84436%22])); dazu *Quintas Seara*, Intertax 2014,

218). Dementsprechend ist eine Gleichbehandlung von langjährig zusammenlebenden Geschwistern mit Ehegatten oder Lebenspartnern nicht geboten (vgl. EGMR v. 29.4.2008, Nr. 13378/05 – Burden, NJW-RR 2009, 1606; BFH v. 24.4.2013 – II R 65/11, NJW 2013, 1984, jeweils für die ErbSt). Zudem ist bei sehr hohen Steuerbelastungen, die aus dem Zusammenwirken zweier oder mehrerer, jeder für sich nicht exzessiver Steuerzugriffe resultieren, problematisch, ob einer der beiden Staaten verantwortlich gemacht werden kann (dies abl. jedenfalls in einer Situation, wo der andere Staat wesentlich zu der konfiskatorischen Wirkung der Doppelbesteuerung beigetragen hat und nach dem OECD-Erbschaftsteuermusterabkommen das Besteuerungsrecht dem deutschen Staat zustand, BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746). Eine Verletzung des Rechts auf Eigentum, das auch Abfindungszahlungen und das Recht auf Vorsteuerabzug umfasst, wurde darin gesehen, dass auf die Abfindungszahlung einer Beamtin ein Grenzsteuersatz von 98 % angesetzt wurde, der zu einer Durchschnittssteuerbelastung von 52 % führte (EGMR v. 14.5.2013, Nr. 66529/11 – NKM/Ungarn, <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-119704#%22itemid%22:%5B%22001-119704%22%5D>). Hohe Belastungen können aber insbes. im Zusammenhang mit einer Wirtschaftskrise gerechtfertigt werden (EGMR v. 14.11.2017 – Nr. 46184/16 – P. Plaisier B.V./UK, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-179536%22%5D%7D>); krit. dazu Attard, EC Tax Review 2018, 177). Einen Verstoß nahm der EGMR (EGMR v. 23.10.1990 – Nr. 11581/85 – Darby, NJW 1991, 1404; dazu Mössner, StuW 1991, 224 [229f.]) zudem in einer Situation an, wo beschränkt und unbeschränkt Stpfl. ohne hinreichenden sachlichen Grund unterschiedlich behandelt wurden; nach FG Hamb. (FG Hamb. v. 15.10.2008 – 2 K 218/07, EFG 2009, 410, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 5.5.2010 – I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043) ist das StAbzugsverfahren nach § 50a nicht konventionswidrig. Gegen die Eigentumsgarantie kann zudem eine rückwirkende Besteuerung verstoßen (dazu Pauwels, EC Tax Review 2013, 268; Quintas Seara, Intertax 2014, 218). Allerdings zeigt sich der EGMR bei der Rechtfertigung relativ großzügig. In der Entsch. des EGMR (EGMR v. 23.10.1997 – Nr. 21319/93 – National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society/UK, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-58109%22%5D%7D>) Rz. 81) hielt der Gerichtshof die rückwirkende Beseitigung von unbeabsichtigten Fehlern in einer Gesetzesänderung, die zu Zufallsgewinnen geführt hätten, für gerechtfertigt. Auch ließ der Gerichtshof (EGMR v. 13.1.2015 – Nr. 50131/12 – Huitson/UK, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-151222%22%5D%7D>) die rückwirkende Gesetzgebung zur missbräuchlichen Berufung auf ein DBA zu, die zu einer sehr niedrigen Besteuerung und einem unfairen Wettbewerbsvorteil geführt hätte. In einer anderen Entsch. (EGMR v. 3.6.2004 – Nr. 72665/01 – Di Belmonte/Italien, <https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22:%5B%22001-45074%22%5D%7D>) verwies er zur Rechtfertigung auf die kurze Zeit zwischen der Verwirklichung des StTatbestands und dem Inkrafttreten der gesetzlichen Regelung sowie auf die beschränkten finanziellen Auswirkungen von allerdings immerhin 20 % des Wertes.

Die Religionsfreiheit aus Art. 9 EMRK sah der EGMR als verletzt an, wenn eine Religionsgemeinschaft derart mit Steuern, Zinsen und Strafzahlungen belegt wird, dass sie ihre Aktivitäten merklich reduzieren muss (EGMR v. 30.6.2011, Nr. 8916/05 – Association of Jehova's Witnesses/Frankreich, NvwZ 2012, 1609; EGMR v. 31.1.2013 – C-50615/07 – Association des Chevaliers du Lotus d'Or v. France, <http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/pages/search.aspx?i=001-116118#%22itemid%22:%5B%22001-116118%22%5D>). Dabei wurde eine StBelastung, die bis zu 26 % der Einnah-

mequelle ausmacht, als noch tragbar angesehen (krit. dazu *Baker*, *European Taxation* 2013, 393 [395]).

Ausgeschlossen ist die Garantie eines fairen Verfahrens in Art. 6 EMRK nach der Rspr. des EGMR für strechtl. Verfahren, wenn sie nicht strafrechtl. Natur sind (vgl. etwa EGMR v. 12.7.2001 – Nr. 44759/98 – Ferrazzini, *NJW* 2002, 3453; krit. dazu *Baker*, *Intertax* 2001, 205; *Baker*, *Intertax* 2001, 360; dem EGMR folgend etwa BFH v. 27.8.1991 – VIII R 84/89, *BStBl. II* 1992, 9; BFH v. 1.8.2001 – II R 48/00, *BFH/NV* 2002, 155; BFH v. 16.11.2011 – X R 15/09, *BStBl. II* 2012, 325; *Mössner*, *StuW* 1991, 224 [226]; *Neuendorf*, *Bedeutung und Rezeption des Art. 6 Abs. 1 EMRK im deutschen und englischen Steuerrecht*, 2013). Der BFH (BFH v. 17.4.2013 – X K 3/12, *BStBl. II* 2013, 547) scheint die Vorschrift – indessen ohne weitere Auseinandersetzung mit diesen Entsch. – für anwendbar zu halten. In einem Sonderfall, wo der Sachverhalt auch die Zahlung einer Geldstrafe betraf, entschied der EGMR, dass ein Steuergesetz mit Rückwirkung – auch wenn es dem Grunde nach erlaubt sein kann – niemals die Wirkung eines rechtskräftigen und bindenden Urteils durchbrechen dürfe (EGMR v. 27.9.2011 – Nr. 7359/06 – *Agurdino S.R.L.*, [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-106413%22itemid%22:\[%22001-106413%22\]](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-106413%22itemid%22:[%22001-106413%22])). Dies verstöße gegen das Recht auf ein faires Verfahren aus Art. 6 Abs. 1 ECHR, weil es die Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit und der mit einem rechtskräftigen Urteil einhergehenden Rechtssicherheit verletze. Umgekehrt ist die Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 EMRK nach einem Freispruch in einem Strafverfahren im folgenden Verfahren über die Vollstreckung von Steuerforderungen zu berücksichtigen, und zwar auch dann, wenn die Rechtsbehelfsfrist ursprünglich abgelaufen war (EGMR v. 23.10.2014 – Nr. 27785/10 – *Melo Tadeu*, [http://hudoc.echr.coe.int/eng#\"itemid\":\"001-147330\"](http://hudoc.echr.coe.int/eng#\)); dazu *Poelmann*, *Intertax* 2016, 434). Ebenso liegt eine Verletzung vor, wenn das Gesetz nicht genau erkennen lässt, welche Forderungen auf den Steuerzahler zukommen (EGMR v. 27.9.2011 – Nr. 7359/06 – *Agurdino S.R.L.*, [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-106413#%22itemid%22:\[%22001-106413%22\]](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-106413#%22itemid%22:[%22001-106413%22]); *Baker*, *European Taxation* 2012, 308 [310]).

Den Grundsatz ne bis in idem verankert Art. 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK. In der Rspr. des EGMR wird dieser Grundsatz recht strikt gehandhabt, so dass auch aus der Verhängung von administrativen Strafen Hindernisse für Strafverfahren und umgekehrt resultieren können (vgl. dazu etwa *Attard*, *EC Tax Review* 2017, 335; einschränkend allerdings EGMR v. 15.11.2016 – Nr. 24130/11 and 29758/11 – *A und B/Norwegen*, [https://hudoc.echr.coe.int/eng#\"itemid\":\"001-168972\"](https://hudoc.echr.coe.int/eng#\)); die Anforderungen nach EMRK und der EU-Grundrechtecharta vergleichend *Peeters*, *EC Tax Review* 2018, 182). Für Deutschland erscheint dies etwa denkbar mit Blick auf Verspätungszuschläge nach § 152 AO.

581–599 Einstweilen frei.

D. Einkommensteuer in Deutschland

600 I. Allgemeine Einordnung

Die ESt ist eine Steuer vom Jahreseinkommen natürlicher Personen. Die ursprüngliche Konzeption einer synthetisch angelegten ESt mit einheitlichem Tarif auf das Gesamteinkommen ist mit der 2009 eingeführten Abgeltungsteuer aufgegeben

worden. Stattdessen entwickelt sich die ESt in Richtung einer (unvollkommenen) dualen ESt (s. Anm. 16).

Persönliche Steuerpflicht: Besteuerungseinheit ist das Individuum. Personengesellschaften sind selbst weder Subjekte der ESt noch der KSt. Ihr Erfolg wird anteilig den Gesellschaftern zugerechnet. Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland unterliegen der unbeschränkten StPflcht, die sich auf das Welteinkommen erstreckt. Die durch gleichzeitige Besteuerung in den Quellenstaaten entstehende internationale Doppelbesteuerung wird unilateral durch Anrechnung oder Abzug der im Ausland entrichteten ESt gemildert (§§ 34c, 34d). Nichtansässige sind der ESt nur mit inländ. Einkünften unterworfen (beschränkte StPflcht); die ESt nimmt hier seit jeher den Charakter einer Schedulessteuer an, bei der persönliche Verhältnisse nur begrenzt berücksichtigt werden (§§ 49 ff.). Unter bestimmten Umständen können Nichtansässige die Behandlung als unbeschränkt stpfl. beantragen (§§ 1 Abs. 3; 1a).

Der Steuergegenstand Einkommen wird als Gesamtbetrag von sieben – enumerativ aufgezählten – Einkunftsarten definiert. Einkommen kann somit nur innerhalb einer der sieben Einkunftsarten erzielt werden. Die Einkunftsart sonstige Einkünfte hat keine Auffangfunktion. Die Einkunftsarten umfassen im Wesentlichen das am Markt (durch Leistungsaustausch) erwerbswirtschaftlich erzielte monetäre und reale Ist-Einkommen. Abgeleitete Einkünfte (Unterhaltszahlungen) werden idR beim Empfänger nicht angesetzt. Sozialtransfers sind weitgehend stfrei. Eine Nutzungswertbesteuerung, wie sie bis 1986 für das Wohnen im eigenen Haus vorgesehen war, findet nicht statt.

Die Einkünfteermittlung folgt unterschiedlichen Grundsätzen je nachdem, ob es sich um betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte handelt (Dualismus der Einkünfteermittlung; s. § 2 Anm. 500 ff.).

- ▶ *Im betrieblichen Bereich* (LuF, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit) erfolgt die Gewinnermittlung grds. durch BV-Vergleich. Buchführungspflichtige ermitteln ihren stl. Gewinn ausgehend von den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (insbes. Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip). Realisierte Wertzuwächse im betrieblichen Bereich unterliegen grds. der ESt, doch bestehen Möglichkeiten des Besteuerungsaufschubs (Übertragung stiller Reserven auf Neuanschaffungen; §§ 6b, 6c) bzw. tarifliche Erleichterungen speziell bei Betriebsveräußerungen (§ 34). Nicht-Buchführungspflichtige können statt des Bestandsvergleichs eine Gegenüberstellung von (Betriebs-)Einnahmen und (Betriebs-)Ausgaben vornehmen (§ 4 Abs. 3). Eine pauschale Gewinnermittlung ist vorgesehen für die internationale Handelsschifffahrt (§ 5a) und LuF (§ 13a).
- ▶ *Außerbetriebliche Einkünfte* werden durch Ermittlung des Saldos der Einnahmen (§ 8) und WK (§ 9) ermittelt (Überschussrechnung). Wertveränderungen des der Einkünfteerzielung zugrunde liegenden Vermögens blieben ursprünglich von der Besteuerung weitgehend ausgenommen. Seit Ende der 1990er Jahre ist es jedoch zunächst durch Verlängerung der Veräußerungsfristen des § 23 und Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17, sowie seit 2009 durch die unbegrenzte StPflcht privater Veräußerungsgewinne aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 zu einer deutlichen Ausweitung der Steuerbarkeit gekommen.

Verluste können innerperiodisch mit anderen Einkünften verrechnet werden (Verlustausgleich; Einschränkungen vor allem bei Auslandsverlusten gem. § 2a, bei beschränkter Haftung gem. § 15a, bei Steuerstundungsmodellen gem. § 15b

und bei Verlusten aus der Veräußerung von PV). Der überperiodische Verlustabzug ist seit 2004 durch die sog. Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 oberhalb von 1 Mio. € nur noch in gestreckter Form möglich. Vorrangig ist der betragsmäßig beschränkte einjährige Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1).

Abzüge privat veranlasster Aufwendungen: Als Ausnahme von der Nichtabziehbarkeit privater Aufwendungen (§ 12) können bestimmte vom Gesetzgeber als privat veranlasst eingestufte Aufwendungen gem. § 10 als SA oder nach §§ 33 ff. als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die SA umfassen vor allem Aufwendungen für Rentenverpflichtungen, Beiträge zu gesetzlichen und privaten Versicherungen (insbes. zur Altersvorsorge), für die Schul- und Berufsausbildung sowie Ausgaben für die Betreuung von Kindern. Schuldzinsen ohne Zusammenhang mit der Einkünfterzielung können seit dem StÄndG 1973 nicht mehr als SA abgezogen werden (s. § 10 Anm. 500). Die außergewöhnlichen Belastungen sind abstrakt definiert als Aufwendungen, die dem Stpfl. zwangsläufig in einem größeren Umfang als der überwiegenden Zahl vergleichbarer Stpfl. erwachsen, werden jedoch nur nach Abzug einer (von der Einkommenshöhe abhängigen) Eigenbelastung berücksichtigt. Das persönliche Existenzminimum wird durch die Gewährung des in den Tarif integrierten Grundfreibetrags (§ 32a Abs. 1 Nr. 1) berücksichtigt.

Besteuerungseinheit ist das Individuum.

- ▶ *Ehepaare* haben die Möglichkeit, zwischen Einzelveranlagung (früher „getrennte Veranlagung“) und Zusammenveranlagung zu wählen. In der Praxis dominiert die Zusammenveranlagung, bei der das Einkommen zusammengerechnet, vom halben Betrag die Steuer berechnet und anschließend verdoppelt wird (Splitting-Tarif).
- ▶ *Kinderlasten* werden im Rahmen des Familienleistungsausgleichs entweder durch Kinderfreibeträge oder durch Kindergeld berücksichtigt (§ 31). Eltern und Kinder werden stets getrennt veranlagt.

Der Steuertarif ist ein linear-progressiver Formeltarif mit einer Nullzone für das Existenzminimum, zwei sich anschließenden linear-progressiven Stufen und zwei Proportionalstufen (42 % und 45 %). Daneben ordnet § 32d einen proportionalen Sondersteuersatz für Kapitaleinkünfte an. § 34a enthält einen ebenfalls proportionalen Sondersteuersatz für nicht entnommene Gewinneinkünfte.

Die Steuererhebung ist durch ein Nebeneinander von Veranlagung und Quellenabzug gekennzeichnet.

- ▶ *Quellenabzugsverfahren:* Quellenabzüge werden für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalerträge und Bauleistungen vorgenommen. Der Quellenabzug ist die normale Erhebungsform für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Lohnsteuer); die vom ArbG zu berechnende LSt ist im Prinzip an die persönlichen Verhältnisse des ArbN angepasst. Durch erhebungstechnisch motivierte Vereinfachungen erhält die LSt jedoch objektsteuerartige Züge. Eine Veranlagung von ArbN findet nur unter den Voraussetzungen des § 46 statt. Kapitalerträge unterliegen seit 2009 einem abgeltenden KapErtrStAbzug iHv. 25 % zuzüglich SolZ und KiSt. Veranlagung unter Anwendung des persönlichen EStSatzes nach § 32a kann ua. beantragt werden, wenn dies günstiger ist (§ 32d Abs. 6). Werbungskosten werden im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer auch bei Veranlagung grds. nur pauschaliert durch den Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9) berücksichtigt. Bei beschränkt Stpfl. sieht § 50a

Abs. 2 bei bestimmten Einkünften zusätzlich einen 15 %igen bzw. 30 %igen StAbzug vor. Der Quellenabzug hat hier grds. abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1).

- ▶ *Veranlagung*: Soweit kein Quellenabzug vorgesehen ist, wird die ESt auf der Grundlage der jährlichen EStErklärung von Amts wegen festgesetzt. Es besteht keine Selbstveranlagung. Auf die EStJahresschuld sind vierteljährlich Vorauszahlungen zu leisten (§ 37).

Finanzverfassungsrechtlich ist die ESt eine Gemeinschaftsteuer. Der Ertrag steht zu je 42,5 % Bund und Ländern, zu 15 % den Gemeinden zu. Die Gesetzgebungshoheit liegt beim Bund. Die Verwaltung wird von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes durchgeführt (ausführl. Anm. 106).

Einstweilen frei.

601–609

II. Elemente des Einkommensteuertatbestands

610

Grundelemente des EStTatbestands (*J. Lang in Kube/Mellinghoff/Morgenthaler* ua., *Leitgedanken des Rechts*, Bd. 2, 2013, § 168 Rz. 5) sind:

- StSchuldner,
- StObjekt,
- Bemessungsgrundlage,
- EStTarif.

Daneben bedarf es Festlegungen des Besteuerungsabschnitts und des StErhebungsverfahrens.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage vollzieht sich unter Berücksichtigung von objektivem und subjektivem Nettoprinzip notwendigerweise in zwei Stufen, indem das zunächst ermittelte Erwerbseinkommen als Erwerbsbezüge abzüglich Erwerbsaufwendungen um das indisponible Einkommen durch private Abzüge gemindert wird (*Birk* in *DStJG* 34 [2011], 11 [15ff.]; str., von ökonomischer Seite wird zT die Erfassung der subjektiven Leistungsfähigkeit erst auf der Ebene der StSchuld gefordert, s. im Einzelnen Anm. 45). Das geltende EStG mit den vier in § 2 festgelegten Stufen Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen und zu versteuerndes Einkommen ist unnötig kompliziert (*Loritz*, *StuW* 1986, 9 [11]). Auch die Aufspaltung der Privatabzüge in Freibeträge, SA und außergewöhnliche Belastungen führt ohne Gewinn für die Rechtsanwendung zu Unübersichtlichkeit. Zu Struktur und Bedeutung von § 2 s. *von Groll*, *FS Raupach*, 2006, 133.

P. Kirchhof (in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, Einleitung Rz. 12) zerteilt die Tatbestandsverwirklichung in drei Elemente: Den Zustandtatbestand (Innehaben einer marktbezogenen Einkunftsquelle), den Handlungstatbestand (Nutzung der Einkunftsquelle zur Erzielung von Einkünften) sowie den Erfolgstatbestand, mit dem der unter Nutzung des Marktes erwirtschaftete Vermögenszuwachs bezeichnet wird.

III. Persönlicher Anwendungsbereich

611 1. Kreis der Steuerpflichtigen

Natürliche Personen: Die ESt erfasst nur natürliche Personen. Juristische Personen sind mit ihrem Einkommen nicht der ESt, sondern der KSt unterworfen. Das gilt auch für die Einmann-KapGes. (zum Verhältnis von ESt zu KSt vgl. auch Anm. 810–814). Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit sind niemals als solche Schuldner der ESt. Das von ihnen erzielte Einkommen wird unmittelbar bei den einzelnen Mitgliedern besteuert. Trotzdem ist die Personenvereinigung (insbes. die Personenhandelsgesellschaft) als solche als Einkünfterzielungs- und Gewinnermittlungssubjekt Adressat des EStRechts (sog. begrenzte Steuerrechtsfähigkeit, vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761 f.]). Ehegatten sind jeder für sich subjektiv stpfl. (BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 [56]). Die Zusammenveranlagung ändert daran nichts. Die Formulierung von § 26b, wonach die Ehegatten gemeinsam als „ein Steuerpflichtiger“ behandelt werden, ist missverständlich. Doch sind zusammenveranlagte Ehegatten Gesamtschuldner der ESt (§ 44 AO). Auch minderjährige Kinder sind mit ihrem Einkommen selbständig stpfl. Zur Familienbesteuerung ausführl. Anm. 613–616.

- ▶ *Persönliche Steuerbefreiungen* sind im EStG nicht vorgesehen (Prinzip der persönlichen Universalität; s. Anm. 43), ausgenommen die völkerrechtl. begründeten persönlichen Befreiungen für bestimmte Angehörige diplomatischer und konsularischer Vertretungen (Fiskalimmunität, vgl. § 3 Nr. 29).
- ▶ *Beginn und Ende der Einkommensteuerpflicht:* Die StPflcht der natürlichen Personen dauert von der Geburt bis zum Tod. Verminderte Geschäftsfähigkeit oder Verfügungsbeschränkungen sind für die persönliche StPflcht ohne Bedeutung. Im Falle gesetzlicher oder gewillkürter Stellvertretung bleibt der Vertretene Schuldner der ESt. Zur Haftung des Vertreters s. §§ 34 und 69 AO. Der Tod der natürlichen Person beendet ihre EStPflcht. Für den Eintritt des Rechtsnachfolgers in die estl. Position des Rechtsvorgängers bedarf es ausdrücklicher gesetzlicher Regelungen (zB § 6 Abs. 3). Im Übrigen steht das Individualsteuerprinzip dem Übergang estl. Rechtspositionen auf den Erben grds. entgegen (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, zur Vererblichkeit von Verlustvorträgen).

Steuerinländer und Steuerausländer: Die Abgrenzung der persönlichen StPflcht gegenüber dem Ausland erfolgt sowohl anhand persönlicher als auch sachlicher Anknüpfungspunkte. Wie in den meisten anderen Staaten wird die persönliche Zuordnung durch die Ansässigkeit (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt) begründet, dh. durch die territoriale Zugehörigkeit. Die nationale Zugehörigkeit (Staatsbürgerschaft) spielt dagegen außer in Sondertatbeständen, insbes. des AStG, keine Rolle. Die persönliche Zugehörigkeit hat unbeschränkte StPflcht, dh. StPflcht mit dem weltweiten Gesamteinkommen unabhängig von seiner Herkunft zur Folge (Welteinkommensprinzip, s. Anm. 43). Im Rahmen bilateraler Staatsverträge (DBA) verzichtet die Bundesrepublik jedoch in weitem Umfang auf die Belastung ausländ. Einkünfte, sodass das Welteinkommensprinzip wesentliche Durchbrechungen erfährt (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.86). Bei Fehlen des persönlichen Anknüpfungsmerkmals wird der StAnspruch regelmäßig auf ein objektives Merkmal, nämlich die Erzielung von Einkünften im Inland, gestützt (sog. beschränkte StPflcht), vgl. § 49. Die Besteuerung nicht ansässi-

ger Personen mit ihren inländ. Einkünften weicht in mehreren Punkten von den für eine ESt aufgestellten Prinzipien ab: Die beschränkte StPflcht verstößt gegen das Prinzip der sachlichen Universalität und gegen das subjektive und oft auch gegen das objektive Nettoprinzip (Bruttobesteuerung). Die aufgrund der beschränkten StPflcht erhobene Steuer ist somit wirtschaftlich keine ESt, sondern hat Objektsteuercharakter. Die mit der beschränkten StPfl. verbundenen Nachteile sind, soweit sich unbeschränkt und beschränkt StPfl. in vergleichbarer Situation befinden, nicht mit den unionsrechtl. Grundfreiheiten vereinbar. Angehörige anderer EU-/EWR-Staaten haben daher zur Vermeidung europarechtswidriger Diskriminierungen grds. die Möglichkeit, Veranlagung zu beantragen (§ 50 Abs. 2 Sätze 2 ff.); werden mindestens 90 % der Einkünfte in Deutschland erwirtschaftet, kommt auch ein Antrag auf Behandlung als unbeschränkt stpfl. in Betracht (§§ 1 Abs. 3, 1a).

Siehe ausführl. zu den europarechtl. und internationalen Aspekten der ESt Anm. 400 ff.

2. Abgrenzung zur Besteuerung von Unternehmen

612

Erzielen natürliche Personen mit Hilfe juristischer Zweckgebilde Einkommen, unterscheidet das deutsche StRecht streng nach zivilrechtl. Rechtsform. Juristische Personen, vor allem KapGes., unterliegen als selbständige StSubjekte der KSt. Dagegen sind PersGes. keine selbständigen StSubjekte; der von ihnen erzielte Erfolg wird vielmehr anteilig und unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet. Als allgemeine Unternehmensteuer kann zwar die GewSt bezeichnet werden, da hier neben der KapGes. auch die PersGes. selbst Steuerschuldnerin ist. Dennoch setzen sich rechtsformabhängige Belastungsunterschiede der ESt/KSt in der GewSt fort (zB *Roser* in DStJG 35 [2012], 189 [201, 205]). Die Rechtsformabhängigkeit ist eines der großen ungelösten Probleme der Einkommensbesteuerung.

Zum Verhältnis zwischen ESt und KSt s. Anm. 810–814 sowie Einf. KSt. Anm. 32 ff.; zu Reformfragen und Reformvorschlägen s. Einf. KSt. Anm. 170 ff.

Einstweilen frei.

613

3. Besteuerungseinheit, Behandlung der Familie

Schrifttum: Zum Schrifttum vor 1990 s. vor Anm. 5 der Einf. ESt. (Stand 2/1990), abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

J. Lang, Reform der Familienbesteuerung, in *P. Kirchhof/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, 1994, 437; *J. Lang*, Welche Maßnahmen empfehlen sich, um die Vereinbarkeit von Berufstätigkeit und Familie zu verbessern? – Gutachten E für den 60. DJT, in Verhandlungen zum 60. DJT, Bd. II/1, 1994, O 61; *Pechstein*, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung – Zur Abgrenzung von Eingriff und Leistung bei Maßnahmen des sog. Familienlastenausgleichs, Habil. 1994; *Söhm*, Steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in *P. Kirchhof/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, 1994, 421; *Wosnitza*, Die Besteuerung von Ehegatten und Familien – Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplittings, StuW 1996, 123; *Klein*, Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, DStZ 1997, 105; *Dziadkowski*, Zur Berücksichtigung des Familienstandes bei der Einkommensteuer 50 Jahre nach Verkündung des Grundgesetzes, DStZ 1999, 273; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und systematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung und ihrer Alternativmodelle, Diss. 1999; *Vogel*, Kindesunterhalt im

Einkommensteuerrecht – Die Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in *Kirchhof/Jakob/Beermann* (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung Steuergesetz Steuerreform*, FS Klaus Offerhaus, 1999, 47; *Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, *StuW* 1999, 201; *Renner*, Familienlasten- oder Familienleistungsausgleich?, Diss. 2000; *Birk*, Elterliche Zuwendungen als Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit?, in *Drenseck/Seer* (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, 339; *Goebbels*, Die familiengerechte Besteuerung – Dargestellt am Beispiel des einkommensteuerlichen Familienleistungsausgleichs, Diss. 2001; *Kanzler*, Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921; *Seer*, Das Ehegatten-Splitting als typisiertes Realsplitting, in *Drenseck/Seer* (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, 357; *Kulmsee*, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, Diss. 2002; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern – Ansätze zu einer an der Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen ausgerichteten Lastenverteilungsgerechtigkeit, 2003; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 806; *Pfab*, Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, 212; *Jachmann*, Reformbedarf bei der Familienbesteuerung?, BB 2008, 591; *OECD*, *Doing Better for Children*, 2009; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, Diss. 2010; *Jachmann*, Berücksichtigung von Kindern im Focus der Gesetzgebung, FR 2010, 123; *A. Prinz*, Grundlagen der Familienbesteuerung unter Berücksichtigung finanzwissenschaftlicher Aspekte, FR 2010, 105; *Seiler*, Familienbesteuerung in der steuerpolitischen Diskussion, FR 2010, 119; *Maiterth/Chirvi*, Das Ehegattensplitting aus Sicht der Steuerwissenschaften, *StuW* 2015, 19; *Bach/Geyer/Wrohlich*, Ehegattenbesteuerung aus wirtschafts- und sozialpolitischer Perspektive: Mehr Individualbesteuerung, *StuW* 2016, 316; *Bareis/Siegel*, Das Ehegattensplitting im Widerspruch zu den Besteuerungsprinzipien, *StuW* 2016, 306; *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting, *IFSt-Schrift* Nr. 510 (2016); *Kube*, Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung, *StuW* 2016, 332; *Rees*, *Optimal Tax Theory and Family Taxation*, *StuW* 2016, 324; *Spangenberg*, Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven, *StuW* 2016, 343; *Latt*, Ehegattensplitting und Genderperspektive, Diss. 2018; *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 75 ff. und 88 ff. mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

Schrifttum zu verfassungsrechtl. Aspekten der Familienbesteuerung s. vor Anm. 220.

614 a) Theoretische Grundlagen

Familie und Leistungsfähigkeit: Die ESt orientiert sich zunächst an der Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person. Die Leistungsfähigkeit wird aber nicht nur durch die Höhe des von ihr bezogenen Einkommens bestimmt, sondern auch durch den Umstand, ob das Einkommen innerhalb einer Konsumgemeinschaft (Haushalt, Familie, sonstige Gemeinschaft) erwirtschaftet und verbraucht wird. Insbesondere sind folgende Gesichtspunkte zu beachten.

- ▶ *Minderung der Leistungsfähigkeit durch Unterhaltspflichten/Familienexistenzminimum:* Ein Einkommen, aus dem der Lebensunterhalt mehrerer Personen bestritten werden muss, repräsentiert nicht dieselbe Leistungsfähigkeit wie ein Einkommen, das von einer einzelnen Person allein verbraucht werden kann. Bei gleichem Gesamteinkommen muss daher die StBelastung eines Ehepaars bzw. einer Familie unter der eines Alleinstehenden liegen.
- ▶ *Haushaltersparnis:* Eine gemeinsame Haushaltsführung führt im Bereich der Fixkosten zu sog. Skalenerträgen (*economies of scale*) gegenüber mehreren selbständigen Haushalten (sog. Haushaltersparnis). Personen, die das verfügbare Einkommen im gemeinsamen Haushalt verbrauchen, erscheinen leistungsfähiger als Personen, die dasselbe (Gesamt-)Einkommen getrennt verwenden (s. *A. Prinz*, FR 2010, 105 [106, 108]).

- ▶ *Freizeitnutzen/Eigenleistung der Haushaltsführung*: Eine Haushaltsgemeinschaft (speziell von Ehegatten), in der das Einkommen nur von einem Partner erzielt wird, erscheint leistungsfähiger als ein Doppelverdiener- bzw. Mehrverdienerhaushalt mit gleich hohem Einkommen, wenn man den Freizeitnutzen bzw. den Wert der Haushaltsarbeit des nicht berufstätigen Partners (bzw. umgekehrt die Haushaltsschwernisse des Doppelverdienerhaushalts) als Indikatoren der Leistungsfähigkeit anerkennt. Allerdings werden Freizeitnutzen und Haushaltsarbeit auch sonst nicht als Einkommensbestandteile angesehen (vgl. Anm. 13), so dass ihre Erfassung allein bei Ehepaaren insbes. vor dem Hintergrund von Art. 6 Abs. 1 GG unzulässig wäre.

Steuerliche Besonderheiten der Familie: Eine Lösung, die all diesen, zT gegensätzlichen Gesichtspunkten gleichermaßen gerecht wird, ist bereits theoretisch kaum zu finden. Eine befriedigende Regelung wird durch weitere Umstände erschwert:

- ▶ *Praktikabilitätsgründe* begrenzen die Möglichkeiten stl. Sonderbehandlung auf leicht erfassbare Konsumgemeinschaften, zB die Ehe. Jedoch darf die Berücksichtigung familiär bedingter unvermeidbarer Leistungsfähigkeitsminderungen nicht auf bestimmte Familienformen beschränkt werden. Zivilrechtlich vergleichbar ausgestaltete Unterhaltsgemeinschaften müssen gleich behandelt werden (BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 – Lebenspartnerschaften, BVerfGE 133, 377 [411]).
- ▶ *Der fehlende Interessengegensatz* innerhalb der Familie begünstigt Gestaltungen zur steueroptimalen Verteilung von Einkommensquellen und Einkommen innerhalb der Familie. Dabei hängen Gestaltungsanreize und Gestaltbarkeit eng mit der gesetzlichen Ausgestaltung der Familienbesteuerung zusammen. Allerdings darf Verträgen zwischen Ehegatten im Hinblick auf Art. 6 Abs. 1 GG nicht generell die stl. Anerkennung abgesprochen werden (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 [36]).
- ▶ *Steuerrecht als Instrument der Familienförderung*: Jenseits der Berücksichtigung der Familienleistungsfähigkeit wird das EStRecht in großem Umfang auch für diverse die Familie betreffende Förderzwecke eingesetzt. Diese sind zT ununterscheidbar mit Fiskalzwecknormen zur Berücksichtigung des Familienexistenzminimums verwoben (s. A. Prinz, FR 2010, 105 [107 ff.]), was Überlegungen zur Reform der Familienbesteuerung erschwert. Ihre Effektivität ist vielfach nicht erwiesen (*Hamburgisches Welt WirtschaftsInstitut* ua., Geburten und Kinderwünsche in Deutschland: Bestandsaufnahme, Einflussfaktoren und Datenquellen, 2013, 178 ff., 183 ff.).

Diese zT gegenläufigen theoretischen Ansätze und Effekte erklären die große Heterogenität der in EU und OECD-Staaten anzutreffenden Familiensteuersysteme (Lehner, Familienbesteuerung im internationalen Vergleich, 2001 [aus österreichischer Sicht]; Parschel/Osterkamp, Child support and children's tax allowances in selected European countries, CESifo Dice Report 03/2004, 50; Gruber/Höhenberger/Höserle/Niemann, Familienbesteuerung in Österreich und Deutschland: Eine vergleichende Analyse unter Berücksichtigung aktueller Steuerreformen, in *Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre* [arqus], Diskussionsbeitrag Nr. 82/2009, 3 ff., 16 ff.; Haverkamp, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, 2010; PwC, Family tax reliefs and benefits in the EU countries, November 2016). Der Rahmen für den Gesetzgeber in der Bunderepublik ist dabei durch ein Netz verfassungsrechtl. Entscheidungen mit zT dezidierten Vorgaben gekennzeichnet (s. Anm. 280 ff.).

615 **b) Geltendes Recht**

Die Familie wird im EStG nicht als selbständige Besteuerungseinheit wahrgenommen. Ein in sich geschlossenes System der Familienbesteuerung existiert nicht. Der Gesetzgeber verfolgt für Ehegatten einerseits, Eltern und Kinder andererseits zwei unterschiedliche Konzepte: Der Unterhaltsgemeinschaft von Ehegatten trägt das Ehegattensplitting Rechnung. Die Unterhaltsgemeinschaft von Eltern und Kindern wird durch ein Konglomerat kindbedingter Freibeträge und Abzüge berücksichtigt (s. *Kulmsee*, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, 2002).

Ehegattenbesteuerung: Infolge der Entscheidung des BVerfG zur Haushaltsbesteuerung (BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55) hat der Gesetzgeber das heute geltende Ehegattensplitting (§§ 26, 26b, 32a Abs. 5) eingeführt, das auf dem Grundgedanken der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft der Ehegatten basiert (BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 ua., BVerfGE 61, 319 [345f.]; best. durch BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 ua., BVerfGE 133, 377 [416]) und damit nicht als Sozial-, sondern als Fiskalzwecknorm eingeordnet wird. Das BVerfG (BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 ua., NJW 2013, 2257 [2261], Rz. 95) erweitert diesen Gedanken auf der Grundlage von Art. 3 Abs. 1 GG auf vergleichbare Unterhaltsgemeinschaften. Daraufhin hat der Gesetzgeber in § 2 Abs. 8 die Gleichstellung von Lebenspartnerschaften mit Ehen im gesamten EStG angeordnet. Eine Erweiterung auf andere Lebensgemeinschaften, die nicht in besonderer Weise als dauerhafte Paarbeziehungen mit gegenseitigen Einstandspflichten ausgestattet sind, ist dagegen nicht erforderlich (BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 ua., BVerfGE 133, 377 [410]).

Berücksichtigung von Kindern: Der Umstand, dass ein Stpfl. gegenüber Kindern unterhaltspflichtig ist, findet zum einen im Kinderleistungsausgleich durch Kindergeld und Kinderfreibetrag Ausdruck, zum anderen durch eine Vielzahl von Regelungen in §§ 10, 33, die kindbedingten Sonderbedarfen Rechnung tragen. Dabei werden Förderzwecke mit der Berücksichtigung kindbedingt verminderter Leistungsfähigkeit vermischt. Das Kindergeld ist, soweit es die Wirkungen des Kinderfreibetrags übersteigt, Sozialleistung (§ 31 Satz 2). Der Kinderfreibetrag wiederum setzt sich aus zwei Komponenten zusammen, der Berücksichtigung des sächlichen Existenzminimums auf der einen Seite und dem (nicht monetären) Erziehungs-, Betreuungs- und Ausbildungsaufwand auf der anderen Seite. Dieses System ist nicht abgestimmt mit dem in § 10 Abs. 1 Nr. 5 geregelten SA-Abzug für tatsächlich anfallenden Betreuungsaufwand. Unklar ist auch das Verhältnis zu erwerbsbedingtem Betreuungsaufwand. Subsidiär ermöglichen §§ 33 ff. den Abzug von kindbedingten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung, zB Ausbildungsfreibetrag gem. § 33a Abs. 2. Da der Kinderfreibetrag der Eltern und der eigene Grundfreibetrag der Kinder nicht aufeinander abgestimmt sind, sondern nebeneinander stehen und die Unterhaltsbezüge der Kinder kein stabiles Einkommen darstellen, bietet die Übertragung von Einkunftsquellen auf die Kinder die Möglichkeit steueroptimaler Ausschöpfung der Freibeträge. Auf eine Abstimmung wird nunmehr auch bei volljährigen Kindern verzichtet (§ 32 Abs. 4).

c) Reformdiskussion616 **aa) Kritik am geltenden System**

Das geltende System der Familienbesteuerung wird sowohl aus verfassungs- und steuersystematischer als auch familien-/gesellschaftspolitischer Sicht kritisiert:

Das Ehegattensplitting wird vor allem aus feministisch-gesellschaftspolitischer Sicht (*Spangenberg*, *StuW* 2016, 343) mit dem Argument angegriffen, es halte Frauen von der Erwerbstätigkeit ab; das Verständnis als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft werde der modernen Ehe nicht gerecht (*Sacksofsky*, *FR* 2010, 119 [121]; ausführl. hierzu *Seel*, *Ehegattensplitting und Familienpolitik*, 2007). Zudem komme es im Hinblick auf das Schatteneinkommen der Haushaltsführung zu einer Überprivilegierung (s. auch § 26b Anm. 7). Ökonomen werfen dem Ehegattensplitting die „Missachtung ökonomischer Wirkungen“ vor (s. *Bareis*, *StuW* 2000, 81; aA *Homburg*, *StuW* 2000, 268; *Scherf*, *StuW* 2000, 269). Verfassungsrechtlich wird geltend gemacht, das Splitting führe zu einer gleichheitssatzwidrigen Diskriminierung der Doppel- gegenüber der Alleinverdienerehe (*Brosius-Gersdorf*, *Demografischer Wandel und Familienförderung*, 2011, 500 ff., 505). Dem ist entgegenzuhalten, dass das BVerfG das Ehegattensplitting im Rahmen eines obiter dictum als eine verfassungskonforme Lösung genannt und die Verfassungskonformität später bestätigt hat (BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 ua., BVerfGE 133, 377 [416]), womit allerdings nicht ausgesagt ist, dass das Ehegattensplitting die einzige verfassungskonforme Lösung ist (so aber Anm. 290).

Der Familienleistungsausgleich (§ 31) wird im Hinblick auf die Vermischung der Berücksichtigung der kindbedingten Minderung der stl. Leistungsfähigkeit mit familienpolitischen Fördererelementen kritisiert (zB *Seiler* in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 31 Rz. 1 und 6; § 31 Anm. 10: verfassungswidrig). Konzeptionslos sind die Regeln zur Berücksichtigung kindbedingten Betreuungsaufwands. Die Berücksichtigung von nichtmonetärem Aufwand durch den Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf ist ebenso systemwidrig (ausführl. *Birk*, *FS Kruse*, 2001, 339 [347 ff.]; *Modrzejewski*, *Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht*, 2018, 140 ff.: verfassungswidrig) wie die Zuordnung des erwerbsbedingten tatsächlichen Betreuungsaufwands beiderseits berufstätiger Eltern zu den SA. Es handelt sich um Erwerbsaufwendungen, die grds. voll abzugsfähig sein müssten. Höchstbeträge sind allenfalls im Hinblick auf die gemischte Veranlassung zulässig (*Jachmann*, *Nachhaltige Entwicklung und Steuern*, 2003, 243 ff.; *Hey*, *NJW* 2006, 2001 [2003]). Gleichzeitig wirkt der allen Eltern zugutekommende SA-Abzug, wenn der Betreuungsaufwand privat veranlasst ist, als – familienpolitisch zweifelhafte – Subvention. Insgesamt ist der SA-Abzug für Betreuungsaufwand nicht mit dem Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf (§ 32 Abs. 6) abgestimmt. Das Nebeneinander von eigenen Grundfreibeträgen der Kinder und Kinderfreibeträgen der Eltern bietet zudem Gestaltungsmöglichkeiten, die aber nur von bestimmten Gruppen von Stpfl. genutzt werden können. Es kommt zu einer ungerechtfertigten Verdoppelung der Berücksichtigung des Kinder-Existenzminimums (*J. Lang*, *FS Klein*, 1994, 437 [451 f.]; *Wosnitza*, *StuW* 1996, 123 [135 f.]).

bb) Mögliche Modelle

617

Innerhalb des verfassungsrechtl. Rahmens gibt es verschiedene Reformoptionen (Übersicht zB *A. Prinz*, *FR* 2010, 105 [109 ff.]).

Modifiziertes Ehegattensplitting/Ehegattenrealsplitting: Bei grundsätzlicher Beibehaltung des Ehegattensplittings und Ausweitung auf vergleichbare Unterhaltsgemeinschaften nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz lassen sich dessen Vorteile der Höhe nach durch Kappung ab einer bestimmten Einkommenshöhe begrenzen (zB

BTDrucks. 13/1558, 126; Seer, FS Kruse, 2001, 357 [370]; Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 229 f.; aus ökonomischer Sicht Scherf, StuW 2000, 269 [275 f.]; aA Vogel, StuW 1999, 201 [222 f.]: Kappung verfassungswidrig). Eine derartige Kappung wird auch als Ehegattenrealsplitting bezeichnet (A. Prinz, FR 2010, 105 [110]). Bei steilem Tarifverlauf mit frühem Einsetzen der oberen Proportionalzone und relativ moderatem Spitzensteuersatz lohnt sich die Kappung fiskalisch indes kaum (Dziadkowski, DStZ 1999, 273 [278]), so dass das heutige Ehegattensplitting als typisierendes Realsplitting (Söhn, FS Vogel, 2000, 639 [651]; Seer, FS Kruse, 2001, 357 [363]) auch ungemindert beibehalten werden kann.

Individualbesteuerung: Streitig ist, ob es verfassungsrechtl. zulässig wäre, das Ehegattensplitting abzuschaffen und nur noch die Einzelveranlagung zuzulassen (so Becker/Englisch, DStR 2016, 1005; aA Anm. 290: Abschaffung des Ehegattensplitting verfassungswidrig). In jedem Fall müsste den Unterhaltsbeziehungen innerhalb der Ehe durch Übertragbarkeit des Grundfreibetrags des anderen Ehegatten Rechnung getragen werden (vgl. BTDrucks. 16/1152), um die StFreiheit des Existenzminimums beider Ehegatten zu gewährleisten (zu den hierdurch entstehenden Splittingeffekten A. Prinz, FR 2010, 105 [109 ff.]). Teile des Schrifttums halten die Gewährung eines zweiten Grundfreibetrags indes nicht für ausreichend, um eine Benachteiligung von Ehegatten gegenüber Unverheirateten ohne Unterhaltspflichten zu vermeiden (zB Vogel, StuW 1999, 201 [220 ff.]; Jachmann, BB 2008, 591; J. Lang, DB 2010, Beilage Standpunkte zu Heft 5, 9). Bei Wahl eines höheren Übertragungsbetrags findet eine Annäherung an das Ehegattenrealsplitting statt.

Familienplitting: Alternativ zur heutigen getrennten Besteuerung von Eltern und Kindern werden verschiedene Formen eines Familienplitting diskutiert:

- ▶ *Divisorensplitting/tarifliches Familienplitting:* Beim Familiendivisorensplitting oder tariflichen Familienplitting wird das Einkommen sämtlicher Familienmitglieder (Eltern und Kinder) zunächst addiert und dann mit bestimmten Splittingfaktoren multipliziert.

Befürworter: Pfab, ZRP 2006, 212 (215 f.); Seiler, Gutachten F, 66. DJT, 2006, F 4; Leisner-Egensperger, FR 2010, 865 (872 f.); Leisner-Egensperger in Kube/Mellinghoff/Morgenthaler ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 175 Rz. 22 ff.

- ▶ *Familienrealsplitting:* Das Familienrealsplitting sieht Unterhaltsabzüge vor bei gleichzeitiger Erfassung der Unterhaltsbezüge beim Empfänger, vergleichbar dem Realsplitting bei getrennt/geschieden lebenden Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1). Hierzu ausführl. § 31 Anm. 4.

Befürworter: J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 650 ff.; J. Lang, Gutachten E für den 60. DJT, in Verhandlungen zum 60. DJT, Bd. II/1, 1994, O 61, 79 ff.; Vogel, StuW 1999, 201 (225); Kanzler, FR 2001, 921 (940); J. Lang/Herzigl Hey ua., Kölner Entwurf eines EStG, 2005, 467 f.; Kube, StuW 2016, 332 (339 ff.).

Dabei wird – obwohl es sich um grds. unterschiedliche Konzepte handelt – nicht immer sauber zwischen Divisoren- und Realsplitting unterschieden. Das Familiendivisorensplitting fußt auf der Idee, die Familie als wirtschaftliche Einheit zu behandeln, indem auch den Kindern nach bestimmten Faktoren Einkommen zugerechnet wird. Demgegenüber bildet das Realsplitting lediglich die zivilrechtl. Unterhaltsbeziehungen ab. Vorbild kann die sog. Düsseldorfer Tabelle sein. Da zwischen Eltern und Kindern keine Erwerbs-, sondern nur eine Unterhaltsgemeinschaft besteht, entspricht grds. nur das Familienrealsplitting der wirtschaftlichen

Realität der Familie. Inwieweit auch das Tarifsplitting als Typisierung der Unterhaltsbeziehungen angesehen werden kann, hängt von seiner Ausgestaltung ab.

Einstweilen frei.

618–629

IV. Steuergegenstand

1. Dualismus der Einkommensbegriffe und der Einkünfteermittlung

630

Schrifttum: *Uhländer*, Vermögensverluste im Privatvermögen – Der Einkünftedualismus als Januskopf der Einkommensteuer, Diss. 1996; *Kanzler*, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; *Bernhardt*, Einkünfte versus Income – Eine systemvergleichende und wertende Betrachtung des deutschen Einkünftebegriffs und dessen US-amerikanischen Synonyms – Insbesondere dargestellt am Beispiel der Vermietung und Verpachtung von Wohnimmobilien, Diss. 2000; *Goetze*, Die Ersetzung der sieben Einkunftsarten des EStG durch eine einzige, Diss. 2001, 73 ff.; *Tipke*, Steuerliche Ungleichbehandlung durch einkunfts- und vermögensartdifferente Bemessungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung, in *Drenseck/Seer* (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, 215; *U. Prinz*, Der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsentsprechender Gewinnermittlung, FR 2010, 917; *Birk*, Einkommen, Einkunftsarten und Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011), 11; *Maitzen*, Der Grundsatz der Gleichbehandlung der Einkunftsarten, Diss. 2011; *von Beckerath*, Einkunftsarten, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler* ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 171; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 180–185.

Der sog. Dualismus der Einkunftsarten bezieht sich zum einen auf die den Einkunftsarten zugrundeliegenden Einkommensbegriffe, zum anderen auf die Einkünfteermittlungsmethoden. Dabei folgt aus einem bestimmten Einkommensbegriff nicht notwendig eine bestimmte Ermittlungsmethode.

- ▶ *Historisches Nebeneinander von Reinvermögenszugangs- und Quellentheorie:* Historisch ist das deutsche EStRecht durch den Dualismus von Reinvermögenszugangs- und Quellentheorie geprägt (s. Anm. 12, 11). Auch wenn keine der beiden Theorien in Reinform umgesetzt wurde (sog. pragmatischer Einkommensbegriff, s. § 2 Anm. 9), ergaben sich in der Vergangenheit signifikante Einschränkungen der Steuerbarkeit im Vermögensbereich der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7). Die erheblichen Belastungsunterschiede, je nachdem ob ein WG dem PV oder dem BV zuzuordnen war, haben auf der einen Seite Steuergestaltungen provoziert, auf der anderen Seite die Rspr. zu korrigierender Rechtsfortbildung veranlasst (zB gewerblicher Grundstückshandel, Betriebsaufspaltung).
- ▶ *Ausweitung der Steuerbarkeit von Wertveränderungen im Privatvermögen:* Die den Steuergegenstand begrenzende Wirkung der Quellentheorie ist heute kaum noch erkennbar. Auch innerhalb der historisch der Quellentheorie folgenden Überschusseinkünfte werden Veräußerungsgewinne weitgehend erfasst. Die Besteuerung von Wertveränderungen des PV stellt mittlerweile nicht mehr die Ausnahme, sondern die Regel dar (s. § 2 Anm. 523). Vollständig ausgenommen sind nach der sog. Konsumgutlösung nur noch die für die eigene Lebensführung des Stpfl. genutzten Gegenstände des täglichen Gebrauchs (s. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2) sowie das selbstbewohnte Eigenheim (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3). Anderweitig genutzte Immobilien sind innerhalb einer zehnjährigen Frist, die sich vom ursprünglichen Charakter einer Spekulationen vermei-

denden Missbrauchsregel vollständig gelöst hat, voll stpfl. Wertveränderungen von Kapitalanlagen sind gem. § 20 Abs. 2 ohne zeitliche Begrenzung stbar. Quellentheoretisches Gedankengut fließt aber weiterhin etwa in die Auslegung von § 22 Nr. 3 ein, wo der BFH in stRspr. Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Geschäfte aus dem Leistungsbegriff ausschließt (vgl. etwa BFH v. 26.10.2004 – IX R 53/02, BStBl. II 2005, 167 [168]; BFH v. 24.4.2012 – IX R 6/10, BStBl. II 2012, 581 [583]; im Einzelnen *Wenk*, Die Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG, Diss., 2016, 267 ff.). Zahlenmäßig fällt diese Beschränkung freilich kaum ins Gewicht.

- ▶ *Fortbestehende Belastungsunterschiede für Veräußerungsvorgänge:* Trotz der Ausweitung der Steuerbarkeit des PV behält die Unterscheidung zwischen PV und BV jedoch ihre Bedeutung, da Veräußerungsgewinne uneinheitlich belastet werden. So gilt die Abgeltungsteuer und der hiermit verbundene Ausschluss des WK-Abzugs nur für private Kapitalerträge und die Veräußerung im PV gehaltener Beteiligungen (§ 20 Abs. 8). Beteiligungen im BV führen dagegen zum Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40) und (beschränktem) BA-Abzug (§ 3c Abs. 2). Die Zuordnung von Immobilien zum PV oder (gewerblichen) BV führt auch bei Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist zu Unterschieden hinsichtlich der GewSt. Die frühere StFreiheit privater Stammvermögensveränderungen wirkt außerdem noch nach in den Beschränkungen der stl. Anerkennung von Veräußerungsverlusten (§ 20 Abs. 6 Satz 5, § 23 Abs. 3 Sätze 7 ff.). Als Kehrseite der fehlenden Steuerbarkeit von Gewinnen war der Ausschluss von Veräußerungsverlusten früher gerechtfertigt. Dies gilt indes nicht mehr nach Ausweitung der Steuerbarkeit.

Dualismus der Einkünfteermittlung: Verblieben ist der Dualismus der Einkünfteermittlung mit der strengen Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften, die nur im Rahmen der Gewinneinkunftsarten zugunsten der betrieblichen Überschussrechnung des § 4 Abs. 3 aufgelockert wird. Selbst bei identischer Bestimmung des StObjekts (nach dem Grundsatz der Totalgewinnlichkeit von Bestandsvergleich und betrieblicher Überschussrechnung, s. BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334 [335]; *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 59 ff.; *Drüen*, FR 1999, 1097 [1098 f.]; s. Vor §§ 4–7 Anm. 19, § 4 Anm. 507) verhindert das Nebeneinander der unterschiedlichen Einkünfteermittlungsmethoden eine Belastungsgleichheit, da unterschiedliche Besteuerungszeitpunkte zu unterschiedlichen Steuerbarwerten führen (*Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, 50 f.; s. auch *Weber-Grellet* in *KSM*, § 4 Rz. D 10 [Stand 08/2013]: keine „Totalsteueridentität“). Zum Teil wird hieraus die Forderung abgeleitet, einheitlich für alle Einkunftsarten zu einer Überschussermittlung (*cash flow*-Gewinnermittlung) überzugehen (s. Anm. 15). Allerdings ist wegen §§ 4 Abs. 3 Satz 3, 9 Abs. 1 Nr. 7 auch die Überschussermittlung keine reine *Cash-Flow*-Rechnung. Die reale EStGesetzgebung geht ohnehin in die entgegengesetzte Richtung, indem die betriebliche Überschussrechnung in § 4 Abs. 3 durch Einschränkungen des Kassenprinzips partiell an den Bestandsvergleich angenähert wird (s. § 4 Anm. 501, 628).

Unklar ist die verfassungsrechtl. Dimension der unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkte. Einerseits hat das BVerfG das Nebeneinander der unterschiedlichen Ermittlungsmethoden bisher nicht beanstandet (vgl. BVerfG v. 20.5.1988 – 1 BvR 273/88, BB 1998, 1716). Andererseits verweist es zur Rechtfertigung von Einschränkungen der Rückstellungsbildung, die zur Durchbrechung der im Rahmen

des Bestandsvergleichs geltenden Prinzipien der Vorsicht und wirtschaftlichen Verursachung führen, auf die Überschussrechnung (BVerfG v. 12.5.2009 – 1 BvR 23/00, BVerfGE 123, 111 [125]). Eine unsystematische Vermischung beider Gewinnermittlungsmethoden begegnet jedoch dem Vorwurf rein fiskalisch motivierter Systembrüche (*Hennrichs*, FS Lang, 2010, 237 [250]: „Folgerichtigkeit im Subsystem“; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 97).

2. Markteinkommen bzw. Erwerbseinkommen

a) Abgrenzung zwischen steuerbaren und nichtsteuerbaren Vermögensmehrungen

631

Auch wenn der EStGesetzgeber die Einkunftsarten pragmatisch durch Enumeration in § 2 Abs. 1 normiert und nicht primär die Verwirklichung einer bestimmten Theorie vor Augen hatte (*J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 42; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 659), liefert das Konzept des Markt- oder Erwerbseinkommens eine tragfähige dogmatische Begr. für den dem deutschen EStG zugrunde liegenden Einkommensbegriff (zB *Birk*, Steuerrecht, 16. Aufl. 2013, Rz. 611; aA *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 80; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 2 Rz. 3: Leistungseinkommen). Die pragmatisch-konkretisierende Wirkung des Einkünftekatalogs macht die Suche nach einem theoretischen Fundament nicht obsolet, denn es verbleiben Zuordnungsprobleme, die nicht ohne theoretische Grundlage entschieden werden können. Daher rekurriert auch die Rspr. zur Auslegung und Abgrenzung zwischen stbaren und nicht stbaren Einkünften gelegentlich auf die Markteinkommenstheorie (s. BFH v. 15.3.2012 – III R 30/10, BStBl. II 2012, 661 [663]; ferner BFH v. 22.12.1993 – I R 62/93, BStBl. II 1994, 352 [352 f.]; BFH v. 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121 [124]; BFH v. 14.11.2001 – X R 39/98, BStBl. II 2002, 246 [249]; hierzu *Marx/Kilincsoy*, StuW 2019, 36 [47]).

b) Einkünfteerzielungsabsicht/Liebhaberei

632

Die Erzielung von Einkünften wird anhand objektiver Tatbestandsmerkmale festgestellt, ohne dass es eines subjektiven Tatbestandes im Sinne einer bestimmten Willensrichtung des Stpfl. bedarf. Finanzielle Leistungsfähigkeit ist grds. objektiv zu ermitteln und nicht von den Vorstellungen des Stpfl. abhängig. Dennoch spricht § 15 Abs. 2 Satz 1 von der „Absicht, Gewinn zu erzielen“, die als Einkünfteerzielungsabsicht für alle Einkunftsarten als Steuerbarkeitsvoraussetzung gefordert wird. Normalerweise wird die Einkünfteerzielungsabsicht vermutet. Sie hat in erster Linie eine Negativfunktion, indem sie bestimmte – zumeist nur negative – Einkünfte aus der Steuerbarkeit ausgrenzt. Ihr kommen hierbei im Wesentlichen zwei Funktionen zu:

Ausgrenzung der Einkommensverwendung als sog. Liebhaberei: Unter dem Stichwort der Liebhabereieinkünfte dient die Einkünfteerzielungsabsicht der Ausgrenzung der Privatsphäre, um zu verhindern, dass Konsumausgaben stl. geltend gemacht werden. Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht begründet ebenso die Ausgrenzung von Lotterien- und Spielgewinnen, die allerdings auch kein Erwerbseinkommen darstellen und schon deshalb aus der Steuerbarkeit auszuschließen sind.

Ausgrenzung von Verhalten mit alleinigem Steuerersparniszweck: § 15 Abs. 2 Satz 2 ordnet das Streben nach Steuervorteilen ebenfalls der stl. unbeachtlichen Privatsphäre zu; sie begründen keinen stl. relevanten Gewinn.

Da sich die innere Willensrichtung des Stpfl. idR ohnehin nur anhand von äußeren Umständen (Indizien) ermitteln lässt (BFH v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874 [876]), ist umstritten, ob es sich tatsächlich um ein – aus äußeren Umständen abzuleitendes – subjektives Tatbestandsmerkmal handelt (so § 2 Anm. 345; *Birk*, Steuerrecht, 16. Aufl. 2013, Rz. 701; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 2 Rz. 23: zweigliedriger Liebhabereibegriff des BFH: objektiv langjährige Verlusterzielung und subjektiv private Motive für die Aufrechterhaltung der Verlusttätigkeit) oder nur um eine besondere Methode der Anwendung des Veranlassungsprinzips zur Ausgrenzung von Lebensführungskosten, bei der ein prognostisches Element (Totalperiode) einbezogen wird und das ausschließlich objektiv zu bestimmen ist (zB *Kruse*, FS Raupach, 2006, 143 [149]; *P. Kirchhof* in *KSM*, § 2 Rz. A 122). Letztere Auffassung wird allerdings dem eindeutigen Wortlaut von § 15 Abs. 2 Satz 1 „Absicht, Gewinn zu erzielen“ nicht gerecht. De lege lata handelt es sich folglich um eine innere Tatsache. Davon zu unterscheiden ist die de lege ferenda erhobene Forderung, auf die Einkünfteerzielungsabsicht als eigenständiges Tatbestandsmerkmal zu verzichten (*P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 43 Rz. 20).

633 3. Subjektive Zurechnung

Einkünfte sind – als Folge des Individual-/Subjektsteuerprinzips (s. Anm. 46) – von demjenigen zu versteuern, der sie erzielt, dem sie zuzurechnen sind (ausführl. § 2 Anh. 1 zu Abs. 1, § 2 Anm. 100–340). Die Zurechnung stellt die Verbindung zwischen persönlicher und sachlicher StPflcht her. Zurechnungssubjekt ist grds. derjenige, der die Leistung am Markt erbringt, das Erwerbseinkommen erwirtschaftet und damit selbst den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt (grundlegend *Ruppe* in *DStJG* 1 [1979], 7 [18, 38 f.]); Einzelheiten s. § 2 Anm. 100–340). Probleme bereiten vor allem die Vermögenseinkünfte, da sie keine oder nur minimale Erwerbshandlungen erfordern, sondern sich – insbes. im Fall von Kapitaleinkünften – im Halten von Vermögensgegenständen erschöpfen (s. *Robertz*, Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinkünften, 2004). Dies eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten durch die Übertragung von Einkunftsquellen (s. § 2 Anm. 104). Abzugrenzen ist dabei der bloße Transfer von Einkünften, der nicht zu einer Veränderung der Zurechnung führt, vom Transfer von Einkunftsquellen. Korrespondierend mit der Zurechnung der Einkünfte ergeben sich Probleme, wenn Einnahmen und diese finanzierende Aufwendungen in der Hand unterschiedlicher Personen verwirklicht werden (sog. Drittaufwand; s. § 2 Anm. 139 ff.). Grundsätzlich müssen auch stille Reserven subjektiv zugerechnet werden, um sie bei dem Stpfl. zu erfassen, bei dem sie entstanden sind, auch wenn das WG zwischenzeitlich unentgeltlich übertragen wurde. Dies geschieht einerseits im Wege von Ersatzrealisationstatbeständen, andererseits lässt der Gesetzgeber teilweise auch die intersubjektive Verschiebung stiller Reserven zu (insbes. § 6 Abs. 5); s. *Grünwald*, Das Verhältnis von Steuersubjekt und Steuerobjekt im Einkommensteuerrecht, 2015, 71–149.

634–649 Einstweilen frei.

V. Bemessungsgrundlage

1. Zweistufigkeit der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

650

Unterscheidung zwischen objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit: Um vom Einkommensbegriff (stbares Einkommen, s. Anm. 630) schrittweise zur richtigen Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen) zu gelangen, geht das EStG grds. entsprechend der Unterscheidung zwischen objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit zweistufig vor (*Birk* in DStJG 34 [2011], 11 [15 ff.]). Das primär ökonomisch-einfachgesetzlich definierte Erwerbseinkommen erster Stufe wird auf einer zweiten Stufe um das verfassungsrechtl. definierte indisponible Einkommen (absoluter Schutz des Existenzminimums durch Art. 1 Abs. 1 GG) bereinigt, um zu der Größe zu kommen, auf die der Staat zugreifen darf.

Keine Gestaltungsfreiheit bezüglich der Regelungsebene: Der Gesetzgeber ist uE nicht frei, auf welcher Stufe er Bezüge und Abzüge regelt. Das Folgerichtigkeitsgebot verpflichtet ihn, Erwerbsaufwendungen auf der Stufe der Einkünfteermittlung zu regeln. Schon aufgrund der fehlenden Vortragsfähigkeit von Aufwendungen auf der Ebene des subjektiven Nettoprinzips handelt es sich nicht um eine rein technische Frage. Insbesondere kann sich der Gesetzgeber der Rechtfertigung von Abzugsbeschränkungen von Erwerbsaufwendungen als Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips nicht dadurch entziehen, dass er Erwerbsaufwendungen auf der Ebene des subjektiven Nettoprinzips als SA normiert (aA BFH v. 1.2.2006 – X B 166/05, BStBl. II 2006, 420 [427], zu den Aufwendungen für Altersbezüge). Dies betrifft zB den – fälschlicherweise als SA-Abzug geregelten – Abzug der Beiträge zur Rentenversicherung (*Söhn* in KSM, § 10 Rz. E 281 f. [11/2006]), den Abzug von Aufwendungen erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten (*Hey*, NJW 2006, 2001 [2002 f.]; *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 [2011]; *Schilling*, Zwangsläufiger, pflichtbestimmter Aufwand in Ehe und Familie, 2013, 163; aA BFH v. 5.7.2012 – III R 80/09, BStBl. II 2012, 816 [819]) oder der Ausbildungskosten.

2. Erwerbsbezüge und Erwerbsaufwendungen

651

Im Rahmen der gesetzgeberischen Entscheidung für die Erfassung des Erwerbseinkommens sind grds. alle Erwerbsbezüge zu erfassen. Als Kehrseite müssen grds. alle Aufwendungen als Erwerbsaufwendungen abziehbar sein, soweit sie in Zusammenhang mit der Erzielung stpfl. Einkünfte stehen. Die Berücksichtigung dieser Aufwendungen ist unverzichtbares Merkmal der ESt als einer am objektiven Nettoprinzip ausgerichteten Steuer auf das Ist-Einkommen (*G. Kirchhof* in *Schön/Sternberg*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, 99 [102 ff.]).

Bestimmung anhand des Veranlassungsprinzips: Erwerbsbezüge und Erwerbsaufwendungen sind nicht im Einzelnen gesetzlich enumeriert, sondern anhand des Veranlassungsprinzips zu bestimmen. Das in § 4 Abs. 4 lediglich für die BA im Rahmen der Gewinneinkünfte normierte Veranlassungsprinzip gilt übergreifend nicht nur für den Bereich der WK, dh. für alle Erwerbsaufwendungen, sondern auch für die Bezügeseite (BFH v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619 [620]; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 213 ff.). Zu erfassen sind Vermögenmehrungen, die durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind. Darüber hinaus leistet das Veranlassungsprinzip auch eine einkunftsquellen- bzw. einkunftsartenspezifische Zuordnung von Bezügen und Aufwendungen. Richtigerweise ist dabei auf die Veranlassung durch bestimmte Tätigkeiten abzustellen und nicht auf

den Zusammenhang zwischen Bezügen und Aufwendungen. Deshalb ist unerheblich, ob sich Aufwendungen in (höheren) Einnahmen/Erträgen niederschlagen. Die Beurteilung der ökonomischen Sinnhaftigkeit von Aufwendungen obliegt dem Stpfl., solange sich ein Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit nachweisen lässt und es sich nicht um privat veranlasste (Liebhabe(-)Aufwendungen (s. Anm. 632) handelt.

Steuerbefreiungen: Die StBefreiungstatbestände insbes. der §§ 3, 3b enthalten sowohl deklaratorische als auch konstitutive Regelungen. Der klarstellenden Abgrenzung des StObjekts dienen Befreiungsvorschriften, wenn nicht stbare Vermögensmehrungen, zB staatliche Transferleistungen, von der Besteuerung ausgenommen werden (zB § 3 Nr. 1 und 2: Sozialleistungen, Arbeitslosengeld). Konstitutive StBefreiungen sind entweder Sozialzwecknormen (zB § 3b: StFreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags und Nachtarbeit), mit denen der StGesetzgeber Förder- und Lenkungszwecke verfolgt, oder Vereinfachungszwecknormen (zB § 3 Nr. 45: Telefonnutzung, Nr. 50: Auslagenersatz). Sie bedürfen stets der Rechtfertigung (s. § 3 Anm. 1). Aufgrund des heterogenen Regelungsgehalts von § 3 (s. § 3 Anm. 5) ist die Forderung, sämtliche StBefreiungen im Interesse von Vereinfachung und StGerechtigkeit zu streichen (zu den diesbezüglichen Reformvorschlägen s. § 3 Anm. 3 aE), zu pauschal (zudem zutr. *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber, 2009, 40: realitätsfern).

Abzugsverbote: Steuerbefreiungen ziehen als Kehrseite ein Verbot des Abzugs der in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach sich (§ 3c Abs. 1). Darüber hinaus gibt es spezielle Abzugsverbote und -beschränkungen (insbes. §§ 4 Abs. 5, 4h), bei deren Anordnung der Gesetzgeber jedoch durch das objektive Nettoprinzip (s. Anm. 44) in seiner Gestaltungsfreiheit begrenzt ist (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234]). Als Vereinfachungszwecknormen sind Abzugsbeschränkungen im Bereich der Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre einzustufen. Auch wenn es sich hierbei nicht per se um unzulässige Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips handelt, stehen sie – es sei denn, es handelt sich um rein klarstellende Regelungen zur Ausgrenzung ausschließlich privat veranlasster Aufwendungen – unter Rechtfertigungsvorbehalt. Gemischt veranlasste Aufwendungen sind grds. aufzuteilen und hinsichtlich des erwerbswirtschaftlich veranlassten Teils zum Abzug zuzulassen (s. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 [680 ff.], zu Reisekosten). Allerdings kann der Gesetzgeber – Realitätsgerechtigkeit vorausgesetzt (zu den verfassungsrechtl. Vorgaben s. Anm. 266) – zur Vereinfachung der Rechtsanwendung die Abziehbarkeit typisieren und limitieren. Ferner lassen sich Abzugsverbote auch bei ausschließlich betrieblicher/beruflicher Veranlassung ggf. zum Schutz der Gesamtrechtsordnung (zB § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und 10) oder unter Lenkungsgesichtspunkten rechtfertigen.

Abgrenzung zwischen Einkünfterzielungskosten und Investitionen (Vermögensumschichtungen): Aufwendungen für Investitionen sind grds. aus versteuerbarem Einkommen aufzubringen. Nur soweit ein laufender Werteverzehr im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stattfindet, liegen Einkünfterzielungskosten vor. Dieser Problembereich umfasst eine Reihe von Einzelfragen wie die Abgrenzung der aktivierungspflichtigen Aufwendungen von den sofort absetzbaren Aufwendungen (Problem des Wirtschaftsgutbegriffes; Erhaltungs- und Herstellungsaufwand, s. § 6 Abs. 1 Nr. 1a); ferner die Bemessung der Abschreibungen

einschließlich des Problems der Berücksichtigung der Geldentwertung (nominale oder reale Kapitalerhaltung); schließlich vor allem im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte die Abgrenzung der Aufwendungen auf die Quelle von den Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften. Freilich trägt auch hier die Ausweitung der StPflcht insbes. von Finanzanlagen zur Entspannung der früheren Abgrenzungsprobleme (Stichwort Finanzinnovationen) bei.

3. Subjektive Abzüge

652

Abzüge privat veranlasster Aufwendungen zur Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips können nur vorgenommen werden, soweit sie gesetzlich zugelassen sind (Einleitungssatz § 12). Die Sonderbedarfe sind in §§ 10, 33 als Abzugstatbestände auf der Ebene der Bemessungsgrundlage geregelt. Die StFreiheit des persönlichen Existenzminimums wird dagegen durch den in den Tarif integrierten Grundfreibetrag (§ 32a Satz 1 Nr. 1) gewährleistet bzw. den vom Einkommen abzuziehenden Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6). Der Gesetzgeber bedient sich auf der Ebene des subjektiven Nettoprinzips zur Vereinfachung unwiderlegbarer Typisierungen und Pauschalierungen. Er kann sich hierbei an Durchschnittsfällen orientieren (zB einheitlicher Freibetrag für das gesamte Bundesgebiet trotz regional deutlich divergierender Lebenshaltungskosten), muss allerdings für regelmäßige Inflationsanpassung sorgen (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 [263]). Die Verwirklichung der StFreiheit des Existenzminimums ist Fiskalzweck. Die SA-Tatbestände des § 10 verwirklichen aber auch Sozialzwecke.

Kein korrespondierender Tatbestand für Privatbezüge: Bezüge auf der Ebene des subjektiven Nettoprinzips bleiben grds. unerfasst. Es fehlt an einem allgemeinen Tatbestand der Privatbezüge. Probleme entstehen bei stfreien Zuschüssen und beim Rückfluss von Aufwendungen, die als SA oder außergewöhnliche Aufwendungen abzugsfähig waren. Eine partielle gesetzgeberische Lösung sieht mittlerweile § 10 Abs. 4b vor. Im Rahmen von §§ 33 ff. werden Zuflüsse richterrechtl. auf dem Wege einer veranlagungszeitraumübergreifenden Vorteilsanrechnung berücksichtigt (im Einzelnen s. § 33 Anm. 40).

Einstweilen frei.

653–659

VI. Einkunftsartenrecht

1. Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den Einkunftsarten

660

Die Hauptunterschiede zwischen den einzelnen Einkunftsarten resultieren aus dem Nebeneinander der unterschiedlichen Ermittlungsmethoden und dem besonderen StSatz für Kapitaleinkünfte (§ 32d). Daneben nutzt der StGesetzgeber die Einkunftsarten zur Anknüpfung unterschiedlichster Sonderregeln, etwa spezieller Ermittlungsmethoden mit Begünstigungscharakter (§§ 5a, 13a), einkunftsartenspezifischer StBefreiungen (zB § 3b) oder spezieller Erhebungsvorschriften (§§ 38 ff., 43 ff.) etc.

§ 24 enthält in sehr unvollständiger Weise einkunftsartenübergreifende Regeln insbes. für die Einordnung von Entschädigungen und die Rechtsnachfolge.

Die Technik der Normierung allgemeiner Regelungen innerhalb der einzelnen Einkünftermittlungsmethoden oder einzelner Einkunftsarten zwingt zu Verwei-

sungen (zB Verweis in § 9 Abs. 5 auf § 4 Abs. 5, Verweis in § 20 Abs. 7 auf § 15b) und zu Doppelregelungen identischen Inhalts (zB § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 Satz 1). All dies trägt zur Unübersichtlichkeit des EStG bei und birgt die Gefahr abweichender Formulierungen für identische Regelungsgegenstände.

661 2. Sondertarif und Bruttobesteuerung privater Kapitaleinkünfte

Schrifttum: *Eckhoff*, Abgeltungsteuer, FR 2007, 989; *Englisch*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungsteuer, StuW 2007, 221; *Korth*, Systemänderungen durch die Abgeltungsteuer, AktStR 2007, 485; *Söhn*, Steuerliche Belastungsgleichheit durch Vereinfachung – Zur Einführung der Abgeltungsteuer, in FS Modernisierung von Justiz und Verwaltung 2007, 392; *Wiegand*, Abgeltungsteuer: Achilles' Ferse der Unternehmensteuerreform, FR 2007, 1011; *Weber-Grellet*, Die Abgeltungsteuer: Irritiertes Rechtsempfinden oder Zukunftschance?, NJW 2008, 545; *Strohm*, Abgeltungsteuer. Systematische Darstellung und ausgewählte Zweifelsfragen, Diss. 2010; *Jachmann*, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungsteuer, DStJG 34 (2011), 251; *Recnik*, Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte durch die Abgeltungsteuer. Verfassungsrechtliche Aspekte des Systemwechsels, Diss. 2011; *Worgulla*, Die Bruttobesteuerung in der Schedule der Einkünfte aus Kapitalvermögen, Diss. 2013; *Englisch*, Die Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge – ein verfassungswidriger Sondertarif, 2016; *Grotten*, Integration einer Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte in ein Steuersystem mit progressivem Tarif, Diss. 2016; *Klotz*, Die Abgeltungsteuer, Diss. 2016; *Dürr*, Die Abschaffung der Abgeltungsteuer – und was kommt dann?, BB 2017, 854.

Mit der Einf. der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 ist es erstmals zu einer echten Schedulingisierung gekommen. Die Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte (§§ 20, 32d, 43 Abs. 5 iVm. § 2 Abs. 5b) führt zu einer Abkehr von der synthetischen ESt, in der die im Rahmen der unterschiedlichen Einkunftsarten ermittelten Einkünfte als Summe der Einkünfte zusammengefasst und einem einheitlichen Tarif unterworfen werden. Nunmehr gelten zwei EStTarife nebeneinander, der progressive Allgemeintarif (§32a) und der proportionale Tarif für Kapitaleinkünfte (§ 32d).

Zudem weicht die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte im Rahmen der Abgeltungsteuer als Bruttobesteuerung mit pauschaler Werbungskostenberücksichtigung durch den Sparerpauschbetrag vom objektiven Nettoprinzip ab. Dem subjektivem Nettoprinzip wird nur bei optionaler Veranlagung im Rahmen der Günstigerprüfung Rechnung getragen (hierzu *Kollruss*, FR 2018, 350). Eine Kompensation dieser Nachteile mit dem Vorteil des gegenüber dem regulären progressiven Tarif ermäßigten Abgeltungsteuersatz ist nicht möglich. Soweit die WK den Sparerpauschbetrag übersteigen, ist die Versagung des Abzugs verfassungswidrig (hM im Schrifttum, ausführl. zB *Tremel*, Die Bruttobesteuerung bei der Abgeltungsteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen, 2014, 117–168; *Klotz*, Die Abgeltungsteuer, 2016, 138 ff.; differenzierend § 20 Anm. 8 mwN).

Trotz Bruttobemessungsgrundlage und Sondertarif begründet die Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte keinen neuen Einkommensbegriff im Sinne einer neuen Belastungsentscheidung (s. Anm. 267 ff.). Da sie Kapitaleinkommen nur partiell einer Sonderbehandlung zuführt, ist sie weder Ausdruck einer systematischen Hinwendung zu einer dualen ESt (s. Anm. 16) noch der Übergang von der bisherigen Nettoeinkommensteuer zu einer Bruttoeinkommensteuer (s. Anm. 18), hM im Schrifttum zB *Englisch*, Die Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge – ein verfassungswidriger Sondertarif, 2016, 11 ff.

3. Besonderheiten von Veräußerungseinkünften

662

Schrifttum: *Reimer*, Die steuerliche Erfassung privater Veräußerungsgewinne, Diss. 2001; *Herbst*, Ist die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen noch zeitgemäß?, FR 2003, 1006; *Kanzler*, Grundfragen der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne, FR 2003, 1; *Reutershan*, Die Besteuerung der Gewinne aus privaten Beteiligungsveräußerungen, Diss. 2004; *Bäumel*, System und Reform der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, Diss. 2005; *Müller-Franken*, Verfassungsrecht und Einkommensteuerrecht, in *Tipke/Söhn* (Hrsg.), GS Christoph Trzaskalik, 2005, 195; *Dechant*, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht, Diss. 2006; *Musil*, Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011), 237; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 560–563.

Das deutsche EStRecht kennt weder eine *separate capital gains*-Besteuerung noch gibt es eine eigenständige Einkunftsart „Veräußerungseinkünfte“. Trotz der systematischen Ausweitung der Erfassung von Veräußerungseinkünften im Anwendungsbereich der Überschusseinkünfte seit Ende der 1990er Jahre fehlt es an einkunftsartenübergreifenden gemeinsamen Vorschriften, insbes. einheitlichen Ermittlungsvorschriften, obwohl aufgrund von §§ 4 Abs. 3 Satz 3, 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 hinsichtlich der Ermittlung der Veräußerungseinkünfte zwischen Bestandsvergleich und Überschusseinkünften weitreichende Gemeinsamkeiten bestehen. Stattdessen regelt der Gesetzgeber die Erfassung von Veräußerungseinkünften innerhalb der jeweiligen Einkunftsarten. Kompliziertheit und Unstimmigkeiten sind vor allem durch das Nebeneinander von §§ 17, 20 Abs. 2 und 23 begründet (*Musil* in DStJG 34 [2011], 237 [249]). Unterschiede ergeben sich nicht nur hinsichtlich der Formulierung der Ermittlungsregeln, sondern auch bezüglich der stl. Folgen (Reinvestitionsvergünstigungen, Tarife, Verlustverrechnungsbeschränkungen).

4. Besonderheiten von Alterseinkünften

663

Schrifttum: *P. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung der Alterssicherung, 2002; *Bundesministerium der Finanzen*, Abschlussbericht der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, BMF-Schriftenreihe, Bd. 74, 2003; *Fuest/Brügelmann*, Rentenbesteuerung: Einstieg in ein konsumbasiertes System, StuW 2003, 338; *Lautenschläger*, Optimale Planung der betrieblichen und privaten Altersvorsorge, in *Ahlmeier/Wenzel/Wiegand* (Hrsg.), Steuerpolitik – Von der Theorie zur Praxis, FS Manfred Rose, 2003, 543; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 743; *Tremel*, Generationengerechtigkeit und Rentenbesteuerung, in *M. Rose* (Hrsg.), Integriertes Steuer- und Sozialsystem, 2003, 421; *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss. 2004; *Jachmann*, Generationengerechtigkeit und Steuersystem, in *Verband Deutscher Rentenversicherungsträger* (Hrsg.), Generationengerechtigkeit – Inhalt, Bedeutung und Konsequenzen für die Alterssicherung, DRV-Schriften, Bd. 51, 2004, 125; *Mittelsten Scheid*, Reform der Altersbesteuerung, Verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen, Diss. 2004; *Ruland*, Zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, in *Osterloh/Schmidt/Weber* (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, FS Peter Selmer, 2004, 889; *Barreis*, Neuregelung der Rentenbesteuerung, in *Herzig/Günkel/Niemann* (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005, 2005, 25; *Dreher*, Das Alterseinkünftegesetz: Systematische Darstellung und verfassungsrechtliche Zweifelsfragen, Diss. 2007; *Horlemann*, Die Besteuerung von Alterseinkünften in Deutschland – Ein Modell für Europa?, Diss. 2007; *Hopf*, Das Verbot der doppelten Besteuerung bei Alterseinkünften, Diss. 2009; *J. Förster*, Begrenzte Abziehbarkeit der Altersvorsorgeaufwendungen: verfassungsgemäß trotz aller Bedenken, DStR 2010, 137; *Fuest*, Empirische Studien zum Steuerreformkonzept einer nachgelagerten Einkommensbesteuerung von Joachim Mitschke, FR 2011, 9; *Gunsenheimer*, Besteuerung von Ren-

ten, NWB 2011, 1634; *Suttner/Wiegard*, Altersvorsorge und Besteuerung: Lohnt sich die Rürup-Rente?, *StuW* 2012, 3; *Weber-Grellet*, Rentenbesteuerung im Lichte der neueren BFH-Rechtsprechung, *DStR* 2012, 1253; *Seckelmann*, Ist das Alterseinkünftegesetz mit dem Grundgesetz zu vereinbaren?, *DStR* 2013, 69.

Das EStG enthält weder einen eigenen Tatbestand noch ein in sich geschlossenes System der Besteuerung von Alterseinkünften.

Theoretisch gibt es zwei Modelle der stl. Erfassung von Maßnahmen zur Alterssicherung und Altersbezügen, zu denen im weitesten Sinne jeder (langfristige) Sparvorgang gezählt werden kann:

Vorgelagerte Besteuerung: Bei der vorgelagerten Besteuerung wird der Aufbau der Altersvorsorgung aus versteuertem Einkommen vorgenommen. Beiträge zu gesetzlichen oder privaten Sicherungssystemen sind nicht abzugsfähig. Bei Auszahlung muss zwischen der stfrei zu belassenden Kapitalrückzahlung und der Erfassung der Kapitalerträge unterschieden werden. Bloße Kapitalrückzahlungen sind – als Vermögensumschichtungen – kein Einkommen und dürfen daher der ESt nicht unterworfen werden. Der über die Kapitalrückzahlung hinausgehende Anteil stellt dagegen Einkommen dar (*Birk*, Steuergerechtigkeit und Rentenbesteuerung, *Deutsche Rentenversicherung* 1986, 129 [136 ff.]).

Nachgelagerte Besteuerung: Im Gegensatz hierzu werden bei der nachgelagerten Besteuerung die Beiträge zur Alterssicherung aus unversteuertem Einkommen geleistet: Sie mindern die estl. Bemessungsgrundlage. Im Gegenzug hierzu muss die Rentenzahlung stl. voll erfasst werden (*Söhn*, *StuW* 1986, 324 [331 f.]; *Dorenkamp*, *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen*, 2004, 150 ff.).

Auch wenn seit BVerfG v. 6.3.2002 (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73) eine Hinwendung zum System der nachgelagerten Besteuerung stattgefunden hat (s. *Alterseinkünftegesetz v. 5.7.2004*, *BGBI. I* 2004, 1427), hängt die stl. Behandlung davon ab, in welcher der drei Säulen der Altersvorsorge – staatliche, betriebliche oder private Altersvorsorge – die Einkünfte erwirtschaftet werden. Dabei werden wiederum innerhalb der einzelnen Säulen unterschiedliche Einkunftsarten verwirklicht (Überblick s. *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 564-579).

664–669 Einstweilen frei.

670 VII. Tarif

Schrifttum: *Stern*, Der Tarif muss auf Räder – Heimliche Steuererhöhungen vermeiden, Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Heft 95 (2002); *Suttmann*, Die Flat Tax – Bemessungsgrundlage und Tarif im Rahmen einer „flachen“ Einkommensteuer: Effizienz, Gerechtigkeit und rechtliche Bewertung, Diss. 2007; *Houben/Baumgarten*, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform, *IFSt-Schrift* Nr. 476 (2011); *Haase/Leisner*, Kalte Progression und Mittelstandsbauch im Steuertarif und ihr Einfluss auf die Leistungsfähigkeit des Handwerks. Leitplanken zu einer Neugestaltung des Einkommensteuertarifs, 2013; *Djanani/Grossmann*, Kalte Progression aufgrund fehlender Inflationskorrektur außertariflicher Abzüge und Höchstbeträge in der Einkommensteuer, *StuW* 2015, 33; *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif, *IFSt-Schrift* Nr. 517 (2017); *Dziadkowski*, Zum Einkommensteuertarif 2019: Berücksichtigung des Grundfreibetrags, *BB* 2019, 1248; *Dziadkowski*, Plädoyer und Vorschlag für einen verfassungsnahen Grundfreibetrag und transparenten Einkommensteuertarif, ifo Schnell-

dienst 2020, 30; *Bomsdorf*, *Weg* mit dem *Soli*, her mit einem neuen, transparenten und flexiblen Einkommensteuertarif, *ifo-Schnelldienst* 2020, 34.

Linear-progressiver Formeltarif: Der in § 32a geregelte EStTarif verläuft linear-progressiv. Es handelt sich in Abgrenzung zu einem Stufen- oder Anstoßtarif um einen Formeltarif. Es lassen sich fünf Tarifzonen unterscheiden: Die Nullzone mit dem Grundfreibetrag integriert die StFreistellung des Existenzminimums in den Tarif. Es schließen sich zwei linear progressive Stufen an, wobei der Tarif in der ersten Stufe bis 13 996 € steiler ansteigt (sog. Mittelstandsbauch) als in der zweiten Stufe, die mit dem Erreichen der oberen Proportionalzone mit einem EStSatz von 42 % endet. Für hohe Einkommen (ab 270 001 €) schließt sich eine weitere Proportionalzone mit einem StSatz von 45 % an (sog. Reichensteuer).

Solidaritätszuschlag: Zu einer Erhöhung des Tarifs kommt es durch den auf die tarifliche ESt erhobenen SolZ iHv 5,5 % (Ergänzungsabgabe zur ESt auf der Grundlage von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG mit ausschließlicher Ertragshoheit des Bundes). Aus Sicht des StPfl. ist der Umstand der von der ESt abweichenden Steuergläubigerschaft für den SolZ (s. Anm. 800) irrelevant. Der SolZ wirkt wie eine Erhöhung des EStTarifs, an dessen Progression er teilnimmt. Bisher erstreckte sich diese Wirkung auf alle Tarifstufen. Zukünftig (ab 2021) greift der SolZ durch Anhebung der bisherigen Freigrenze in § 3 SolZG von 972/1944 € auf 16956/33912 € erst ab einem Einkommen von 73874 € ein und wirkt damit wie ein zusätzliches Element einer „Reichensteuer“, s. Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115).

Sondertarife: Sondertarife existieren außer für Kapitaleinkünfte (§§ 20, 32d) auch für nicht entnommene Gewinne von Personenernehmen (§ 34a). Am Tarif setzen auch zahlreiche StErmäßigungen an (zB §§ 32b, 34, 34b, 34c, 35, 35b).

Die Geldentwertung und die hierdurch verursachte sog. kalte Progression, dh. das Hineinwachsen immer größerer Gruppen von Einkommensbeziehern in den EStSpitzensatz, findet keine systematische Berücksichtigung, auch wenn der Gesetzgeber seit dem VZ 2016 die Tarifstufen in § 32a Abs. 1 regelmäßig anhebt (*Seer*, *StuW* 2019, 212 [215]). Diskretionäre Anpassungen des Grundfreibetrags finden zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Besteuerung des Existenzminimums schon seit Längerem statt, allerdings nicht in ausreichendem Umfang (*Dziadkowski*, *BB* 2019, 1248 [1249]).

Konkrete Tarif-/Belastungsobergrenzen bestehen weder einfachgesetzlich noch verfassungsrechtl. (s. Anm. 244).

Ausführlich zu den theoretischen Grundlagen des EStTarifs und verschiedenen Tarifformen s. § 32a Anm. 3–14.

Einstweilen frei.

671–679

VIII. Steuererhebungsverfahren

680

Effizienzüberlegungen und verfassungsrechtliche Vorgaben: Die Komplexität der ESt und die große Anzahl der EStPfl. stellen eine Herausforderung an einen gleichermaßen effizienten wie gesetzeskonformen Vollzug des EStG dar. Die Ausgestaltung des EStVerfahrens ist nicht allein verwaltungsökonomisch determiniert, sondern hat durch das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und das Ge-

bot der Rechtsanwendungsgleichheit eine verfassungsrechtl. Komponente. Letzteres zwingt dazu, Deklarationspflichten mit Verifikationsmöglichkeiten zu verbinden, um strukturelle Erhebungsdefizite zu vermeiden, die die Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm nach sich ziehen (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [284]; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 [111 f.]; im Einzelnen s. Anm. 265).

Zur historischen Entwicklung und zu den unterschiedlichen Modellen des ESt-Erhebungsverfahrens s. Einf. ESt. (Stand 2/1990) Anm. 36–38, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf.

Quellenabzugsverfahren: Wesentliches Element der Vereinfachung und Sicherstellung des EStVollzugs sind Quellenabzugsverfahren. Lohnsteuer und KapErtrSt decken das Gros der EStFälle ab (rund 40 Mio. LStFälle gegenüber rund 5 Mio. veranlagte ESt).

Beide Verfahren sind darauf angelegt, dass eine spätere Veranlagung nur im Ausnahmefall erforderlich wird, das LStVerfahren durch Berücksichtigung individueller Merkmale bereits im Abzugsverfahren und zahlreiche Vereinfachungsbefreiungen (hierzu Hey, FR 2020, 1 ff.), die Besteuerung von Kapitalerträgen durch den weitgehenden Ausschluss der Berücksichtigung individueller Verhältnisse im Rahmen der sog. Abgeltungsteuer. Allerdings wird der Vereinfachungseffekt der Abgeltungsteuer stark relativiert durch zahlreiche Fälle verpflichtender oder wahlweiser Veranlagung.

Veranlagungsverfahren: In allen übrigen Fällen gilt das Veranlagungsverfahren beim Steuerschuldner der ESt. Im Rahmen der Veranlagungssteuern sind vierteljährliche Vorauszahlungen zu erbringen (§ 37).

681–689 Einstweilen frei.

690 IX. Fiskalische Bedeutung der Einkommensteuer

In allen OECD-Staaten bildet die ESt eine zentrale Säule der Staatsfinanzierung. Allerdings zeichnet sich genauso weit verbreitet ein Trend der Verschiebung hin zur Mehrwertsteuer bzw. allgemein zu Steuern auf die Einkommensverwendung ab. Besonders deutlich ist die stärkere Betonung der indirekten Steuern in den seit 2004 aufgenommenen osteuropäischen EU-Mitgliedstaaten (s. *EU-Kommission, Taxation trends in the EU, 2019, 18*). In Deutschland wird sich dieser Trend jedoch in den kommenden Jahren aufgrund starker Zuwächse der ESt wieder umkehren (vgl. *BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, 2018, 12 f.*).

Entwicklung des EStAufkommens 1990 bis 2022 (in Mrd. €)

1990	1995	2000	2005	2010	2012	2013	2014	2015	2016	2018	2020	2022
115,0	166,8	168,7	145,7	180,8	214,7	225,2	234,7	248,0	264,0	297,9	333,9	372,3

Innerhalb der Personensteuern vom Einkommen ist die LSt mit Abstand die fiskalisch ergiebigste „Teilsteuer“, gegenüber der die veranlagte ESt und die KSt zurücktreten. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass LStErstattungen sich nicht im LStAufkommen, sondern in der veranlagten ESt auswirken. Auffällig ist die relative Stabilität des LStAufkommens gegenüber der veranlagten ESt, die sich auf-

grund der Konjunkturanfälligkeit insbes. der gewerblichen Gewinne als volatiler darstellt.

Entwicklung des Steueraufkommens nach Erhebungsformen der ESt (in Mrd. €)
(BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik 2018, 12 und 2013, 12)

	1990	1995	2000	2005	2010	2012	2014	2016	2018	2020	2022
LSt	90,8	144,5	135,7	118,9	127,9	149,1	166,1	184,8	206,5	232,8	259,3
veranlagte ESt	18,7	7,2	12,2	9,8	31,2	37,3	44,1	53,8	61,7	70,4	79,1
nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	5,5	8,6	13,5	10,0	13,0	20,1	15,8	19,5	21,9	22,6	25,5
Zinsabschlag/ Abgeltungssteuer	–	6,5	7,3	7,0	8,7	8,2	8,7	5,9	7,9	8,2	8,4
KSt	15,4	9,3	23,6	16,3	12,0	16,9	20,7	27,4	32,3	35,9	38,2

Nach wie vor ist die ESt die ertragreichste Steuer (2018: 297,9 Mrd. €). Ihr Aufkommen macht 38,5 % des gesamten Steueraufkommens aus, dicht gefolgt von der Umsatzsteuer (2018: 177 Mrd. €) zzgl. Einfuhrumsatzsteuer (58 Mrd. €).

Einstweilen frei.

691–699

X. Außerfiskalische Bedeutung der Einkommensteuer, insbesondere einkommensteuerliche Steuervergünstigungen

Schrifttum: *Tipke*, Über Steuervergünstigungen – Abbautheoretische Überlegungen, FR 1989,186; *Hey*, Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen – verfassungsrechtliche terra incognita, StuW 1998, 298; *Hendler/Heimlich*, Lenkung durch Abgaben, ZRP 2000, 325; *F. Kirchhof*, Die Tauglichkeit von Abgaben zur Lenkung des Verhaltens, DVBl. 2000, 1166; *Trzaskalik*, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen? – Gutachten E für den 63. DJT, in Verhandlungen zum 63. DJT, Bd. I, 2000, Teil B, 65 ff.; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Habil. 2005; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, Habil. 2006; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Vorwort, V; *K. Schneider*, Notwendigkeit und Grenzen steuerpolitischer Lenkungsmaßnahmen in der Finanzkrise, in *Brandt* (Hrsg.), Das Steuerrecht in der Finanzkrise – Siebter Deutscher Finanzgerichtstag, 2011, 45; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 19.

Siehe ferner Schrifttum vor Anm. 62.

1. Erscheinungsformen, Begriff und Ausmaß von Steuervergünstigungen

700

In der Bundesrepublik wird die ESt seit jeher umfassend zur Verfolgung außerfiskalischer Zielsetzungen genutzt, wobei Höhepunkte in den 1970er Jahren und nach der deutschen Wiedervereinigung lagen. Hauptinstrumente waren und sind dabei StEntlastungen (subventionsartige StVergünstigungen); außerfiskalisch motivierte Lenkungsbelastungen sind die Ausnahme (s. *Osterloh* in DStJG 21 [2001], 383 [391 f.]). Selbst zur Erreichung klimapolitischer Ziele setzt der Gesetzgeber im EStRecht eher auf Steuervergünstigungen (zB § 3 Nr. 46: Förderung der Elektromobilität) als auf Lenkungsbelastungen.

Begriff der Steuervergünstigung im Sinne des Subventionsberichts: Der alle zwei Jahre veröffentlichte Subventionsbericht, den die BReg. dem BTag erstattet (s. 27. Subventionsbericht v. 13.11.2019, BTDrucks. 19/15340), erfüllt eine wichtige Kontrollfunktion, indem er Auskunft über Art und Ausmaß öffentlicher Subventionen (Finanzhilfen und StVergünstigungen) gibt. Allerdings liegt dem Zahlenwerk ein enger Subventionsbegriff zugrunde. StVergünstigungen werden seit dem 20. Subventionsbericht (v. 22.3.2006, BTDrucks. 16/1020, 130) als „mittel- oder unmittelbar wirkende Begünstigungen einzelner Sektoren oder Teilbereiche der Wirtschaft“ ebenso wie „unmittelbar wirkende Sonderregelungen, die die Wirtschaft allgemein gegenüber der Allgemeinheit begünstigen“, definiert. Eine nur mittelbare Begünstigung der Wirtschaft im Allgemeinen (wie etwa durch § 3b) wird nicht als StVergünstigung gewertet (27. Subventionsbericht v. 13.11.2019, BTDrucks. 19/15340, 13). Derartige lediglich „subventionsartige“ Regelungen werden nachrichtlich allerdings ebenfalls im Subventionsbericht erfasst. Hintergrund der Unterscheidung ist der enge Subventionsbegriff des § 12 Abs. 2 StWVG. Aus stl. Sicht besteht kein Unterschied. In beiden Fällen ist gegenüber den Fiskalzwecknormen abzuschichten (s. Anm. 62).

Volumen: Auf der Grundlage des engen Subventionsverständnisses weist der 27. Subventionsbericht v. 13.11.2019 (BTDrucks. 19/15340) für das Jahr 2020 StVergünstigungen iHv. 32,5 Mrd. € aus, wovon allerdings nur ein Betrag von 7,2 Mrd. € estl. relevant ist.

Entwicklung: Nachdem es ab Ende der 1990er Jahre zunächst zu einem signifikanten Abbau von StVergünstigungen gekommen ist, wozu maßgeblich das Auslaufen der StVergünstigungen für den Aufbau Ost (JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250 [1392]) beigetragen hat, aber auch prozentuale Kürzungen nach der sog. Rasenmähermethode (s. Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 19 Rz. 86), wird das Subventionsvolumen aktuell wieder ausgeweitet. Hierzu tragen zum einen klimapolitische StVergünstigungen bei, aber auch die Förderung des Wohnungsbaus (Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus v. 4.8.2019, BGBl. I 2019, 1122) sowie die stl. Forschungsförderung (Forschungszulagengesetz v. 14.12.2019, BGBl. I 2019, 2763). Etabliert haben sich zudem im internationalen Steuerwettbewerb StVergünstigungen, mittels derer die Abwanderung besonders mobiler Einkommensquellen verhindert werden soll, s. zB die Vergünstigungen für die Handelsschifffahrt durch die sog. Tonnagesteuer (§ 5a). Das EStG enthält demgemäß nach wie vor eine Vielzahl außerfiskalisch motivierter Bestimmungen unterschiedlicher rechtshistorischer Entwicklungsstufen.

Ein planvolles Vorgehen dergestalt, dass StVergünstigungen einer Erfolgskontrolle unterzogen und ineffiziente Vergünstigungen zeitnah abgeschafft werden, ist nicht erkennbar. Auch das Instrument der Befristung wird nur punktuell eingesetzt. Zwar findet seit 2015 einmal pro Legislaturperiode eine Evaluation fiskalisch besonders bedeutsamer StVergünstigungen statt (s. 27. Subventionsbericht v. 13.11.2019, BTDrucks. 19/15340, 64ff.). Die Ergebnisse dieser externen Forschungsaufträge werden im Subventionsbericht veröffentlicht. Der Gesetzgeber zieht jedoch keine unmittelbaren Konsequenzen.

Disziplinierend wirkt allerdings bei Einf. neuer StVergünstigungen, soweit sie zugleich den Begriff einer europäischen Beihilfe erfüllen (s. Anm. 511), die Notwendigkeit der Notifizierung durch die Europäische Kommission sowie die durch die Grundfreiheiten begründete Pflicht zur unterschiedslosen Anwendung auf EU-/EWR-Auslandssachverhalte (s. Anm. 520). Dies macht StVergünstigungen teurer,

so dass der Gesetzgeber eher zu ihrer Abschaffung bereit ist. Gleichzeitig begründet die Beihilfeaufsicht ein erhebliches Risiko für Stpfl., sich auf begünstigende Normen zu verlassen, die – möglicherweise weil die Notwendigkeit im Gesetzgebungsverfahren nicht erkannt wurde – nicht notifiziert wurden, da EU-rechtswidrige Beihilfen im Hinblick auf das Loyalitätsgebot des Art. 4 Abs. 3 EUV und den Effektivitätsgrundsatz rückwirkend zurückgefordert bzw. abgeschafft werden müssen, ohne dass sich die Betroffenen auf Vertrauensschutz berufen können (s. Anm. 527).

2. Kritik und Rechtfertigung von Steuervergünstigungen

701

Im Schrifttum wird die Verfolgung außerfiskalischer Zielsetzungen durch das StRecht im Allgemeinen wie auch speziell durch das EStRecht vorwiegend negativ beurteilt.

Vgl. *P. Kirchhof*, Gutachten F für den 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 1, 1988, 78; *Isensee und Uelner*, Referate zum 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 2, 1988; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 336–347; *Trzaskalik*, Gutachten E für den 63. DJT, in Verhandlungen zum 63. DJT, Bd. I, 2000, Teil B, 93; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 1 Rz. 31 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 19 Rz. 3; differenzierter die Beiträge der 40. Jahrestagung der DSTJG, s. *Sieker* (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, DSTJG 39 (2016).

Nachteile: Im Wesentlichen werden folgende Nachteile herausgestellt:

- ▶ **Intransparenz:** Budgetmäßig finden StVergünstigungen ihren Niederschlag nur in einer Minderschätzung der Einnahmen. Soweit Staatsaufgaben durch StEntlastungen finanziert werden, wird die Steuerquote verfälscht. Der fehlende Ausweis widerspricht nicht nur dem Prinzip der Bruttobudgetierung, sondern verschleiert, dass hier ebenso öffentliche Gelder für bestimmte Staatsausgaben verwendet werden wie bei direkten Subventionsprogrammen (*Surrey, Pathways To Tax Reform*, 1973, 141 ff.). Insofern ist die richtige Abgrenzung und Ausweisung von StVergünstigungen im Subventionsbericht von großer Bedeutung.
- ▶ **Verstetigungstendenz:** Eng zusammenhängend mit der fehlenden offenen Budgetausweisung steht die Verstetigungstendenz von StVergünstigungen, die sich – einmal zum Bestandteil des StSystems geworden – nur sehr schwer wieder eliminieren lassen (27. Subventionsbericht v. 13.11.2019, BTDrucks. 19/15340, 15), weil die Abschaffung als Verschärfung des staatl. Steuereingriffs und nicht als Beendigung einer staatlichen Leistung verstanden wird. Die Verstetigungstendenz ist umso stärker, je größer die Gruppe der Betroffenen ist (vgl. § 3b).
- ▶ **Ineffizienz und mangelnde Zielgenauigkeit:** Von entlastenden Lenkungsmaßnahmen profitieren oft Stpfl., die auch ohne den entsprechenden materiellen Anreiz das gewünschte Verhalten gezeigt hätten. Das Schrifttum spricht von Übergunstquote (*von Arnim*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 [1981], 328) oder von Mitnahmeeffekt (27. Subventionsbericht v. 13.11.2019, BTDrucks. 19/15340, 15). Umgekehrt nehmen belastende stl. Lenkungsmaßnahmen bewusst eine Unschärfe des Eingriffs in Kauf: wer letztlich belastet wird, steht nicht von vornherein fest (vgl. *P. Kirchhof*, Verwalten durch „mittelbares“ Einwirken, 1977, 180; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, 149). Die Maßnahme wirkt sich nicht dort aus, wo das belastete Verhalten einen besonderen Grad der Unerwünschtheit annimmt, sondern dort, wo die ökonomische Widerstandskraft am geringsten ist.

- ▶ *Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip*: Außerfiskalische Normen verstoßen nach verbreiteter Meinung gegen das Postulat einer leistungsfähigkeitsorientierten Besteuerung (s. schon *Steuerreformkommission*, Gutachten der Eberhard-Kommission 1971, BMF-Schriftenreihe, Bd. 17, 1971, 551; ferner zB *Köck*, JZ 1991, 692 [696f.]).
- ▶ *Kompliziertheit*: StVergünstigungen tragen zur Kompliziertheit und Unübersichtlichkeit des StRechts bei, insbes. wenn sie zusätzlich gegen missbräuchliche bzw. zweckwidrige Inanspruchnahme abgesichert werden, vgl. *Tipke*, NJW 1988, 2090 (2091); *Friauf* in DStJG 21 (1998), 85 ff.
- ▶ *Progressionsabhängige Wirkung*: Soweit außerfiskalische Maßnahmen zu einer Minderung oder Erhöhung der EStBemessungsgrundlage führen, ist ihr materieller Effekt vom jeweiligen Marginalsatz des Stpfl. abhängig: StVergünstigungen dieser Art sind für den Stpfl. mit höherem Einkommen „mehr wert“ als für den mit niedrigerem Einkommen; derjenige, der keine ESt zahlt, kann von ihnen überhaupt nicht profitieren. Dieser Effekt wird als sinnwidrig und unsachlich angesehen (zB *von Arnim*, Gemeinwohl und Gruppeninteressen, 1977, 296 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 343, mit zahlreichen Nachweisen). Gleiches gilt aber auch für lenkende Zusatzbelastungen (*Vogel*, DStZ 1975, 414).
- ▶ *Beeinträchtigung des einkommensteuerlichen Einkommens als Anknüpfung für andere Rechtsgebiete*: Schließlich ist die durch außerfiskalische Maßnahmen verzerrte Bemessungsgrundlage kein sachgerechter Maßstab der Bedürftigkeitsmessung für Sozialleistungen. Der sozialrechtl. Einkommensbegriff kann nicht unmittelbar an das EStRecht anknüpfen, er muss modifiziert werden.

Stellungnahme: Zu unterscheiden ist zwischen der generellen Kritik des staatlichen Interventionismus – hierbei geht es um die Bestimmung der Staatsaufgaben – und der speziellen Kritik des steuerlichen Interventionismus, die sich gegen die Nutzung (gerade) des StRechts zur Erreichung außerfiskalischer Ziele richtet. Dies ist eine Frage der Technik, zu den Ausgestaltungsmöglichkeiten *Hey*, DStJG 39 (2016), 11 (39 ff.).

Letzteres betrifft die Frage, ob stl. Förderungsmaßnahmen zweckmäßiger sind als andere Instrumente, dh. insbes. direkte Gebote oder Verbote bzw. Subventionen oder Sozialtransfers. Dass stl. Maßnahmen oft effektvoller sind als alternative Instrumente, ist unbestreitbar, weil der Bürger eher geneigt ist, angebotene Formen der StErsparnis in Anspruch zu nehmen als direkte Geldhilfen. Auch lassen sich durch StVergünstigungen größere Bevölkerungskreise erreichen. Schließlich ist nicht zwingend, dass stl. Maßnahmen generell einen höheren Grad von Kompliziertheit, Unschärfe oder Intransparenz haben (müssen) als direkte Subventions- oder Sozialprogramme. Der Vorwurf eines Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip geht an der Sache vorbei, weil wirtschaftslenkende Normen des StRechts ihrer Natur nach nicht unter Leistungsfähigkeitsaspekten zu beurteilen sind (glA *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 340; *Hendler/Heimlich*, ZRP 2000, 325 [326 ff.]). Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt hier nicht. Es handelt sich um – freilich rechtfertigungsbedürftige – Ausnahmen vom Leistungsfähigkeitsprinzip. Sie können durch das Gemeinwohl gerechtfertigt sein, wenn die StVergünstigung zur Verfolgung legitimer staatlicher Interessen geeignet, erforderlich und verhältnismäßig ist.

Dennoch ist sowohl aus ökonomischen wie rechtl. Gründen Zurückhaltung gegenüber stl. Interventionismus geboten. In einem Wirtschaftssystem, das den Prinzipien der Marktwirtschaft verpflichtet ist, sollten staatliche Interventionen generell – dies gilt nicht nur für StVergünstigungen – nur subsidiären, korrigierenden und vorübergehenden Charakter haben. Dauer und Dosierung entscheiden darüber, ob die Subvention zur Zielerreichung beiträgt oder ob sie wirkungslos bleibt bzw. im schlimmsten Fall zu volkswirtschaftlichen Fehlallokationen (zB Überinvestition) führt. Der Subventionsbericht betont zutr. die Verpflichtung zu temporärer Begrenzung, Kontrolle und Abbau von StVergünstigungen, lässt indes auch die Schwierigkeiten des Abbaus von StVergünstigungen nicht unerwähnt (27. Subventionsbericht v. 13.11.2019, BTDrucks. 19/15340, 15). Die Forderung, sämtliche Vergünstigungen zu streichen (zB Referate zum 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 2, 1988; Klein, N 139, und Trzaskalik, N 140 f.; Sitzungsbericht N zum 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 2, 1988; P. Kirchhof, Bundessteuerrecht, 2011, § 1 Rz. 44), ist indes nicht nur unrealistisch, sie verkennt, dass StVergünstigungen ein sinnvolles Instrument zur Beseitigung von Marktversagen und zur Erleichterung von Anpassungsreaktionen sein können. Es handelt sich dann um gemeinwohldienliche Ausnahmen des Leistungsfähigkeitsprinzips (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 340 ff.). Zur Vermeidung von Zweckverfehlungen ist allerdings eine regelmäßige Überprüfung der Subventionenwirkungen und die Abschaffung ineffizienter Instrumente zu fordern; richtigerweise sollten Steuersubventionsgesetze hierzu gesetzliche Evaluationsklauseln enthalten, wie es jetzt in § 16 Forschungszulagengesetz v. 14.12.2019 (BGBl. I 2019, 2763) vorgesehen ist.

Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Steuervergünstigungen: Allerdings sind strenge Anforderungen an die verfassungsrechtl. Rechtfertigung von StVergünstigungen anzulegen (ausführl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 342 ff.; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 19). Schön (FS Spindler, 2011, 189) folgert überzeugend aus den geringeren Anforderungen an die demokratische Legitimation von StVergünstigungen, die aus politökonomischer Sicht ein entscheidender Vorteil ist, aber auch Missbrauchsmöglichkeiten birgt, eine konsequente grundrechtl., namentlich gleichheitsrechtl. Kontrolle von StVergünstigungen. Eine reine Willkürprüfung, die sich mit der Feststellung eines legitimen Förderzwecks begnügt, ist nicht ausreichend, vielmehr muss ein Verhältnismäßigkeitsmaßstab angelegt werden (ausführl. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, 219–261; ferner zur Rspr. des BVerfG zu StVergünstigungen Anm. 263). Gleichheitswidrig ist idR die Verknüpfung der Förderungswirkung mit dem progressiven EStTarif durch Abzüge von der Bemessungsgrundlage. Die progressionsabhängige Entlastung ist weder mit dem Bedürfnis- noch mit dem Verdienstprinzip vereinbar. Zudem profitieren von wirtschaftsfördernden Abzügen von der Bemessungsgrundlage unmittelbar nur Unternehmen, die Gewinne ausweisen, ohne dass dies mit der Förderungswürdigkeit oder -bedürftigkeit korrespondieren würde.

Einstweilen frei.

702–719

720 XI. Verteilungswirkungen der Einkommensteuer

Die progressive ESt hat eine hohe Umverteilungseffizienz und führt – in Verbindung mit dem Transfersystem – zu einer signifikanten Angleichung der Einkommensunterschiede (5. Armuts- und Reichtumsbericht der BReg., BTD Drucks. 18/11980, 416; *Wiegard*, IFSt-Schrift Nr. 489 [2013], 17). Der die Ungleichverteilung von Einkommen ausweisende Gini-Koeffizient liegt in Deutschland (2013) vor Steuern und Transfers bei 0,49 und damit über dem OECD-Durchschnitt. Nach Steuern und Transfers reduziert er sich auf unterdurchschnittliche 0,29 (Bericht der Bundesregierung zur Lebensqualität in Deutschland vom 26.10.2016, 88 ff.).

Dies spiegelt die Verteilung der EStLast wider. Das reichste Zehntel der EStPfl. trägt zu 51,8 % zum gesamten EStAufkommen bei. Die untere Hälfte der EStPfl. hat dagegen einen Anteil von lediglich rund 6,5 % am EStAufkommen. Entgegen der verbreiteten Auffassung, Einkommensmillionäre seien in der Lage, ihre ESt durch (legale) Steuergestaltungen weitgehend zu vermeiden, tragen die Stpfl. mit den höchsten Einkommen demnach den Großteil der Steuerlast, was vor allem auf die EStProgression zurückzuführen ist.

Aufteilung des EStAufkommens nach Einkommensgruppen

(Quelle: Bericht der Wissenschaftlichen Dienste, Anteile verschiedener Einkommensgruppen am Steueraufkommen, WD 4 – 3000 – 036/19, 4 f.)

Dezile	Durchschnittlicher Gesamtbetrag der Einkünfte	Anteil (%) am EStAufkommen	Anteil (%) am Gesamtbetrag der Einkünfte
1. Dezil	314 €	–	0,1 %
2. Dezil	4 452 €	0,2 %	1,2 %
3. Dezil	12 362 €	0,4 %	2,9 %
4. Dezil	18 228 €	1,4 %	4,6 %
5. Dezil	24 404 €	2,8 %	6,1 %
6. Dezil	27 626 €	4,7 %	7,9 %
7. Dezil	34 474 €	7,1 %	9,9 %
8. Dezil	43 227 €	10,3 %	12,4 %
9. Dezil	56 818 €	16,4 %	16,9 %
10. Dezil	86 433 €	56,7 %	38 %

Der Tabelle liegen die Daten der LSt- und ESt-Statistik 2014 zugrunde. Diese wurden auf den Stand Juni 2018 hochgerechnet.

Eine stärkere Anspannung der EStProgression führt nicht notwendigerweise zu noch stärkerer Umverteilungseffizienz. Nach dem sog. Laffer-Effekt bzw. Swift-schem Steuereinkommens nimmt das Aufkommen ab einem bestimmten Ausmaß der Progressivität ab, anstatt weiter zu steigen (*Brümmerhoff/Büttner*, Finanzwissenschaft, 12. Aufl. 2018, 315 ff.), weil Leistungsanreize sinken und Ausweichbewegungen zunehmen (zu den Anreizwirkungen des aktuellen Tarifverlaufs *Broer*, BB 2018, 1058). Ab welchem Punkt verfassungsrechtl. Belastungsgrenzen einem umverteilenden Einsatz der ESt Grenzen setzen, ist nach Aufgabe des sog. Halbteilungsgrundsatzes (vgl. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121;

BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97) weitgehend offen (s. Anm. 244).

Einstweilen frei.

721–729

XII. Reform der Einkommensteuer

Schrifttum: Nachweise bis einschließlich 1990 s. auch Einf. ESt. (Stand 2/1990) vor Anm. 44 und vor Anm. 72, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

J. Lang, Einkommensteuerreform: Einfach und gerecht!, FR 1986, 501; *Tipke*, Einkommensteuer-Fundamentalreform, StuW 1986, 150; *J. Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer – Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform, 1987; *Tipke*, Fundamentalrevision des Einkommensteuerrechts, NJW 1988, 2090; *Uldall*, Die Steuerwende – Eine neue Einkommensteuer, einfach und gerecht, 1996; *M. Rose* (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, 1997; *Dziadkowski*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer als Zielgröße von Reformansätzen, in *P. Kirchhoff/Jakob/Beermann* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung – Steuergesetz – Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, 1999, 1091; *Smekal/Sendlhofer/Winner*, Einkommen versus Konsum – Ansatzpunkte einer Steuerreformdiskussion, 1999; *Elicker*, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung – Zum 100. Geburtstag von Friedrich August von Hayek (1899–1992) – Plädoyer für die „flache Steuer“ – aus rechtswissenschaftlicher Sicht, StuW 2000, 3; *Löhr*, Die Brühler Empfehlungen – Wegweiser für eine Systemreform der Unternehmensbesteuerung?, StuW 2000, 33; *Sigloch*, Unternehmenssteuerreform 2001 – Darstellung und ökonomische Analyse, StuW 2000, 160; *M. Rose* (Hrsg.), Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, 2002; *Dziadkowski*, 50 Jahre Reformversuche bei der Einkommensteuer – Von der „Kleinen Steuerreform“ bis zur vorgezogenen Steuerentlastung 2003, in *Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes* (Hrsg.), 50 Jahre Steuerreformen in Deutschland, 2003; *Brügelmann/Fuest*, Aktuelle Steuerreformmodelle auf dem Prüfstand – Die Politik ist gefordert, 2004; *P. Kirchhof*, Der sanfte Verlust der Freiheit: Für ein neues Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht, 2004; *Bach*, Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung: Aufkommens-, Verteilungs- und Arbeitsmarktwirkungen, in *Bizer/Lange* (Hrsg.), Die Reform des Steuer- und Abgabensystems, Loccumer Protokolle 25/04: Um-Steuern!, 2005; *P. Kirchhof*, Der Weg zu einem neuen Steuerrecht, 2005; *Thiel*, Wollen habe ich wohl, aber vollbringen das Gute finde ich nicht – Steuergesetzgebung in Deutschland, StuW 2005, 335; *Wagschal*, Steuerpolitik und Steuerreformen im internationalen Vergleich – Eine Analyse der Ursachen und Blockaden, 2005; *P. Kirchhof*, Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung – Ein Verfassungstest für Steuerreformen, StuW 2006, 3; *Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr!? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, 2006; *Le-naerts*, Die gemeinschaftsrechtliche Umrahmung der direkten Besteuerung, in Verhandlungen zum 66. DJT, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Bd. II/1, 2006, Q 9; *Mellinghoff*, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, in Verhandlungen zum 66. DJT, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Bd. II/1, 2006, Q 85 ff.; *Seer*, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, in Verhandlungen zum 66. DJT, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Bd. II/1, 2006, Q 127 ff.; *Seiler*, Gutachten F für den 66. Deutschen Juristentag, in Verhandlungen zum 66. DJT, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Bd. I, 2006; *Spengel*, Gutachten G für den 66. Deutschen Juristentag, in Verhandlungen zum 66. DJT, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Bd. I, 2006; *C. Wagner*, Steuergleichheit unter Standortvorbehalt?, Diss. 2010; *P. Kirchhof*, Warum eine grundlegende Steuerreform verfassungsrechtlich geboten und politisch notwendig ist, FR 2012, 701; *F.W. Wagner*, Steuerreformen: Warum der „Große Wurf“ weder möglich noch nötig ist, FR 2012, 653; *Desens*, Einkommensbegriffe und Einkunftsar-

ten. Wie kann eine Reform gelingen?, DStJG 37 (2014), 95; *Jachmann* (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014); *Thier*, Bedingungen von Ertragsteuerreformen aus historischer Sicht, StuW 2014, 77; *Beiser*, Eine Markteinkommensteuer – ein Vorschlag zur Diskussion, ÖStZ 2016, 525; *Kube*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Einkommensteuerrechts, in FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1145; *M. Rose*, Von der Steuervielfalt zum Steuersystem. Wegweiser zu einer grundlegenden Reform der Besteuerung des Einkommens der Bürger und des Gewinns von Unternehmen, 2020.

Gesetzesentwürfe und offizielle Gutachten: Weitere Nachweise bis 1990 s. auch Einf. ESt. (Stand 2/1990) vor Anm. 44, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/ESTG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf.

Troeger, Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung 1957 – Im Auftrag der Finanzminister der Länder (Troeger-Gutachten), 1958; *Einkommensteuerkommission*, Bericht, BMF-Schriftenreihe, Bd. 7, 1964; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, BMF-Schriftenreihe, Bd. 9, 1967; *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, 2. Aufl. 1968; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Eberhard-Kommission 1971, BMF-Schriftenreihe, Bd. 17, 1971; *Engels/Mitschke/Starkloff*, Staatsbürgersteuer, 2. Aufl. 1975; *Gaddum*, Für ein einfaches und gerechtes Steuersystem – Ein Plan zur Reform des Einkommensteuerrechts, Monatsblätter für freiheitliche Wirtschaftspolitik 1979, 16; *J. Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes – Münsteraner Symposium, 1985; *Mitschke*, Steuer- und Transferordnung aus einem Guss – Entwurf einer Neugestaltung der direkten Steuern und Sozialtransfers in der Bundesrepublik Deutschland, 1985; *P. Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? – Gutachten F für den 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 1, 1988 (Bd. 2: Referate von *Isensee* und *Uelner*); *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Bd. 49, 1993, dazu *Tipke*, Gedanken zu einem Steuergesetzbuch – Zugleich zum Steuergesetzbuch-Entwurf von *J. Lang*, StuW 2000, 309; Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, BMF-Schriftenreihe Heft 55, 1995; Petersberger Beschlüsse v. 22.1.1997, NJW 1997, Beilage 5 zu Heft 13; *Darmstädter Arbeitskreis für Steuervereinfachung*, Steuern einfach gemacht (Darmstädter Entwurf), Zeitschrift für Wirtschaftspolitik 2002, 471; *P. Kirchhof*, Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, StuW 2002, 3; *M. Rose*, Die Einfachsteuer – Konzept und Gesetz, in *M. Rose* (Hrsg.), Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, 2002, 15 und 146; *P. Kirchhof*, EStG – Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer (Karlsruher Entwurf), 2003 (dazu *Scheffler*, Auswirkungen des Karlsruher Entwurfs zur Reform des EStG auf die Steuerbilanz, StuB 2001, 904); *F.W. Wagner*, „Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“ – Anmerkungen aus der Perspektive ökonomischer Vernunft, StuW 2001, 354; *Bareis*, Zur Kritik am „Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG“, StuW 2002, 135; *Berg/Schmich*, Beschränkung des Verlustabzuges im Karlsruher Entwurf zum Einkommensteuergesetz, DStR 2002, 346; *Tipke*, Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer – Versuch einer steuerjuristischen Würdigung, StuW 2002, 148; *Kiesewetter/Niemann*, Sparen und Vorsorgesparsen – Zur Kunst der Kategorienbildung des „Karlsruher Entwurfs“, StuW 2003, 60; *Wassermeyer*, Internationale und grundsätzliche Aspekte, StbJb. 2002/2003, 49; *Weber-Grellet*, Der Karlsruher Entwurf – ein Weg in die steuerstaatliche Vergangenheit, ZRP 2003, 279; *Solms*, Die neue Einkommensteuer – Niedrig einfach und gerecht – Berliner Entwurf der FDP, 2003; *CDU/CSU-Fraktion*, Ein modernes Steuerrecht für Deutschland – Konzept 21, BTDrucks. 15/2745 v. 23.3.2004; *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Habil. 2004; *Mitschke*, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts – Gesetzestextentwurf und Begründung, 2004; *Solms*, Liberale Reform der direkten Steuern – Berliner Entwurf der FDP, 2005; *J. Lang/Herzig/Hey* ua., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005 (Zusammenfassung: *J. Lang/Keß*, Grundzüge des Kölner Entwurfs, DStR 2005, Beihefter zu Heft 25); *Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut/Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung*, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, 2006; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011 (dazu ifo-Schnelldienst 24/2011, 3 mit Beiträgen von *Dziadkowski/F.W. Wagner/Peffekoven*); *Kühn*, Stand und Perspektiven der

ESt-Vereinfachung, FR 2012, 543; *Spengel*, Einkommens- und Unternehmensbesteuerung nach dem Bundessteuergesetzbuch von *P. Kirchhof* – Mehr Wunsch als Wirklichkeit, Ubg 2012, 256; *Hennrichs*, Bilanzordnung – Besprechung des Teils „Bilanzordnung“ des sog. BStGB von *P. Kirchhof*, StuW 2013, 249; *P. Kirchhof* (Hrsg.), Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion, 2013; *J. Lang/Eilfort* (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern. Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, 2013; *Pelka*, Einkommensteuer (§§ 42 bis 72 BStBG), StuW 2013, 226.

Speziell zur Reform der Unternehmensbesteuerung s. Schrifttumsnachweise Einf. KSt. Anm. 170 ff.

Ausländische Reformarbeiten: **Kanada:** *Carter Commission*, Report of the Royal Commission on Taxation, 6 Bände (ESt: Bd. 2 und 4), 1966. **Großbritannien:** The Structure and Reform of Direct Taxation, Report of a Committee Chaired by Prof. *J. E. Meade*, 1978 (Meade-Report); *Institute for Fiscal Studies*, The Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design, 2010; *Institute for Fiscal Studies*, The Mirrlees Review, Tax by Design, 2011. **USA:** *US Treasury Department*, Blueprints for Basic Tax Reform, 1977; *US Treasury Department*, Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth, 1984; *US Treasury Department*, Integration of Individual and Corporate Tax Systems: Taxing Business Income Once, 1992; s. ferner den Bericht des *Joint Committee on Taxation*, übersetzt in StuW 1985, 160; *Boortz/Linder*, The Fair Tax Book, 2005. **Rechtsvergleichend:** *Thuronyi*, Tax Law Design and Drafting, Bd. 2, 1998.

1. Keine grundsätzliche Infragestellung der Einkommensteuer

730

Die Besteuerung von Einkommen als zentraler Bestandteil des Steuersystems wird nicht in Frage gestellt. Die ESt weist theoretisch eine Reihe von Eigenschaften auf, die seitens der Finanzwissenschaft von einer idealen Steuer gefordert werden.

Popitz, Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, 4. Aufl. 1926, 402 f.; *Neumark*, Personalsteuern, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Aufl. 1986, 325 f.; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der direkten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland vom 11. Februar 1967, BMF-Schriftenreihe, Bd. 9, 1967, 17; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Eberhard-Kommission, BMF-Schriftenreihe, Bd. 17, 1971, 62; *Brümmerhoff/Büttner*, Finanzwissenschaft, 12. Aufl. 2018, 487; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 7 Rz. 10, 84, § 8 Rz. 1.

Zu diesen positiven Eigenschaften werden vor allem gerechnet:

- Die ESt ist als Massensteuer fiskalisch ergiebig.
- Die ESt erlaubt wegen ihrer Anknüpfung an das persönliche Einkommen eine unmittelbare Erfassung der subjektiven Leistungsfähigkeit des Einzelnen und eignet sich deswegen besonders gut für eine gezielte Verteilung der Steuerlasten. Damit weist sie jedenfalls theoretisch eine hohe Gerechtigkeitsqualität auf.
- Die Möglichkeit der Überwälzung ist zwar nicht ausgeschlossen (s. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 113–121), bei progressiver Tarifgestaltung aber jedenfalls geringer zu veranschlagen als bei anderen Steuern.
- Die ESt ist aus demselben Grund prädestiniert für Umverteilungsmaßnahmen.
- Da die ESt aufgrund ihres breiten Anwendungsbereichs nahezu jeden Bürger erreicht, eignet sie sich besonders gut zur Verfolgung außerfiskalischer Zielsetzung in den unterschiedlichsten Lebensbereichen.
- Die ESt ist wegen ihrer Bemessungsgrundlage eng an die volkswirtschaftliche Entwicklung geknüpft. Das Aufkommen reagiert auf Änderungen des Volkseinkommens automatisch und – bei progressivem Tarif – überproportional. Diese hohe Elastizität (eingebaute Flexibilität; *built-in-flexibility*) verleiht der

ESt theoretisch die Eigenschaft eines automatischen Konjunkturstabilisators. In der Praxis vermag sich dieser Effekt nicht voll durchzusetzen, einesteiis wegen der administrativ bedingten zeitlichen Verschiebung der StZahlungen (*fiscal drag*), zum anderen, weil eine Stilllegung der Mehreinnahmen im Zeitpunkt der Hochkonjunktur vermutlich auch unter der Ägide der 2009 eingeführten Schuldenbremse (Art. 109 Abs. 3, Art. 115 Abs. 2 GG) nur schwer durchsetzbar sein wird.

731 2. Unentschiedener Streit bezüglich des richtigen Leistungsfähigkeitsindikators (konsumierbares/konsumiertes Einkommen)

Unentschieden ist der Streit um den richtigen Einkommensbegriff, der vor allem die Frage nach dem richtigen Zeitpunkt der Besteuerung betrifft (*Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 203 ff.). Herkömmlich greift die ESt beim Erwerb von Einkommen zu (kapitalorientierte ESt). Die Optimalsteuertheorie sieht dagegen den richtigen Besteuerungszeitpunkt in der Einkommensverwendung. Die traditionelle ESt verzerre die Entscheidung zwischen Konsum und Ersparnisbildung aufgrund des überperiodischen Anstiegs der StLast (*Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, 60 ff.). Die traditionelle ESt führe zu einer Doppelbelastung des Sparens: Sie treffe einerseits die Ersparnisbildung, andererseits die Ersparniserträge; der Sparbetrag sei aber nichts anderes als der Gegenwartwert zukünftiger Erträge.

Der Streit um den richtigen Anknüpfungspunkt ist nicht nur theoretischer Natur, sondern zeigt konkrete Auswirkungen auf die Ausgestaltung der ESt und die Rechtfertigung einzelner Regeln. Sieht man in der stl. Verschonung der regulären Kapitalverzinsung nur eine Gleichstellung der Sparerträge mit (sofort konsumiertem) Arbeitseinkommen, bedarf es keiner Rechtfertigung der Privilegierung von Kapitaleinkommen; im Gegenteil, die Gleichbehandlung wäre rechtfertigungsbedürftig. Auch die rechtl. Beurteilung der stl. Behandlung von Alterseinkünften fällt je nach Einkommenskonzept unterschiedlich aus. Die StBefreiung des (Alters-) Sparens im Rahmen nachgelagerter Besteuerung ist zwingende Folge eines konsumorientierten Einkommensbegriffs und ist daher weder besonders rechtfertigungsbedürftig noch limitierbar. Dagegen stellt sich die nachgelagerte Besteuerung aus der Sicht des traditionellen Einkommensbegriffs nur als eine mögliche Form der Besteuerung von Alterseinkünften dar. Eine Limitierung kann unter dem Gesichtspunkt der Beschränkung stl. Förderung der Altersvorsorge auf den Erwerb existenzsichernder Altersbezüge gerechtfertigt werden.

Unabhängig davon, dass sich die Optimalsteuertheorie jedenfalls im rechtswissenschaftlichen Schrifttum nicht hat durchsetzen können, hat sich seit den 1990er Jahren realpolitisch eine deutliche Entlastung von Kapitaleinkommen eingestellt, vor allem durch folgende Maßnahmen: Signifikante Absenkung des KStSatzes, Einf. eines Sondersteuersatzes für einbehaltene Unternehmensgewinne (§ 34a), nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften, Abgeltungsteuer für Kapitalerträge. Zurückzuführen ist diese Entwicklung nicht auf eine neue konzeptionelle Ausrichtung des Einkommensbegriffs, sondern auf den internationalen Steuerwettbewerb und die Mobilität von Kapitaleinkommen und Unternehmensgewinnen.

Reformforderungen müssen – unabhängig davon, welchem theoretischen Konzept sie folgen – diesem Istzustand Rechnung tragen.

3. Zentrale Kritik am geltenden Einkommensteuerrecht und Reformziele

Reformbedürftigkeit und Reformierbarkeit des Einkommensteuerrechts: In scharfem Kontrast zur Zustimmung zum Konzept der ESt als solchem steht die überwiegend negative Beurteilung des geltenden EStRechts, das sowohl finanzwissenschaftliche als auch verfassungsrechtl. Anforderungen in mannigfaltiger Weise verletzt. Kritisiert wird insbes. die auf System- und Prinzipienlosigkeit zurückzuführende Kompliziertheit des EStRechts sowie seine Durchsetzung mit Ausnahmetatbeständen und StVergünstigungen. Es wird der Niedergang des deutschen EStRechts konstatiert (*Raupach in Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, 1985, 20 ff.). Das EStRecht wird als „Wirrarr“ bezeichnet (*Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrarr!? – Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, 2006). Aus der These, das geltende EStG sei so „chaotisiert“ (*J. Lang*, FS Kriele, 1997, 965 [966]; *J. Lang/Herzig/Hey* ua., Kölner Entwurf eines EStG, 2005, 21), dass es nicht mehr reformiert werden könne, wird die Forderung nach einer Fundamentalreform durch Neukodifikation abgeleitet (*P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, EStG, Grundgedanken Rz. 1; aA *Pelka*, StuW 2013, 226 [237]). Gefordert wird eine von klaren systematischen Grundwertungen getragene, leistungsfähigkeitsorientierte und transparente Ausgestaltung der ESt, die den grundgesetzlichen und europarechtl. Anforderungen entspricht.

Zentrale Kritikpunkte am geltenden Recht:

- ▶ *Einkunftsartenrecht:* Die geltende Einteilung der sieben Einkunftsarten verursacht zahllose Streitfälle, da die Einordnung mit einkunftspezifischen Sondervorschriften einhergeht. Obwohl die Ermäßigung für gezahlte GewSt in § 35 die Belastungsunterschiede entschärft, zwingt die Anknüpfung des GewStG an die estl. Einordnung nach wie vor insbes. zur Abgrenzung der Einkünfte aus § 15 gegenüber der selbständigen Arbeit und privaten Vermögensverwaltungseinkünften. Ebenso bleibt die Zuordnung von WG zu PV oder BV trotz Ausweitung der Steuerbarkeit von privaten Veräußerungsgewinnen relevant, weil die Veräußerungsgewinnbesteuerung einkunftsartenabhängig nach wie vor variiert (s. auch Anm. 600). Zur Kritik am Einkunftsartenrecht zB *Dziadkowski*, FS Offerhaus, 1999, 1091 (1107 ff.); *Seer*, FS Lang, 2010, 655; *von Beckerath in Kubel/Mellinghoff/Morgenthaler* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 171 (Einkunftsarten).
- ▶ *Die Schedulingisierung durch die Abgeltungsteuer* (die tarifliche Begünstigung von Kapitalerträgen bei gleichzeitiger Versagung des Abzugs der tatsächlichen WK) wird sowohl im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als auch als Anreiz für Steuergestaltungen und als Ursache diese abwehrender komplizierter Missbrauchsvorschriften kritisiert (s. *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 504, mit zahlreichen Nachweisen).
- ▶ *Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips* durch BA-/WKAbzugsverbote und Verlustverrechnungsbeschränkungen: Die ehemalige Kritik an der aufgrund von Vergünstigungstatbeständen durchlöchernten zu schmalen Bemessungsgrundlage und der hieraus abgeleiteten Forderung nach einer mit Tarifsenkung verbundenen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (s. *Ritter*, BB 1994, 77; *Bareis*, DStR 1996, 1466 [1471 f.]; *Uldall*, Stbg 1996, 21 [22]; und auch noch *Seiler*, Gutachten F, 66. DJT, 2006, F 27; zur *Comprehensive Income Tax*-Debatte der 1970er und 1980er Jahre s. Anm. 47 Einf. ESt. (Stand 2/1990), abrufbar im elek-

tronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) beginnt sich in ihr Gegenteil zu kehren. Kritisiert wird die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zulasten des objektiven Nettoprinzips (zB *Loritz*, FS Sigloch, 2009, 273; *Kube*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1145 [1162f.]). Diese ist umso problematischer, wenn die ursprünglich im Gegenzug zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gesenkten StSätze wieder steigen, ohne dass die Gegenfinanzierungsinstrumente zurückgenommen werden.

- ▶ *Gestaltungsanfälligkeit der Einkommensteuer*: Hauptursachen sind Vor- und Nachteile, die mit der Gestaltungen zugänglichen Zuordnung zu den einzelnen Einkunftsarten verbunden sind, nämlich die Möglichkeit der Verlagerung von Einkunftsquellen, die fehlende Finanzierungsneutralität und die Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung (ausführl. s. Einf. KSt. Anm. 57f.).
- ▶ *Kompliziertheit, Defizite der Gesetzestechnik und des Tatbestandsaufbaus*: Besonders ausgeprägt ist die Kritik an der formalen Struktur des EStG (zB *Loritz*, StuW 1986, 9 [18]; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, 1394; *Kube*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1145 [1178]). Dies betrifft sowohl den Gesetzes- und Tatbestandsaufbau im Ganzen als auch die Abfassung einzelner Normen. Die aus dem Jahr 1934 stammende Paragraphenstruktur stößt beständig an Grenzen, was zum einen durch die zahlreichen Buchstabenparagrafen zum Ausdruck kommt, zum anderen durch die versteckte bzw. über das gesamte Gesetz verstreute Regelung zentraler Tatbestände wie zB die in den §§ 10 Abs. 1 Nr. 2a; 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa normierte Besteuerung der gesetzlichen Renten. Die Regelung vergleichbarer Sachverhalte innerhalb der einzelnen Einkunftsarten (zB Berücksichtigung von Veräußerungsvorgängen) und die Zweigleisigkeit der Einkünfteermittlungsvorschriften machen eine komplexe Verweistechnik notwendig bzw. laufen Gefahr unterschiedlicher Begriffsbildung. Kritikwürdig ist ferner die unsaubere Zuordnung von Abzugstatbeständen zur Ebene des objektiven und subjektiven Nettoprinzips sowie das Nebeneinander von SA und außergewöhnlicher Belastung für die Berücksichtigung privater Abzüge bei gleichzeitigem Fehlen eines Tatbestands zur systematischen Erfassung korrespondierender Privatbezüge. Eine weitere wesentliche Ursache des Vorwurfs der Kompliziertheit des EStRechts liegt in den zahllosen und beständig zunehmenden Missbrauchsvorschriften, die ihrerseits idR der stl. Ungleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte geschuldet sind, womit sich der Kreis zur Kritik an der inhaltlichen Ausgestaltung des EStRechts schließt. Fehlende Systematik bedingt zudem Korrekturbedarf, was die Änderungshäufigkeit und die hiermit verbundene Rechtsunsicherheit begründet. Streit anfällig sind aber auch die kausalrechtl. auszufüllenden Grundbegriffe, zB BA/WK, ohne dass hier wirklich Abhilfe geschaffen werden könnte (zutr. *Wagner*, FR 2012, 653 [657 ff.]).
- ▶ *Vollzugsdefizite und -ungleichmäßigkeiten*: Vollzugsdefizite sind insbes. auf die Kompliziertheit des materiellen Rechts zurückzuführen. Die überkomplexe Ausgestaltung materieller Normen gefährdet ihre verfahrensrechtl. Durchführbarkeit (*Seer* in DStJG 31 [2008], 7 [8]) und erschwert die Automatisierung des Steuervollzugs (s. *Drüen* in DStJG 42 [2019], 1 [8 ff.]; *Reimer* in DStJG 42 [2019], 97 [106 ff.]). Zwar hat der Gesetzgeber aus der Rspr. des BVerfG, wonach strukturelle Erhebungsdefizite die Verfassungswidrigkeit der materiellen Norm zur Folge haben (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [268 f.]; s. ausführl. Anm. 265), Lehren gezogen. Auch sind seit Einf. der Abgel-

tungsteuer im Jahr 2009 hinsichtlich der Erfassung im Ausland erzielter Kapitaleinkünfte durch die Etablierung eines nahezu weltumspannenden Systems eines automatisierten Finanzkontodaten austausches beträchtliche Fortschritte erzielt worden; zu den am MCAA – Multilateral Competent Authority Agreement beteiligten Staaten s. www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/MCCA-Signatories.pdf; ferner hierzu *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 275). Allerdings ist fraglich, ob aus dem Ausland bezogene Meldungen tatsächlich bereits flächendeckend ausgewertet werden können. Große Unterschiede bestehen auch zwischen ArbN-Einkünften und anderweitigen Einkünften. Während das LStVerfahren eine zeitnahe Besteuerung unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse ermöglicht, korrelieren die EST-Vorauszahlungen bei der veranlagten ESt, insbes. bei stark schwankenden Einkünften, nur sehr ungefähr mit der tatsächlich geschuldeten ESt (*von Beckerath* in *Kubel/Mellinghoff/Morgenthaler* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 171 Rz. 16). Das Festhalten an der StFestsetzung an Amtsstelle bindet Ressourcen, die der FinVerw. für die Erfüllung ihrer Verifikationsaufgaben fehlen (*Seer* in *DStJG* 31 [2008], 7 [31 ff.]). Das Rationalisierungspotential des Einsatzes elektronischer Erklärungen wird nicht vollständig gehoben, auch wenn die zunehmende Automatisierung von Standardprozessen, insbes. der Einsatz EDV-gestützter Risikomanagementverfahren, Ressourcen freisetzt. Die sehr unterschiedliche, vor allem auf Großfälle konzentrierte Prüfungsdichte im Rahmen der Außenprüfung bedingt Vollzugsungleichheiten.

4. Wissenschaftliche Reformentwürfe und Reformforderungen

a) Umfassende Reformansätze

733

Während bis in die 1980er Jahre von offiziellen oder halboffiziellen Kommissionen erarbeitete Reformentwürfe dominierten (Nachweis und Zusammenfassung der Ergebnisse Einf. ESt. (Stand 2/1990) Anm. 80, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/ESTG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf), sind vor allem im ersten Jahrzehnt des 21. Jh. aus der Wissenschaft heraus zahlreiche breit angelegte Reformvorschläge erarbeitet worden. Dabei umfassen die Arbeiten von *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Bd. 49, 1993, der von *J. Lang* geleiteten Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft sowie von *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, mehrere Steuerarten bzw. das Gesamtsteuersystem. Andere Arbeiten (zB Kölner Entwurf eines EStG, Entwürfe von *Elicker* und *Mitschke*) konzentrieren sich auf die Einkommensbesteuerung.

Gemeinsamkeiten und konzeptionelle Unterschiede: Hinsichtlich der zentralen Ziele besteht große Übereinstimmung: Alle Reformansätze sehen sich der Vereinfachung durch ein systematisches und von Ausnahmebestimmungen bereinigtes EStRecht verpflichtet. Mitbehandelt ist stets die Unternehmensbesteuerung in Abgrenzung bzw. unter Einbeziehung der KSt. In der Erreichung der übergeordneten Ziele gibt es indes gravierende konzeptionelle Unterschiede, die vor allem aus unterschiedlichen Einkommensbegriffen (s. auch Anm. 10–13) resultieren.

- ▶ *Lebenszeitlicher Ansatz/Konsumorientierung der Einkommensteuer:* Die Mehrzahl der Entwürfe folgt – mehr oder weniger konsequent – einem lebenszeitlichen Ansatz und basiert auf dem Gedankengut der Konsumorientierung der ESt, wobei unterschiedliche Techniken zur Anwendung gebracht werden:

- ▷ *Zinsbereinigung*: J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Bd. 49, 1993; M. Rose, Die Einfachsteuer: „Das Konzept“ und „Das Gesetz“, in M. Rose, Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, 2002, 15 und 146; s. auch www.einfachsteuer.de mit zahlreichen Literaturnachweisen zur Einfachsteuer.
- ▷ *Nachgelagerte Besteuerung*: Mitschke, Erneuerung des deutschen EStR, 2004; J. Lang/Herzig/Hey ua., Kölner Entwurf eines EStG, 2005; Stiftung Marktwirtschaft, Kommission Steuergesetzbuch, 2013, 135 und 162.
- ▷ *Cash-Flow-Steuer*: Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004; s. auch Elicker, DStZ 2005, 564 (566 f.).
- ▷ *Duale Einkommensteuer*: Sachverständigenrat/MPI/ZEW, Bd. 79, 2006. Dabei bleibt der konzeptionelle Ansatz offen. Die Begünstigung von Kapitaleinkommen wird in erster Linie standortpolitisch begründet. Inwieweit sie auch Ausdruck eines überperiodischen Leistungsfähigkeitsverständnisses ist, lässt sich nicht erkennen. Als zentraler Maßstab des Reformvorschlags wird stattdessen das Postulat der Investitions- und Finanzierungsneutralität benannt (Sachverständigenrat/MPI/ZEW, Bd. 79, 2006, 13), infolgedessen eine konsequente einkunftsartenübergreifende Unterscheidung zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen und die Gleichbehandlung von Kapitaleinkommen unabhängig von der Art der Erwirtschaftung (insbes. Rechtsform) gefordert wird.
- ▶ *Periodeneinkommen/Marktzuwachsteuer*: P. Kirchhof (P. Kirchhof, EStG – Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer [„Karlsruher Entwurf“], 2003; P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011) hält dagegen am traditionellen Einkommensbegriff fest und wendet sich dezidiert gegen eine lebenszeitliche Perspektive. Er definiert den StGegenstand als Erfassung des Marktzuwachses.

Wesentliche Inhalte der zentralen Reformmodelle sind:

- ▶ *Karlsruher Entwurf/P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011*:
 - ESt als Marktzuwachsteuer;
 - zentrale Rechtfertigungsbasis ist das äquivalenztheoretisch und freiheitsrechtlich basierte Verständnis des Markteinkommens;
 - Aufgabe der Einkunftsarten, einheitlicher Einkommensbegriff, aber Unterscheidung zwischen unterschiedlichen Erwerbsgrundlagen;
 - Proportionalsteuersatz iHv. 25 % mit indirekter Progression durch persönliche Freibeträge;
 - stpfl. sind neben natürlichen Personen auch steuerjuristische Personen. Hierdurch kommt es zur Integration von ESt und KSt, die freilich nur bei einheitlichem proportionalem StSatz (Identität von EStSatz und KStSatz) funktioniert;
 - grundsätzliche Geltung des objektiven Nettoprinzips mit auf die jeweilige Einkunftsquelle beschränktem unbegrenztem Verlustvortrag;
 - Vereinfachung und Vergrößerung durch Typisierung/Pauschalierung und weitgehenden Ausschluss des Abzugs gemischt veranlasster Aufwendungen;
 - Verkürzung des Gesetzestextes durch Auslagerung von Einzelregelungen in RVO.

- ▶ *Kölner Entwurf/Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft:*
 - ESt als Steuer auf das Erwerbseinkommen;
 - Beibehaltung, aber Reduktion der Einkunftsarten;
 - Progressiver Stufentarif mit StSätzen von 15–35 %;
 - Gleichbehandlung aller Einkunftsarten (synthetische ESt);
 - Ausdehnung der nachgelagerten Besteuerung auf sämtliche gebräuchlichen Sparformen;
 - konsequente Verwirklichung von objektivem und subjektivem Nettoprinzip;
 - Streichung subventiver StVergünstigungen (Ausnahme Spendenabzug).

Mittlerweile ist die Diskussion um Fundamentalreform und Neukodifikation des EStG weitgehend zum Erliegen gekommen, was vor allem auf die geringen Chancen der politischen Realisierung einer umfassenden EStReform zurückzuführen sein dürfte. Der politische Spielraum für umfassende EStReformen ist nach den bisherigen Erfahrungen nicht sonderlich groß (hierzu *Wagschal*, Steuerpolitik und Steuerreformen im internationalen Vergleich – Eine Analyse der Ursachen und Blockaden, 2005), zumal die Bewältigung des Übergangs eine große rechtl. Herausforderung darstellt und Unsicherheiten birgt. Vielfach bedarf es eines Impulses aus der Rspr., indem das BVerfG Reformen erzwingt (zB Alterseinkünftegesetz infolge von BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [126]). Deshalb zeugt die Beschränkung auf die Lösung einzelner Probleme und die Reform von Teilbereichen von Realitätsnähe. Inwieweit hierfür auf einzelne Elemente der umfassenden Reformentwürfe zurückgegriffen werden kann, hängt stark davon ab, ob Einzelregelungen isolierbar und in das geltende Recht integrierbar sind.

b) Einzelne Reformforderungen

734

Wandel der Reformforderungen: Während einige Reformforderungen wie Vereinfachung und Beseitigung des Dualismus der Einkunftsarten sowie der Rechtsformabhängigkeit seit Bestehen des EStG unverändert erhoben werden, bedingen sich gesetzgeberische Aktivität und Reformforderungen, was vor allem seit Ende der 1990er Jahre zu einem Wandel der Reformforderungen geführt hat (zum Vergleich mit 1990 s. Anm. 81 Einf. ESt. (Stand 2/1990), abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Einerseits sind manche Probleme, etwa die realitätsgerechte Berücksichtigung des (Familien-) Existenzminimums, weitgehend behoben, andererseits kommen, insbes. durch Anforderungen des EU-Rechts oder Reaktionen des Gesetzgebers auf den Steuerwettbewerb, neue Reformforderungen auf. Zum Teil gibt es lediglich neue Akzente, wie etwa bei der Erfassung von Wertsteigerungen des Stammvermögens. Obwohl sich durch die deutliche Ausdehnung der Besteuerung privater Veräußerungseinkünfte die Gefechtslagen nachhaltig verschoben haben, wird nach wie vor grundsätzlicher Reformbedarf angemeldet. Es gibt kaum eine Vorschrift des EStG, für die keine Reformforderungen erhoben werden. Zum Teil geht es dabei nur um Vorschläge zur verständlicheren und rechtssichereren Abfassung, mehrheitlich sind die Forderungen jedoch grundlegend konzeptioneller Natur, die steuersystematisch, verfassungs- oder europarechtl. begründet sind.

Materielles Einkommensteuerrecht:

- ▶ *Vereinfachung und Verbesserung* der Transparenz des EStG durch terminologische Neuordnung, klarere Gliederung des Rechtsstoffes, verständliche Ausdrucksweise, Abschichtung von StVergünstigungen (zB *J. Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, 1985, 85 ff.; *P. Kirchhof*, Referat im Rahmen der Vortragsreihe „Rechtsfragen der europäischen Integration“ – Der Anspruch auf ein einfaches, maßvolles und gerechtes Steuerrecht und die gegenwärtige Steuerrechtswirklichkeit, 2002; *Merz*, FS Lang, 2010, 367 ff.; *J. Lang*, FS Spindler, 2011, 139; *Eichfelder/Evers*, StuW 2011, 224; *Reimer*, FR 2011, 929). Dabei ist eine unreflektierte Forderung nach Vereinfachung ohne präzise Analyse der Gründe der Kompliziertheit des EStRechts wertlos. Das Streichen einzelner Vorschriften führt nicht automatisch zu einer Vereinfachung. Einer Vergrößerung durch Typisierung/Pauschalierung sind zudem verfassungsrechtl. Grenzen gesetzt, s. *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber, 2009.
- ▶ *Reduktion der Einkunftsarten und Abbau einkünftespezifischer Sonderregeln* zwecks Verbesserung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Vermeidung steuersparender Gestaltungen und Vereinfachung der Gesetzesvollziehung, zB *Giloy*, FR 1978, 205; *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, 66 ff.; *J. Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, 1985, 22; *P. Kirchhof*, Gutachten F für den 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 1, 1988, 31; *Uelner*, Referat zum 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 2, 1988, These 5.
- ▶ *Abbau nicht gerechtfertigter Steuervergünstigungen*: Die in der Vergangenheit sehr prominent und mit großem Nachdruck erhobene Forderung nach dem Abbau von StVergünstigungen findet sich zwar nach wie vor, steht aber nicht mehr derart im Vordergrund der EStReformdebatte.
- ▶ *Reform der Gewinnermittlung* (s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 31 f.): Neben weitreichenden Vorschlägen zur Angleichung der unterschiedlichen Einkünfteermittlungsmethoden, insbes. Übergang zur Überschussrechnung auch im Bereich der Gewinneinkünfte (zB *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 124 ff.; für eine stärkere Zahlungsstromorientierung auch *Spengel*, Gutachten G zum 66. DJT, 2006, G 70 ff.), findet sich – bei grundsätzlicher Beibehaltung des Nebeneinanders von Bestandsvergleich und (betrieblicher) Überschussrechnung – sowohl die Forderung nach Abkoppelung der StBil. von der HBil. und der Schaffung eines eigenen an stl. Prinzipien ausgerichteten StBilanzrechts (*Seiler*, Gutachten F zum 66. DJT, 2006, F 59; differenzierter *Henrichs* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 118, mit zahlreichen Nachweisen), die auch im Zusammenhang mit dem EU-Kommissionsvorschlag der Einf. einer gemeinsamen konsolidierten KStBemessungsgrundlage (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB, Richtlinien-vorschlag KOM [2011] 121/4 v. 16.3.2011, überarbeitet in Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, KOM [2016] 685 v. 25.10.2016) steht, als auch – auf der Vereinfachungswirkung der Einheitsbilanz fußend – die Forderung nach Rückkehr zur Maßgeblichkeit, insbes. unter Beseitigung der fiskalisch motivierten Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips (*Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 118 ff.; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschul-lehrer Rechtswissenschaft*, DB 2009, 2570 [2573]).

- ▶ *Wiederherstellung des objektiven Nettoprinzips*: Insbesondere Streichung von fiskalisch motivierten Erwerbsausgabenabzugsverboten, Beschränkung von gegen Gestaltungen gerichteten Vorschriften auf die Missbrauchsvermeidung (betr. zB § 4h), uneingeschränkter Verlustabzug (zB *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung, IFSt-Schrift Nr. 461 [2010]).
- ▶ *Beseitigung der steuerlichen Verzerrung der Finanzierungsentscheidung*: Die Vorschläge gehen – unter Einbeziehung der Forderung nach Abschaffung/Reform von § 4h – in entgegengesetzte Richtungen: Auf der einen Seite steht das vollständige Verbot des Abzugs von Fremdkapitalzinsen (Konzept der Comprehensive Business Income Tax – CBIT), auf der anderen Seite die Einf. eines Abzugs der Eigenkapitalverzinsung (Allowance for Corporate Equity – ACE); zu den verschiedenen Reformoptionen s. *Schön in Schön*, Eigenkapital und Fremdkapital, 2013, 1 (87 ff.).
- ▶ *Veräußerungsgewinnbesteuerung*: Insbesondere Vereinheitlichung der in den unterschiedlichen Einkunftsarten geregelten Ermittlungsvorschriften, Streichung von § 17 (*Seer in DStJG* 34 [2011], 278, spricht vom „Blinddarm des deutschen Steuerrechts“), unbegrenzte Verlustverrechnung, soweit Gewinne unbegrenzt besteuert werden, Vereinheitlichung von Begünstigungstatbeständen (*Hey in DStJG* 34 [2011], 379 [388 ff., 395]).
- ▶ *Kapitaleinkommensbesteuerung/Abgeltungsteuer*: Vor dem Hintergrund der Errichtung eines umfassenden Systems grenzüberschreitender Einkünfte und der Überwindung der Vollzugsdefizite, die bei ihrer Einf. als zentrale Rechtfertigung der Abgeltungsteuer angeführt wurden, mehren sich die Stimmen, die eine Rückkehr zur progressiven Besteuerung zumindest von Zinseinkünften fordern (zB *Cropp*, FR 2015, 878; *Siegel*, FR 2019, 353 [356]; s. auch Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD v. 7.2.2018, 69; zum Für und Wider s. ausführl. Zeitgespräch ua. mit *Fuest/Spengel/Feld*, Abschaffung der Abgeltungsteuer – gerechter und steuersystematisch einheitlicher?, Wirtschaftsdienst 2016, 83; *Anzinger*, GmbHR 2018, 445; ferner speziell zu den Auswirkungen auf die Unternehmensbesteuerung *Scheffler/Christ*, Ubg 2016, 157). Zinsen und Dividenden der regulären progressiven Besteuerung zu unterwerfen, ist indes keine Option. Dividenden müssten zur Berücksichtigung der kstl. Vorbelastung in das Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 einbezogen werden. Zinsen müssten angesichts seit Jahren negativer Realzinsen komplett von der Besteuerung freigestellt werden; zur Alternative eines Eigenkapitalverzinsungsabzugs *Körner*, DB 2015, 397. Zudem scheint es unrealistisch, dass die FinVerw. bereit und in der Lage ist, das derzeit von den Banken durchgeführte Besteuerungsverfahren in die FÄ zurückzuholen. Bei grundsätzlicher Beibehaltung der Abgeltungsteuer werden aber zahlreiche Vorschläge zur Verbesserung ihrer Ausgestaltung gemacht, insbes. Beseitigung der Ungleichbehandlung von Zinsen und Beteiligungseinkünften im Hinblick auf deren Vorbelastung mit KSt (*Spengel*, Gutachten G zum 66. DJT, 2006, G 63), Beseitigung des Nebeneinanders von Abgeltungsteuer für private Beteiligungserträge und Teileinkünfteverfahren für betriebliche Beteiligungserträge (*Jachmann-Michel*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1279 [1294]), unbegrenzter WKAbzug jedenfalls bei Veranlagung, unbegrenzte Verrechnung von Aktienverlusten innerhalb der Schedule der Kapitaleinkünfte. Die Vorschläge sind nicht immer kohärent, da gleichzeitig die Vereinfachung der Abgeltungsteuer, insbes. durch Streichung der Veranlagungsfälle und Reduktion der flankierenden Missbrauchsvorschriften, verlangt wird.

- ▶ *Alterseinkünfte*: Regelung der verschiedenen Formen der Altersvorsorge (gesetzlich, betrieblich, privat) in einer gesonderten, konsequent nachgelagert besteuerten Einkunftsart, Regelung der Einzahlungen als Erwerbsaufwendungen (statt als SA), Vereinfachung von Riester- und Rürup-Rente, s. *Hey* in *Tipkel/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 580 f.
- ▶ *Neuordnung der Familienbesteuerung*: Insbesondere Ersetzung des Konglomerats kindbedingter Abzüge durch ein Familiensplitting, s. ausführl. Anm. 617.
- ▶ *Einkommensteuertarif*: Insbes. Abbau des sog. Mittelstandsbauchs, Berücksichtigung der kalten Progression (zB *Stern*, DStZ 2003, 294; *Houben* in DStJG 37 [2014], 321; *Dziadkowski*, ifo Schnelldienst 2020, 30; *Bomsdorf*, ifo-Schnelldienst 2020, 34) sowie der weitergehende Vorschlag zur Einf. eines Stufentarifs; dazu krit. *Houben/Baumgarten*, IFSt-Schrift Nr. 476 (2011), 64.

Reform des Einkommensterverfahrens, ua. Vereinfachung des LStVerfahrens; Übergang zu Selbstveranlagung – unter der Prämisse deutlicher Vereinfachung des materiellen Rechts, s. *Seer* in DStJG 31 (2008), 7 (31–36).

Verhältnis ESt zu KSt und GewSt und Neuordnung der Unternehmens- bzw. Gesellschaftsbesteuerung mit dem Ziel der Beseitigung bzw. Reduktion rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede (zum Vorschlag einer Betriebsteuer s. Einf. ESt. (Stand 2/1990) Anm. 48, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf); ferner Einf. KSt. Anm. 170 ff.

735 5. Reformbestrebungen in Politik und Verwaltung

In Wahlkampfzeiten werden StVereinfachung und (entlastende) StReformen versprochen, die reale StGesetzgebung scheitert indes – vor allem durch immer neue Gesetze zur einzelfallorientierten Schließung von Besteuerungslücken – am Vereinfachungsanliegen. Es fehlt den politischen Akteuren an Bereitschaft zu systematisch angelegten Reformen (zu den Gründen s. *Piltz* in DStJG 37 [2014], 405 [406 ff.]). Eine Ausnahme stellen die Reformentwürfe der FDP dar, Berliner Entwürfe („Die neue Einkommensteuer“, 2003, und „Liberale Reform der direkten Steuern“, 2005; eingebracht als BTDrucks. 16/679), die aber im politischen Prozess keine Spuren hinterlassen haben. Rechtsreformen werden gelegentlich durch die Rspr. des BVerfG angestoßen (zB Reform der Rentenbesteuerung, Wiederherstellung der Entfernungspauschale, Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften mit Ehegatten). Die Rspr. des EuGH wirkt dagegen – unbeabsichtigt – eher zerstörerisch, indem der Gesetzgeber sich häufig nicht zum Abbau diskriminierender Regelungen gegenüber EU/EWR-Ausländern bereift, sondern stattdessen eine Gleichstellung durch Schlechterstellung des Inlandsfalls herbeiführt (s. auch Anm. 494). Unter dem Eindruck des europäischen und internationalen StWettbewerbs tritt aber vermehrt an die Stelle von StGerechtigkeit als zentrales Reformanliegen die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit des nationalen Steuersystems bei gleichzeitiger Sicherung des StAufkommens im Inland. Fiskalinteressen nehmen eine sehr prominente Rolle ein.

Auch in der Herangehensweise an Reformen zeigt sich ein Wandel. Während in der Vergangenheit Reformkommissionen auch mit Wissenschaftlern und Angehörigen der steuer- und rechtsberatenden Berufe besetzt waren, finden sich in letzter Zeit zunehmend reine Verwaltungskommissionen. Zum Ganzen s. aus politikwis-

senschaftlicher Sicht *Wagschal*, Steuerpolitik und Steuerreformen im internationalen Vergleich – Eine Analyse der Ursachen und Blockaden, 2005.

Einstweilen frei.

736–799

E. Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Steuern

I. Verhältnis der Einkommensteuer zu den Zuschlagsteuern (§ 51a)

1. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag

800

Schrifttum: *Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Heft 102 (2008); *Hilgers/Holly*, Die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags, DB 2010, 1419; *Selmer/Hummel*, Der Solidaritätszuschlag – eine unendliche Geschichte?, in *Junkernheinrich/Korioth/Lenk/Scheller/Woisin* (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013, 365; *Wissenschaftlicher Beirat bei EY*, Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlags auch unter Berücksichtigung der Diskussion um den Abbau der kalten Progression, DStR 2014, 1309; *Kube*, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792; *Hoch*, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: Abschaffen, abschmelzen oder beibehalten? Zugleich eine Analyse des rechtspolitischen Meinungsstands, DStR 2018, 2410; *Wernsmann*, Teilabschaffung des Solidaritätszuschlags verfassungsmäßig?, NJW 2018, 916; *Bach*, Soli für Spitzenverdiener erhalten, Wirtschaftsdienst 2019, 8; *Beznoska/Hentze*, Der SolZ auf dem Weg zu einer Unternehmensteuer, DB 2019, 1397; *Broer*, Verfassungswidrige Ehegattenbesteuerung durch die Reform des Solidaritätszuschlags, ZBW 2019, 697; *Broer*, Die Reform des SolZ und damit verbundene Effekte bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften, DB 2019, 2641; *Höppner/Schewe*, Die Folgen des Gesetzesvorhabens zur Rückführung des Solidaritätszuschlags – eine betriebswirtschaftliche Steuerwirkungsanalyse, FR 2019, 881; *Nettersheim*, Pläne der Bundesregierung zur teilweisen Abschaffung des Solidaritätszuschlags bedenklich, EStB 2019, 474; *Peichl*, Abschaffung unumgänglich, Wirtschaftsdienst 2019, 9; *Lindberg* in *Blümich*, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Loseblatt, Band 5 „Ertragsteuerliche Nebengesetze“, SolZG.

Siehe ferner Schrifttum in Anhang 1 zu § 51a.

Rechtsgrundlagen des Solidaritätszuschlags: Der SolZ wird seit 1995 (nach erstmaliger Erhebung 1991/1992) auf der Grundlage des Solidaritätszuschlagsgesetzes 1995 idF der Bekanntmachung v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4130) als unbefristete Ergänzungsabgabe zur ESt und KSt erhoben; zur Rechtsentwicklung s. Anhang 1 zu § 51a Anm. 2.

Bedeutung des Solidaritätszuschlags: Laut Gesetzesbegründung dient der SolZ insbes. der „dauerhaften Finanzierung des Aufholprozesses in Ost-Deutschland“ (BTDrucks. 12/4401, 1). Es handle sich um ein zur Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands unausweichliches solidarisches finanzielles Opfer aller Bevölkerungsgruppen (BTDrucks. 12/4401, 451).

Fiskalische Bedeutung: Das Aufkommen aus dem SolZ betrug im Jahr 2018 18,9 Mrd. € (Monatsbericht des BMF v. 1.1.2019).

Technik und Wirkung: Der SolZ bemisst sich nach der ESt bzw. KSt des jeweiligen VZ. Der Zuschlag wirkt damit wie eine Anhebung der ESt/KSt und nimmt teil an Veränderungen des ESt/Tarifverlaufs, ab 2021 wegen der Anhebung der Freigrenze auf 16956 € (§ 3 Abs. 5 SolZG) allerdings nur noch für Einkommen ab

73 874 €. Steuerermäßigungen wirken sich ebenfalls unmittelbar auf die Höhe des SolZ aus (gleichheitssatzwidrig in Bezug auf StErmäßigung nach § 35, vgl. Vorlagebeschluss Nds. FG v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014, 534 [536], Az. BVerfG 2 BvL 6/14; aA BFH v. 14.11.2018 – II R 64/15, BStBl. II 2019, 289). Der BFH (BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BStBl. II 2012, 603 [606]) geht davon aus, dass § 3 SolZG trotz des Annexcharakters des SolZ und der Verweisung auf die Vorschriften des EStG und KStG in § 1 Abs. 2 eine eigenständige und abschließende Bemessungsgrundlage normiere.

Beschränkung auf höhere Einkommen ab 2021: Mit dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115) hat der Gesetzgeber einen ersten Schritt in Richtung Abschaffung des SolZ unternommen, indem durch drastische Anhebung der Freigrenze in § 3 Abs. 5 rund 90 % aller Einkommensbezieher vom SolZ ausgenommen werden (s. BTDrucks. 19/14103, 9) und dieser nur noch von Stpfl. mit höheren Einkommen erhoben wird. Der infolge der hohen Freigrenze verursachte Tarifsprung wird abgemildert durch eine Milde-
rungszone (§ 4 Satz 2 SolZG), aufgrund derer der volle SolZ erst ab einem Einkommen von 109 451 € anfällt.

Verfassungsmäßigkeit: Umstritten ist die Verfassungskonformität des SolZG als Ergänzungsabgabe iSv. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Die nunmehr über 25-jährige Erhebung stellt den Ausnahmecharakter der Maßnahme in Frage. Dies gilt umso mehr nach dem Auslaufen des Solidaritätspaktes II (Solidarpaktfortführungsgesetz [SFG] v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3955), auch wenn zwischen den Einnahmen des SolZ und der im SFG vereinbarten Finanzverteilung zugunsten der ostdeutschen Länder nie eine rechtl. Verknüpfung bestand; s. *Wissenschaftlicher Beirat bei EY*, DStR 2014, 1309. Von der Einordnung des SolZG als Ergänzungsabgabe iSv. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG hängt ab, ob der Bund berechtigt ist, einen ihm allein zustehenden Zuschlag zu ESt und KSt zu erheben. Das BVerfG hat die Richtervorlage des Nds. FG (Nds. FG v. 25.11.2009 – 7 K 143/08, EFG 2010, 1071) mit der geltend gemacht worden war, nach den Materialien zum Finanzverfassungsgesetz v. 23.12.1955 (BTDrucks. 2/480, 72) sowie zum (vom BRat abgelehnten) Gesetz über die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer (BTDrucks. 2/484, 1 [4]) diene eine Ergänzungsabgabe allein zur Deckung vorübergehender „Bedarfsspitzen“, zur Finanzierung von „Ausnahmelagen“ und „besonderen Notfällen“, so dass eine Befristung zu fordern sei, als unzulässig zurückgewiesen (BVerfG v. 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, FR 2010, 999), da es an einer hinreichenden Auseinandersetzung mit der gegenteiligen Auffassung in BVerfG (BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333) fehle. Danach soll für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe, unabhängig von deren zeitlicher Dauer, ein „zusätzlicher Finanzbedarf des Bundes“ ausreichen (BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 [340]). Dieser könne auch langfristig bestehen, so sei ein zeitliches Ende des durch die Wiedervereinigung begründeten Finanzbedarfs nicht absehbar (BVerfG v. 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, FR 2010, 999 [1002]). Die neuerliche Art. 100 GG-Vorlage des Nds. FG (Vorlagebeschluss Nds. FG v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014, 534, Az. BVerfG 2 BvL 6/14) ist bisher nicht entschieden. Zu weitergehenden verfassungsrechtl. Überlegungen s. Anhang zu § 51a Anm. 3.

Die Teilabschaffung des SolZ durch das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115) beseitigt die Verfassungswidrigkeit nicht, sondern verstärkt die Zweifel noch, denn nunmehr ist die zusätzliche Frage aufgeworfen, ob eine Ergänzungsabgabe genutzt werden kann, um die Progressivi-

tät des EStTarifs zu erhöhen (s. BTDrucks. 19/14103, 9). Richtigerweise muss der Gesetzgeber, wenn es ihm in Wirklichkeit um die Progressivität der ESt geht, hierzu unter vollständiger Streichung des SolZ den Einkommensteuerspitzensatz anheben (zur Integration des SolZ in den EStTarif *Broer*, Wirtschaftsdienst 2015, 269; *Fuest/Löffler/Peichl/Stichnoth*, Wirtschaftsdienst 2015, 319). Zum anderen stellt sich die Frage, ob die Maßnahme als Übergang zu einer vollständigen Abschaffung gewertet werden kann, da es im Gesetz an einem Abbaupfad fehlt; die Gesetzesbegründung kündigt die vollständige Abschaffung nur vage an (s. BTDrucks. 19/14103, 9). Das BVerfG wird letztlich die Frage beantworten müssen, ob dem Bundesgesetzgeber außerhalb von Art. 106 Abs. 3 GG auf der Grundlage von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG mehr oder weniger beliebig ein Zuschlagsrecht zusteht. Von der historischen Konzeption der Verteilung der Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen ist dies uE nicht gedeckt; vielmehr bedürfte es hierzu einer Grundgesetzänderung. Dementsprechend geht der Bundesrechnungshof auf der Grundlage der diesbezüglichen Stellungnahme der wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages (Ausarbeitung WD 4 – 3000 – 099/19, abrufbar unter www.bundestag.de) von hohen verfassungsrechtl. Risiken aus (*Nettersheim*, EStB 2019, 474; ausführl. *Hoch*, DStR 2018, 2410).

2. Verhältnis zur Kirchensteuer

801

Schrifttum: *Engelhardt*, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, 1968; *von Campenhausen/Maunz/Scheuner/Scholtissek*, Die Mitwirkung der Arbeitgeber bei der Erhebung der Kirchensteuer, 1971; *Isensee*, Die Finanzquellen der Kirchen im deutschen Staatskirchenrecht, JuS 1980, 94; *Marx*, Die Kirchensteuer und die Freiheit der Kirche, 2. Aufl. 1982; *K.J. Wagner*, Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer, Diss. 1988; *Marré*, Das kirchliche Besteuerungsrecht, in *Listl/Pirson* (Hrsg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, 2. Aufl. 1994, § 37; *P. Kirchhof*, Die Kirchensteuer im System des deutschen Staatsrechts, in *Fahr* (Hrsg.), Kirchensteuer – Notwendigkeit und Problematik, 1996, 53; *Suhrbier-Hahn*, Das Kirchensteuerrecht – Eine systematische Darstellung, Diss. 1999; *Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, Habil. 2002; *Martin*, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell – Reformvorschlag des Dietrich-Bonhoeffer-Vereins, 2002; *Axer*, Die Kirchensteuer als gemeinsame Angelegenheit von Staat und Kirche, in *Muckel* (Hrsg.), Kirche und Religion im sozialen Rechtsstaat, FS Wolfgang Rüfner, 2003, 13; *P. Kirchhof*, Die Kirchensteuer in der Entwicklung des staatlichen Steuerrechts, in *Muckel* (Hrsg.), Kirche und Religion im sozialen Rechtsstaat, FS Wolfgang Rüfner, 2003, 443; *Rüfner*, Bundes- und Landeskompetenzen im Bereich der Kirchensteuern, in *Wall/Germann* (Hrsg.), Bürgerliche Freiheit und christliche Verantwortung, FS Christoph Link, 2003, 432; *Seer/Kämper*, Bochumer Kirchensteuerstag – Grundlagen, Gestaltung und Zukunft der Kirchensteuer, 2004; *Marré/Jurina*, Die Kirchenfinanzierung in Kirche und Staat der Gegenwart, 4. Aufl. 2006; *Hammer*, Aspekte der Sachgerechtigkeit der Kirchensteuer, DÖV 2008, 975; *Schoppe*, Die Kirchensteuer versus Trennung von Staat und Kirche – Eine Analyse verfassungsrechtlicher und steuerrechtlicher Aspekte unter spezieller Berücksichtigung des Besonderen Kirchgelds, Diss. 2008; *Arndt*, Analyse und Prognose des Kirchensteueraufkommens der EKD in Deutschland mit zeitreihen- und panelökonomischen Modellen, Diss. 2009; *Hammer*, Zur Kirchlichkeit der Kirchensteuer, StuW 2009, 120; *Petersen*, Kirchensteuer kompakt – Strukturierte Darstellung mit Berechnungsbeispielen, 2010; *Birk/Ehlers*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, 2011; *Hammer*, Neue Gerichtsentscheidungen zu Verfassungsfragen des Kirchensteuerrechts, KuR 2011, 108; *Bürger/Jänisch*, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer – Bericht über das Münsterische Symposium, StuW 2012, 207; *Hünermund*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, Diss. 2016; *Petersen*, Kirchensteuer kompakt, 3. Aufl. 2017; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 950–974.

Siehe ferner Schrifttum bei Anhang 2 zu § 51a.

Bedeutung der Kirchensteuer: Die KiSt ist in Deutschland (zu anderen Modellen der Kirchenfinanzierung s. *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 950f.) die Hauptfinanzierungsquelle der Kirchen. Das Aufkommen aus der KiSt lag im Jahr 2018 bei rund 12,4 Mrd. € (*Statistisches Bundesamt*, Statistisches Jahrbuch 2019, 73 – davon Evangelische Kirche: ca. 5,79 Mrd. €; Katholische Kirche: ca. 6,65 Mrd. €).

Verfassungsrechtliche Grundlagen: Art. 137 Abs. 6 WRV, der über Art. 140 GG Bestandteil des GG ist, ermächtigt Religionsgesellschaften, welche KdöR sind, nach Maßgabe der landesrechtl. Bestimmungen aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten Steuern zu erheben. Damit hängt die Berechtigung zur Erhebung von KiSt von der Anerkennung als Körperschaft des öffentlichen Rechts ab. Neben den sog. altinkorporierten Religionsgemeinschaften (Ev. Landeskirchen, Diözesen der katholischen Kirche und jüdische Kultusgemeinden) können auch weitere Religionsgemeinschaften nach landesrechtl. Bestimmungen den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erwerben, „wenn sie durch ihre Verfassung und die Zahl ihrer Mitglieder die Gewähr der Dauer bieten“ (Art. 137 Abs. 5 Satz 1 WRV). Nach BVerfG muss die Körperschaft in dem Sinne rechtstreu sein, „dass sie das geltende Recht beachte[t], insbesondere die ihr übertragene Hoheitsgewalt nur im Einklang mit den verfassungsrechtlichen und sonstigen gesetzlichen Bindungen ausüb[t]“ sowie ihr „künftiges Verhalten die in Art. 79 Abs. 3 GG umschriebenen fundamentalen Verfassungsprinzipien, die dem staatlichen Schutz anvertrauten Grundrechte Dritter sowie die Grundprinzipien des freiheitlichen Religions- und Staatskirchenrechts des Grundgesetzes nicht gefährdet“; „eine darüber hinausgehende Loyalität zum Staat verlangt das Grundgesetz nicht“ (BVerfG v. 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, 370).

Rechtsgrundlagen der Kirchensteuer: Maßgebend sind die KiStGesetze der Länder und die dazu ergangenen Durchführungsverordnungen. Der Staat (das jeweilige Land) ist zum Erlass dieser Regeln verpflichtet. Dazu treten als innerkirchliche Rechtsgrundlagen die vom Staat anerkannten oder genehmigten KiStOrdnungen und KiStHebesatzbeschlüsse (s. § 51a Anm. 25).

Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer: Zwar kann die KiSt auch als Zuschlag auf die VSt oder GrSt erhoben werden, die beiden Hauptkirchen haben sich aber für die Anknüpfung an die ESt entschieden. Bemessungsgrundlage ist gem. § 51a Abs. 2 Satz 1 die ESt, die somit Maßstabsteuer der KiSt ist; die KiSt ist Annexsteuer der ESt. Die Abhängigkeit von der ESt wird aber partiell durchbrochen. Um die Wirkungen der Einf. des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40) auf das KiStAufkommen abzumildern (BTDrucks. 14/4546, 1), sieht § 51a Abs. 2 Satz 2 für Zwecke der KiSt dessen Rückgängigmachung vor. Gleiches gilt für die EStErmäßigung zur pauschalen Entlastung von der GewSt gem. § 35.

Behandlung von Ehepaaren:

- ▶ *Konfessionsgleiche Ehepartner*, die zur ESt zusammen veranlagt werden, sind Gesamtschuldner der KiSt.
- ▶ *Konfessionsverschiedene Ehepartner* (sie gehören verschiedenen kirchensteuerberechtigten Religionsgemeinschaften an): Bei ihnen wird im Fall der Zusammenveranlagung idR für jede der beteiligten Religionsgemeinschaften die Umlage von der Hälfte der ESt (LSt) erhoben (sog. Halbteilungsgrundsatz, zulässig nach BVerfG v. 20.4.1966 – 1 BvR 16/66, BVerfGE 20, 40 [44]); in den Fällen der getrennten Veranlagung ist die KiSt von der ESt jedes Ehegatten zu berechnen.

- ▶ *Glaubensverschiedene Ehepartner:* Gehört nur ein Ehegatte einer kirchsteuerberechtigten Religionsgemeinschaft an, richtet sich die KiStErhebung auch bei Zusammenveranlagung nur nach der ESt, die sich aufgrund der in seiner Person verwirklichten Bemessungsgrundlage ergibt. Zur Verfassungsmäßigkeit der Erhebung des besonderen Kirchgeldes von glaubensverschiedenen Ehepartnern im Unterschied zu Lebenspartnern s. die Vorlage des Sächs. FG v. 25.3.2019 – 5 K 1549/18, EFG 2019, 1134, Az. BVerfG 2 BvL 6/19).

Die Höhe der Kirchensteuer ist länderweise verschieden. Sie beträgt entweder 8 % oder 9 % der ESt bzw. LSt. Teilweise wird die KiSt auf einen bestimmten Anteil des zu versteuernden Einkommens gekappt (je nach Religionsgemeinschaft zwischen 2,75 % und 4 %, teils von Amts wegen, teils auf Antrag, in Bayern gar nicht; (Übersicht in *Petersen*, Kirchensteuer kompakt, 3. Aufl. 2017, 157f.; Rechtsgrundlagen für einige Bundesländer sind nachgewiesen bei *Giloy/König*, Kirchensteuerrecht in der Praxis, 1993, 94f.). Bei der Ermittlung der Belastungswirkung der KiSt ist die Schattenwirkung des in § 10 Abs. 1 Nr. 4 angeordneten SA-Abzugs für gezahlte KiSt zu berücksichtigen (vgl. *Montag* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 13 Rz. 6 Fn. 11).

Die Verwaltung der Kirchensteuer vom Einkommen: In den KiStGesetzen der Länder ist grds. eine Auftragsverwaltung durch die Länder vorgesehen. Die Verwaltungszuständigkeit umfasst nicht nur die Festsetzung, sondern auch die Erhebung und Beitreibung, wobei Entscheidungen über Erlass und Stundung (Billigkeitsmaßnahmen) in den KiStG idR den Kirchen vorbehalten sind. Die KiSt der veranlagten EStPfl. wird zusammen mit der veranlagten ESt erhoben.

Kirchensteuer und Abzugsteuern:

- ▶ *Lohnsteuer:* Die KiSt der LStPfl. wird zusammen mit der LSt durch StAbzug vom Arbeitslohn erhoben (Kirchenlohnsteuer). Die Vorschriften über die Einbehaltung und Abfuhr der LSt gelten entsprechend. Somit trifft die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung der KiSt einschließlich der Haftung gem. § 42d den ArbG (verfassungsgemäß laut BVerfG v. 17.2.1977 – 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103, auch im Falle konfessionsloser ArbG).
- ▶ *Sonderfall der Kirchensteuer zur pauschalen Lohnsteuer:* In den Fällen der Pauschalierung der LSt gem. §§ 40ff. fällt die KiSt grds. unabhängig von der Kirchenzugehörigkeit der einzelnen ArbN an. Allerdings muss verhindert werden, dass die LStPauschalierung zu einer Erweiterung der KiStPflicht führt. Deshalb muss der ArbG den Nachweis führen können, dass die ArbN keiner kirchensteuerberechtigten Religionsgemeinschaft angehören (*Seer* in *Tipke/Lang*, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 972). Die Verwaltung eröffnet ein Wahlrecht. Danach kann der ArbG entweder den konkreten Nachweis der fehlenden KiStPflicht der ArbN führen oder ein typisierendes Verfahren wählen, das zu einer länderspezifischen Reduktion des KiStsatzes zur Berücksichtigung eines bestimmten Anteils konfessionsloser ArbN und zu deren pauschaler Aufteilung auf die verschiedenen Religionsgemeinschaften führt (zu Einzelheiten s. § 40 Anm. 62–64).
- ▶ *Abgeltungsteuer:* Bei Einf. der Abgeltungsteuer stellte sich das Problem der Integration der KiSt in das Abzugsverfahren (ausführl. hierzu *Hünermund*, Kirchensteuer und Kapitalertragsteuer, 2016). Ab 2014 ist der Abzugsverpflichtete verpflichtet, jährlich beim BZSt. anhand der Steueridentifikationsnummer des KapErtrStSchuldners dessen KiStPflicht abzufragen. Der KapErtrStSchuldner kann dem automatischen Abruf der Kirchenzugehörigkeit gegenüber dem

BZSt. widersprechen (sog. Sperrvermerk). In diesem Fall wird die Erhebung der KiSt im Veranlagungsverfahren (zum Abgeltungsteuersatz) dadurch sichergestellt, dass das BZSt. das WohnsitzFA unterrichtet, das dann zur Abgabe einer Steuererklärung auffordert (§ 51a Abs. 2c–e). Auch wenn damit die Gefahr der KiStHinterziehung auf Kapitalerträge gebannt sein dürfte, stellt die gefundene Lösung die Vereinfachungswirkung der Einf. der Abgeltungsteuer (s. Anm. 680) zusätzlich in Frage.

802–809 Einstweilen frei.

II. Verhältnis der Einkommensteuer zur Körperschaftsteuer

Schrifttum: *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, Habil. 1974; *Schneider*, Körperschaftsteuer, in *Neumark*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, 509; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Diss. 1997, 187 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 1163 ff.; *Heurung* in *Erle/Sauter*, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl. 2010, Einf. KStG Rz. 13 ff.; *Schön*, Die Personengesellschaft im Steuerrechtsvergleich, in *Dötsch* ua. (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, 2011, 139; *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, Habil. 2013, 472–559; *Drüen*, Leitlinien des Unternehmensteuerrechts, DStZ 2014, 564; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 1 ff., § 13 Rz. 168 ff.

Siehe außerdem Schrifttum vor Einf. KSt. Anm. 30.

810 1. Dogmatische Grundfragen

Die Besteuerung juristischer Personen und das Nebeneinander von ESt und KSt wirft eine Reihe sehr grundsätzlicher rechtsdogmatischer Fragen auf und führt zu praktischen Problemen, die nur bedingt lösbar sind.

Notwendigkeit der Besteuerung des Einkommens juristischer Personen: Die stl. Erfassung von Gewinnen auf der Ebene der juristischen Person ist unerlässlich zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen Personenunternehmen und KapGes. bzw. sonstigen juristischen Personen. Die Nichtbesteuerung thesaurierter Gewinne, die außer durch den vollständigen Verzicht auf eine KSt auch durch einen Thesaurierungsteuersatz von 0 % (so zeitweise in Estland) erreicht wird, kann zwar bei Übergang zu einer *cash flow*-Besteuerung (Besteuerung erst bei Ausschüttung) gerechtfertigt werden (s. Anm. 15), Wettbewerbsverzerrungen würden jedoch nur dann vermieden, wenn die Steuerfreiheit (re-)investierter Gewinne rechtsformunabhängig gewährt würde. Andererseits steht einer unmittelbaren Erfassung des Gewinns beim Anteilseigner das Realisationsprinzip entgegen, da weder eine Erfassung nicht ausgeschütteter Gewinne noch der durch thesaurierte Gewinne begründeten Wertsteigerung in den Anteilen möglich ist (*Schön* in *Dötsch* ua., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 139 [141]).

Belastungsunterschiede auf der Thesaurierungs- und der Ausschüttungsebene:

- ▶ *Abstimmung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz zur Herstellung von Wettbewerbsneutralität während der Thesaurierung:* Wettbewerbsneutralität kann nur erreicht werden, wenn der KStSatz mit dem für (re-)investierte Gewinne von Personenunternehmen geltenden EStSpitzensatz abgestimmt ist. Entscheidungsneutralität setzt dabei den Vergleich von Grenzsteuersätzen des progressiven EStTarifs mit dem proportionalen KStSatz voraus. Aus dieser Forderung ergeben sich Rückwirkungen auf das EStRecht.

Da sich eine Koppelung des unter internationalem Wettbewerbsdruck stehenden KStSatzes an den Spitzensatz der ESt aus standortpolitischer Sicht verbietet, bedarf es entweder einer Öffnung der KSt auch für Personenunternehmen oder einer parallelen Begünstigung in der ESt.

- ▶ *Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung bei Ausschüttung:* Die Besteuerung thesaurierter Gewinne wirft die Frage auf, inwieweit der Vorbelastung auf Körperschaftsebene im Rahmen der Einkommensbesteuerung von Ausschüttungen und Veräußerungsgewinnen zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung Rechnung getragen werden muss (zu den verschiedenen Modellen s. Einf. KSt. Anm. 17 ff.). Seit jeher ist umstritten, ob der Gesetzgeber zur Beseitigung oder Abmilderung wirtschaftlicher Doppelbelastung verpflichtet ist. Insbesondere aus ökonomischer Sicht wird betont, dass die Körperschaft lediglich organisatorisches Gebilde zur Einkommenserzielung der hinter ihr stehenden natürlichen Personen ist. Es herrscht die Auffassung vor, dass eine zusätzliche Belastung der Einkommen unter Einschaltung juristischer Personen weder mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen noch mit dem Äquivalenzprinzip begründet werden kann und eine selbständige KSt nur als eine Art Vorauszahlung auf die ESt gerechtfertigt ist.

Schneider in Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, 509 (545); *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, 1967, 50; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Eberhard-Kommission, BMF-Schriftenreihe, Bd. 17, 1971, 313; *Carter Commission*, Report of the Royal Commission on Taxation, 1967, Vol. 4, 26; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 254 ff.; aA BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (249 f.): Anknüpfung von Besteuerungsunterschieden an die zivilrechtl. Organisationsform liegt in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers.

Jedoch hat diese Einsicht das Verschwinden der kstrechtl. Vollentlastungssysteme, die sich in den 1970er und 80er Jahren in einer Reihe von Staaten herausgebildet hatten, nicht verhindern können. Hauptgrund hierfür war die Zunahme grenzüberschreitender Sachverhalte und der Einfluss des Europarechts (s. Einf. KSt. Anm. 22). Aus Sicht der Anteilseigner ändert sich an der Notwendigkeit der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung zwar auch dann nichts, wenn die KSt in einem anderen Staat als dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners gezahlt worden ist. Grenzüberschreitende Sachverhalte bereiten aber besondere Schwierigkeiten, weil die Wohnsitzstaaten der Anteilseigner regelmäßig nicht bereit sind, Entlastung auch für im Ausland kstbelastete Dividenden zu gewähren. Um der europarechtl. Verpflichtung zur Gleichbehandlung in- und ausländ. Dividenden zu entgegen, wurden die Anrechnungssysteme abgeschafft (hierzu ausführl. Einf. KSt. Anm. 19).

Reichweite der Körperschaftsteuerpflicht: Sobald die KSt neben die ESt tritt, sind – jedenfalls temporär – Belastungsunterschiede zwischen in Körperschaften erwirtschafteten Einkommen und nur der ESt unterfallenden Einkommen unvermeidbar. Der Grad der Beeinflussung der Rechtsformwahl hängt von der Reichweite der KStpflicht ab. Diese kann zwingend oder optional auf bestimmte Personenunternehmen, insbes. Personenhandelsgesellschaften ausgeweitet werden. Zu den verschiedenen Möglichkeiten der Einbeziehung von Personenunternehmen in die KSt s. Einf. KSt. Anm. 170.

811 2. Rechtsentwicklung

Der Gesetzgeber hat im Laufe der Zeit auf die oben angesprochenen Grundfragen sehr unterschiedliche Antworten gefunden (s. hierzu im Detail auch Dok. KSt. Anm. 1–100).

Herausbildung des Nebeneinander von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer:

- ▶ *Vor der Erzbergerschen Steuerreform 1920:* Die Besteuerung der juristischen Personen war in den jeweiligen EStGesetzen der deutschen Länder geregelt. So erfasste das preußische EStG 1891 neben den natürlichen Personen auch AG, KGaA, bergrechtl. Gewerkschaften und bestimmte Genossenschaften, wobei man von der Überlegung ausging, dass Unternehmungen dieser Rechtsformen mit den wirtschaftenden Einzelpersonen am ehesten im Wettbewerb stünden (*Popitz* in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, 4. Aufl. 1926, Einkommensteuer, 429). In der Bemessungsgrundlage und auch im (progressiven) Tarif wurden keine Unterschiede zu den natürlichen Personen gemacht. Zwecks Milderung der Doppelbelastung konnte vom stpfl. Einkommen eine „Normaldividendenschuld“ zum Abzug gebracht werden (nach dem preußischen Gesetz 3,5 % des eingezahlten Grundkapitals). Die Lösungen in den anderen deutschen Ländern entsprachen im Wesentlichen dem preußischen Konzept; der Umfang der subjektiven StPflcht und die Höhe der abziehbaren Normaldividende schwankten.

In dieser Phase kann von einer echten „Einkommens-Körperschaftsteuer“ gesprochen werden (zu diesem Ausdruck *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, 32 ff.): Die Besteuerung der juristischen Personen unter Anwendung desselben Einkommensbegriffs und eines progressiven Tarifes stellte juristische und natürliche Personen estl. auf dieselbe Stufe. Einen ähnlichen Ansatz, allerdings mit Proportionaltarif sowohl für natürliche als auch juristische Personen, verfolgt heute die einheitliche rechtsformneutrale Ertragsteuer von *P. Kirchhof* mit der ESt-Pflicht sog. steuerjuristischer Personen (*P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, EStG-Grundgedanken Rz. 8 ff., § 42 Rz. 8).

- ▶ *KStG 1920:* Die Erzbergersche Steuerreform führte mit dem KStG 1920 zu einer formellen Herauslösung der Körperschaftsbesteuerung aus dem EStG. Insbesondere durch den Übergang zu einem Proportionaltarif (bzw. bei Erwerbsgesellschaften zu einem nach der Rentabilität gestaffelten Tarif) wurde die Wesensverschiedenheit von ESt und KSt deutlich zum Ausdruck gebracht:

„Die nichtphysischen Personen stellen in der ESt einen Fremdkörper dar, der in deren Rahmen nur mit Hilfe von Fiktionen hineingepresst werden kann; ihre Besteuerung kann in gerechter Weise nicht ausschließlich auf der Grundlage des für physische Personen gegebenen Einkommensbegriffes erfolgen“ (amtl. Begr. zum EStG 1920, Drucks. der Dt. Nationalversammlung 1919, Nr. 1624, 17; *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, 77 f.).

Hinsichtlich des StGegenstands blieb die Verflechtung mit der ESt durch Bezugnahme auf den Einkommensbegriff des EStG und dessen Ermittlungsvorschriften zwar formal bestehen. Aber auch hier wurde für die wichtigste Gruppe, die buchführungspflichtigen Körperschaften, durch die Zuordnung aller Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb praktisch ein eigenständiger Einkommensbegriff mit Zügen eines Ertragsbegriffes geschaffen (vgl. *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, 85, 107 f.).

Infolge der Verselbständigung der KSt kam es im Wesentlichen zu einer ungemilderten Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne im Rahmen der ESt (s. Dok. KSt. Anm. 6).

- ▶ *Klassisches System bis 1977:* Bis zur Einf. des kstrechtl. Anrechnungsverfahrens hielt der Gesetzgeber grds. am sog. klassischen System der wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne fest, sorgte allerdings ab 1953 durch Anwendung eines ermäßigten Ausschüttungssteuersatzes für eine Entlastung (eingeführt durch Gesetz v. 24.6.1953, BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192); s. im Einzelnen Dok. KSt. Anm. 10.
- ▶ *Vollanrechnungsverfahren 1977–2001:* Von 1977 bis 2001 wurde die wirtschaftliche Doppelbelastung unter Beibehaltung des ermäßigten Ausschüttungssteuersatzes durch ein System der KStGutschrift vollständig vermieden. Teilweise wurde angenommen, die KSt habe dadurch ihre Eigenständigkeit verloren und sei zumindest materiell zur Vorauszahlung auf die ESt mutiert (zur Rechtsnatur der KSt im kstl. Anrechnungssystem s. Einf. ESt. (Stand 2/1990) Anm. 401, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/ESTG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf).

Zu den Gründen für die Abschaffung des KStAnrechnungssystems s. Einf. KSt. Anm. 19.

3. Klassisches System mit Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer seit 2001/2009 812

Mit dem Steuersenkungsgesetz (StSenkG) v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) ersetzte der Gesetzgeber das kstl. Anrechnungsverfahren durch ein klassisches System mit pauschaler Entlastung in Form einer ermäßigten Einkommensbesteuerung von kstl. vorbelasteten Gewinnen (vor allem Ausschüttungen und Einkünfte aus der Anteilsveräußerung). Nachdem § 3 Nr. 40 bei einer kstl. Vorbelastung von 25 % zunächst 50 % der Dividenden/Veräußerungseinkünfte stfrei stellte (sog. Halbeinkünfteverfahren [HEV]), wurde die StBefreiung ab 2008 durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912, an den auf 15 % abgesenkten KStSatz angepasst und auf 40 % reduziert. Mit der StBefreiung geht ein partielles Abzugsverbot für Aufwendungen einher (§ 3c Abs. 2). Dieses sog. Teileinkünfteverfahren (TEV) gilt seit dem 1.1.2009 nur noch für Einkünfte aus im BV gehaltenen Anteilen. Auf Ausschüttungen und Veräußerungseinkünfte, die § 20 unterfallen, findet dagegen die 25 %ige Abgeltungsteuer Anwendung. In diesem Fall ist der Abzug der tatsächlichen WK ausgeschlossen, stattdessen kommt der Sparer-Pauschbetrag von 801/1 602 € zur Anwendung (§ 20 Abs. 9).

Die steuersystematische Einordnung des seit 2001 geltenden Systems, insbes. die Einordnung der StBefreiung des § 3 Nr. 40, ist umstritten. Zum Teil wird angenommen, der Gesetzgeber habe mit der StBefreiung zum Ausdruck bringen wollen, dass er KSt und ESt einer Gesamtbetrachtung unterwirft mit dem Ziel einer zumindest annähernd am EStSpitzensatz orientierten Endbelastung von Dividenden, zusammengesetzt aus niedriger KStVorbelastung und ermäßigter EStNachbelastung (*Schön*, StuW 2000, 151 [154]; s. § 32a KStG Anm. 3). Unter dieser Prämisse ist § 3 Nr. 40 als Konkurrenznorm und nicht als materielle StBefreiung einzuordnen. Das partielle Aufwendungsabzugsverbot des § 3c Abs. 2 ist vor diesem Hintergrund nicht gerechtfertigt (s. § 3c Anm. 10). Allerdings billigt das BVerfG dem Gesetzgeber hinsichtlich der Beseitigung oder Abmilderung wirtschaftlicher

Doppelbelastung einen Gestaltungsspielraum zu, der scheinbar auch singuläre Durchbrechungen der Entscheidung für ein bestimmtes KStSystem erlaubt (s. BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [250]).

813 **4. Abmilderung der Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen (§ 34a)**

Die Senkung des KStTarifs auf 15 % zum 1.1.2008, aufgrund derer es auch unter Einbeziehung der GewSt zu einer Gesamtbelastung thesaurierter Gewinne deutlich unterhalb des EStSpitzensatzes kommt (durchschnittlich rd. 29,5 % KSt/SolZ/ GewSt gegenüber 47,25 % ESt/SolZ, gewichteter Durchschnitts-GewStHebesatz von 440 % im Jahr 2012, vgl. *Andrae*, IFSt-Schrift Nr. 485 [2013], 21), hat das Problem der Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung erneut verschärft. Der Gesetzgeber hat sich gegen eine (optionale oder zwingende) Einbeziehung von Personenunternehmen in die KSt entschieden und stattdessen mit dem Ziel annähernder Belastungsgleichheit in § 34a eine estl. Lösung vorgesehen. Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften erhalten die Möglichkeit, den nicht entnommenen Gewinn in eine iHv. 28,25 % besteuerte sog. Thesaurierungsrücklage einzustellen, die bei späterer Entnahme iHv. 25 % nachversteuert wird. Es handelt sich um ein in der Handhabung hochkomplexes Instrument zur Annäherung der Belastung von Personenunternehmen und KapGes, das jedoch aufgrund des fortbestehenden Nebeneinanders von Transparenz- und Trennungsprinzip die Rechtsformwahl nur sehr begrenzt von stl. Entscheidungsfaktoren entlastet, s. § 34a Anm. 5 ff.; ferner *Hey*, DStR 2007, 925; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 828, mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 1230; zur Beurteilung aus Sicht der Rechtsanwendung s. BTDrucks. 17/10355. Tatsächlich genutzt wird § 34a in rund 6000 Fällen (BTDrucks. 19/6308, 7), wobei nicht bekannt ist, in wie vielen Fällen die Nutzung von § 34a zu Belastungsvorteilen führen würde.

814 **5. Gesetzestechnische Verknüpfungen**

Formal ist die KSt mit der ESt sehr eng durch den StGegenstand verbunden. Auch die KSt bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen (§ 7 Abs. 1 KStG); Umfang und Ermittlung des Einkommens richten sich nach den Vorschriften des EStG (§ 8 Abs. 1 KStG).

Sondervorschriften der Einkommensermittlung: Allerdings führen zahlreiche Sondervorschriften im KStG zu einer gewissen Loslösung der KSt von der ESt.

- Vorschriften des EStG, die ihrer Zweckrichtung nach auf natürliche Personen bezogen sind, kommen im Bereich der KSt nicht zur Anwendung (s. auch den Katalog der anwendbaren Vorschriften in Abschn. R 32 KStR 2004). Damit ist vor allem der Bereich der Vorschriften zur Berücksichtigung existenzsichernder Aufwendungen durch SA und außergewöhnliche Belastungen abgeschnitten.
- Die Einkünfte der Körperschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG, namentlich von KapGes., werden durch § 8 Abs. 2 KStG stets einheitlich als gewerblich qualifiziert. Andere Einkunftsarten können aber bspw. von Vereinen oder Stiftungen verwirklicht werden.
- Streitig ist, ob § 8 Abs. 2 KStG über die Einkünftequalifikation hinaus den Umfang der Besteuerung erweitert. Die Rspr. geht davon aus, dass es mangels außerbetrieblicher Sphäre der Körperschaft nicht auf Einkünfteerzielungsabsicht

ankomme (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; aA eingehend *Hüttemann*, FS Raupach, 2006, 495; zusammenfassend *Hüttemann*, DB 2007, 1603 [1608f.]; ausführl. § 8 KStG Anm. 41 f.).

- Sondervorschriften des KStG führen zu zusätzlichen Modifikationen des StGegegenstands, etwa durch Restriktionen der Verlustverrechnung (§ 8c KStG).
- Beteiligungserträge werden zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung auf der Körperschaftsebene durch § 8b Abs. 1 und 2 KStG grds. von der KSt freigestellt, soweit es sich nicht um Streubesitzdividenden iSv. § 8b Abs. 4 KStG handelt.

Zusammenhang zwischen Körperschaftsteuervorbelastung und ermäßigter Einkommensteuerbelastung: Die Anwendung der estl. Sondervorschriften für die ermäßigte Besteuerung von mit KSt vorbelasteten Kapitalerträgen (insbes. § 3 Nr. 40; § 20 iVm. § 32d) hängt nicht von der tatsächlichen kstl. Vorbelastung ab. Ausgeschlossen ist die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens jedoch, soweit Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben (§ 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 und § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG). Die Vermeidung einer nochmaligen estl. Belastung zurückgewährter Einlagen wird durch Erfassung im stl. Einlagekonto gem. § 27 KStG und StFreiheit gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 gewährleistet. § 32a KStG bewirkt eine verfahrensrechtl. Verknüpfung in Fällen verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen.

Einstweilen frei.

815–819

III. Verhältnis der Einkommensteuer zur Gewerbesteuer

Schrifttum: *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. 1981/88, 227 f.; *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, Habil. 1990, 108 f.; *Jachmann*, Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen, DStJG 25 (2002), 195 (205 ff.); *Frotscher*, Körperschaftssteuer/Gewerbesteuer, 2. Aufl. 2008, Rz. 600 f.; *Hidien/Pohl/Schnitter*, Gewerbesteuer, 14. Aufl. 2009, 61 ff.; *Dorenkamp*, Die Mär von der Gewerbesteuerverstetigung durch Hinzurechnungen, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, 2010, 784; *Wellisch/Kroschel*, Besteuerung von Erträgen, 2. Aufl. 2011, 619; *Roser*, Kritische Bestandsaufnahme der Gewerbesteuer, DStJG 35 (2012), 189; *Güroff* in *Glanegger/Güroff* (Hrsg.), Gewerbesteuergesetz, 8. Aufl. 2014, § 1 Rz. 14 f.; *Montag* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 12 Rz. 18; *Sarrazin* in *Lenski/Steinberg*, Gewerbesteuergesetz, Loseblatt, § 1 Rz. 9 ff.; *Reiß* in *P. Kirchhof*, Einkommensteuergesetz, 18. Aufl. 2019, § 15 Rz. 8; *Wendt* in *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, GewStG, 2019, Einleitung Rz. 8; *Drüen* in *Blümich*, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Loseblatt, § 2 GewStG Rz. 58 f. (8/2018); *Hofmeister* in *Blümich*, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Loseblatt, § 1 GewStG Rz. 4, 10; *Söhn* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, Einkommensteuergesetz, Loseblatt, § 4 Rz. E 1200 – Steuern (10/2012).

1. Rechtsdogmatische Einordnung der Gewerbesteuer

820

Das Verhältnis von GewSt und ESt hängt stark von der rechtsdogmatischen Einordnung der GewSt ab. § 7 GewStG knüpft zwar an die estl. und kstl. Gewinnermittlung an. Die Bemessungsgrundlage der GewSt ist aber durch Objektivierungen (Hinzurechnungen/Kürzungen) verselbständigt. Historisch wurde die GewSt als äquivalenztheoretisch begründete Objekt- oder Realsteuer des Betriebs eingeordnet und damit als Aliud zu den Personensteuern ESt/KSt. Als Objektsteuer lastet

sie auf dem Gewerbebetrieb und nimmt grds. keine Rücksicht auf die individuellen Verhältnisse der das Unternehmen betreibenden natürlichen Personen (Definition der Objektsteuer bei *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 3 AO Rz. 62 [1/2012]; *Wernsmann* in *HHSp.*, § 3 AO Rz. 428 [5/2011]; *P. Kirchhof*, FS Gosch, 2016, 193 [202 f.]).

Allerdings ist es in den letzten Jahrzehnten zu einer immer deutlicheren Annäherung und Verknüpfung beider Steuern gekommen. Bereits durch Abschaffung der Lohnsummensteuer zum 1.1.1979 durch das Steueränderungsgesetz 1979 (BGBl. I 1978, 1849) und der Gewerkekapitalsteuer zum 1.1.1998 durch Art. 4 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (BGBl. I 1997, 2590) hat eine weitgehende Annäherung der Bemessungsgrundlagen von ESt und GewSt stattgefunden. Das Schrifttum ordnet die GewSt daher verbreitet als (nicht gerechtfertigte) kommunale Sonderertragsteuer ein (*Gosch*, DStZ 1998, 327 [331 f.]; *Seer*, FR 1998, 1022 [1023 f.]). Diese Sichtweise erhält Nahrung durch die seit 2001 in § 35 vorgesehene EStErmäßigung für gezahlte GewSt. Auch durch die seit 2008 in § 4 Abs. 5b normierte Nichtabziehbarkeit der GewSt als BA wird der Objektsteuercharakter in Frage gestellt (*Hidien/Pohl/Schnitter*, Gewerbesteuer, 15. Aufl. 2014, 80; aA *Breinersdorfer*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1393 [1400]). Der BFH ordnet die GewSt dagegen auch in ihrer aktuellen Ausgestaltung weiterhin als Objektsteuer ein und folgert hieraus – wenig überzeugend – die Zulässigkeit von Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips; BFH v. 20.9.2012 – IV R 36/10, BStBl. II 2013, 498 (500 f.); BFH v. 10.9.2015 – IV R 8/13, BStBl. II 2015, 1046 (1047 f.); BFH v. 14.6.2018 – III R 35/15, BStBl. II 2018, 662 (665); ebenso § 4 Anm. 1966. Selbst wenn man der Einordnung als Objektsteuer folgt, lassen sich hieraus nur Einschränkungen des subjektiven Nettoprinzips, nicht aber des objektiven Nettoprinzips herleiten.

Das BVerfG (BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [37]) sieht ebenfalls in der GewSt als Objektsteuer ein Aliud zur ESt. Die Rechtfertigung der nur auf gewerbliche Gewinne erhobenen GewSt liege im Äquivalenzprinzip (ebenso BVerfG v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557 [562]). Das Schrifttum verweigert indes weithin die Gefolgschaft, insbes. im Hinblick darauf, dass sich eine spezielle Kostenverantwortung der gewerblichen Wirtschaft für die kommunale Infrastruktur nicht begründen lässt (*Hey*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [117]; *Hey*, FS Stern, 2012, 25 [33 ff.]; *Schulte* in *Kubel/Mellinghoff/Morgenthaler* ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 188 Rz. 18).

821 2. Steuergegenstand

Der Begriff des Gewerbebetriebs nach dem GewStG ist gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG gleichzusetzen mit dem Begriff des gewerblichen Unternehmens iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 21.2.1980 – I R 95/76, BStBl. II 1980, 465 [467]; *Drüen* in *Blümich*, § 7 GewStG Rz. 46 [2/2012]) und befrachtet die estl. Einkunftsartenabgrenzung mit der sachfremden Teleologie der GewSt. Die Verweisung geht auf das GewStG 1936 zurück. Bis dahin konnten die Länder in ihren GewStGesetzen den Begriff des stpfl. Gewerbes verschieden abgrenzen, insbes. war es ihnen unbenommen, auch freie Berufe und Landwirte in die GewSt einzubeziehen (vgl. für Rechtsanwälte in Mecklenburg-Strelitz RFH v. 15.7.1931, Slg. 29, 110; für Ärzte in Mecklenburg RFH v. 8.5.1934, Slg. 36, 119; RFH v. 7.5.1936, Slg. 39, 235; für Fleischbeschauer in Oldenburg RFH v. 2.5.1935, Slg. 38, 104).

Der Verweis auf das EStRecht bedeutet allerdings nicht, dass die Qualifikation einer Tätigkeit für estrechtl. Zwecke für die GewSt bindend wäre. Ob ein Gewerbebetrieb (gewerbliches Unternehmen) vorliegt, ist für beide Rechtsbereiche selbstständig zu prüfen (RFH v. 13.12.1938 – I 323/38, RStBl. 1939, 330; stRspr. des BFH seit BFH v. 22.11.1955 – I 139/54 S, BStBl. III 1956, 4 [5]; seitdem ebenso BFH v. 27.4.1961 – IV 336/59 U, BStBl. III 1961, 281; BFH v. 1.4.1971 – I R 184/69, BStBl. II 1971, 526 [527]; BFH v. 25.10.1984 – IV R 165/82, BStBl. II 1985, 212 [213 f.]; BFH v. 4.10.1988 – VIII R 168/83, BStBl. II 1989, 299 [299]; BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 [197]; BFH v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 [960 f.]; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681 [684]; BFH v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BStBl. II 2010, 799 [804 f.]; BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, DStR 2017, 1976 [1978]; BFH v. 19.7.2018 – IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77 [78]). Zur verfahrensrechtl. Verknüpfung durch § 35b GewStG s. Anm. 825.

Durch die Bezugnahme auf das EStG sollte eine Vereinheitlichung des StGegenstands erreicht werden (*Blümich/Boyens*, Das Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936, 3. Aufl. 1941, § 2 Anm. 12). Abweichungen ergeben sich indes aufgrund des Objektsteuercharakters der GewSt. Steuergegenstand der ESt sind die (gewerblichen) Einkünfte der natürlichen Person. Steuergegenstand der GewSt ist dagegen das gewerbliche Unternehmen selbst. Nach dem Objektsteuerprinzip wäre es folgerichtig, die Ebene des Unternehmers bei der GewSt unberücksichtigt zu lassen (*Breinersdorfer*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1393 [1398]). Dennoch sieht das Gesetz in verschiedenen Fällen einen Durchgriff auf die Unternehmerebene vor, zB bei der Erfassung von Veräußerungsgewinnen in Abhängigkeit von der Person des Veräußernden (§ 7 Satz 2 GewStG) oder beim Erfordernis der Unternehmeridentität als Voraussetzung für die Geltendmachung gewstl. Fehlbeträge (§§ 2 Abs. 5, 10a GewStG); hierzu *Roser* in DStJG 35 (2012), 189 (201 ff.).

3. Bemessungsgrundlage

822

Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrags ist bei den nicht der KSt unterliegenden Stpfl. der nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnde Gewinn (§ 7 GewStG). Zu Abweichungen kommt es insbes. aufgrund der gewstl. Hinzurechnungen und Kürzungen sowie bei Aufnahme und Beendigung einer gewerblichen Tätigkeit. Aus dem Objektsteuercharakter der GewSt wird im Wege der Auslegung abgeleitet, dass die GewSt nur die aus einem bestehenden und auch betriebenen Gewerbebetrieb stammenden Erträge erfasst. Nicht der GewSt unterliegen daher Gewinne aus der Veräußerung (Aufgabe) eines Betriebs oder Teilbetriebs, aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen, die nicht zu einem BV gehören (*Roser* in *Lenski/Steinberg*, § 7 GewStG Rz. 297 ff. [7/2012]; *Drüen* in *Blümich*, § 7 GewStG Rz. 106 ff. [2/2012]) oder Einkünfte aus einem verpachteten Gewerbebetrieb (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63, BStBl. III 1964, 124 [125]; BFH v. 18.6.1998 – IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735 [736 f.]). Umgekehrt können Aufwendungen, die vor Betriebseröffnung anfallen (vorbereitende BA), bei der GewSt nicht abgezogen werden (RFH v. 1.12.1937 – VI 688/37, RStBl. 1938, 356; BFH v. 9.12.1960 – IV 262/60, HFR 1961, 52; BFH v. 22.4.1998 – XI R 96/96, BStBl. II 1998, 745 [746]; BFH v. 14.4.2011 – IV R 52/09, BStBl. II 2011, 929 [931]; BFH v. 29.9.2011 – IV B 56/10, BFH/NV 2012, 266).

Im Übrigen bedeutet der Verweis in § 7 GewStG jedoch, dass sämtliche die Gewinnermittlung des (bestehenden) Gewerbebetriebs betreffenden Vorschriften des

EStG unmittelbar für die Ermittlung des Gewerbeertrags Bedeutung erlangen. Das gilt auch für sachliche EStBefreiungen, außerfiskalisch motivierte Gewinnermittlungsvorschriften, für nicht abziehbare BA und für die Gewinnermittlung von PersGes. Entgegen dem Wortlaut, der auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG verweist, werden in der Praxis bei der Ermittlung des Gewerbeertrags auch gewinnermittlungsrechtl. Vorschriften in Sondergesetzen wie dem UmwStG oder dem AStG berücksichtigt (*Roser in Lenski/Steinberg*, § 7 GewStG Rz. 91 [7/2012]). Gleichgültig ist die Art der Gewinnermittlung.

823 4. Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer in der Einkommensteuer

Bis 2008 konnte die GewSt von der Bemessungsgrundlage der ESt abgezogen werden und minderte damit zugleich ihre eigene Bemessungsgrundlage. Dies entsprach dem Charakter der GewSt als Objektsteuer des Unternehmens. Die Anordnung des Abzugsverbots in § 4 Abs. 5b durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) hatte fiskalische Gründe der Gegenfinanzierung und sollte die Transparenz der GewStBelastung verbessern (BTDrucks. 16/4841, 40 [47]). Gleichzeitig wird jedoch das Objektsteuerprinzip weiter in Frage gestellt, indem § 4 Abs. 5b anordnet: Die GewSt und die hierauf entfallenden BA „sind“ keine BA (BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531: verfassungskonform). Die hM geht indes weiterhin davon aus, dass es sich um BA handelt und § 4 Abs. 5b lediglich ein Abzugsverbot regelt (s. *Breinersdorfer*, FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 1393 [1399 f.]: Abzugsverbot gerechtfertigt zur Verbesserung der Belastungstransparenz; § 4 Anm. 1966).

824 5. Steuerermäßigung für gezahlte Gewerbesteuer in der Einkommensteuer

Gemäß § 35 ermäßigt sich die ESt auf gewerbliche Einkünfte um das 3,8-Fache des GewStMessbetrags. Hierdurch kommt es zu einer pauschalen, seit 2008 auf die gezahlte GewSt beschränkten Vermeidung der Doppelbelastung gewerblicher Einkünfte mit ESt und GewSt. Da die Bezugsgrößen der GewStBelastung (Gewerbeertrag) und des Ermäßigungsvolumens (ESt auf die gewerbliche Einkünfte) divergieren, was auch dadurch bedingt ist, dass die GewSt Objekt-, die ESt Subjektsteuer ist, kommt es zu sog. Anrechnungsüberhängen, in denen die Entlastung fehlschlägt. BFH v. 23.4.2008 (X R 32/06, BStBl. II 2009, 7) sieht ein Fehlschlagen der Entlastung mangels ermäßigungsfähiger ESt indes als unproblematisch an, da Ziel von § 35 nicht die Beseitigung der GewStBelastung, sondern die Vermeidung der Doppelbelastung mit ESt und GewSt sei.

825 6. Verfahrensrechtliche Verknüpfung

Der ESt-/Gewinnfeststellungsbescheid ist nicht Grundlagenbescheid des GewSt-Messbescheids. Allerdings sieht § 35b GewStG vor, dass der GewStMessbescheid von Amts wegen aufzuheben oder zu ändern ist, wenn der ESt- oder Gewinnfeststellungsbescheid aufgehoben oder geändert wird. Dies gilt nicht nur für die Höhe des zugrunde gelegten Gewinns, sondern auch für die Qualifikation als gewerblich; s. BFH v. 23.6.2004 – X R 59/01, BStBl. II 2004, 901; *Hofmeister in Blümich*, § 35b GewStG Rz. 21 (3/2014). Diese Verknüpfung ist verfahrensökonomisch begründet. Es reicht aus, Einwände gegen die Feststellung des Gewinns nur einmal gegen den ESt-/Gewinnfeststellungsbescheid geltend zu machen. Allerdings kann sich der

Stpfl. auch (allein oder zusätzlich) gegen den GewStMessbescheid selbst wenden. Wendet er sich nur gegen den GewStMessbescheid, ist aber keine automatische Anpassung des ESt-/Gewinnfeststellungsbescheids vorgesehen.

Einstweilen frei.

826–839

IV. Verhältnis der Einkommensteuer zur Erbschaftsteuer

Schrifttum: *Biergans*, Überlegungen zur Zurechnung latenter Einkünfte im Erbschaftsteuerrecht, FR 1982, 525; *Schulze-Osterloh* (Hrsg.), Rechtsnachfolge im Steuerrecht, DStJG 10 (1987); *Meincke*, Zur Abstimmung von Einkommen- und Erbschaftsteuer, in *Lang* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, 1995, 391; *Crezelius*, Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, DStJG 22 (1999), 73; *Jesse*, Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf „verschiedenen Ebenen“?, Diss. 1999; *Mellinghoff*, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer – Zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen, DStJG 22 (1999), 127; *M. Fischer*, Zur Reformbedürftigkeit des Erbschaftsteuerrechts, DB 2003, 9; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 881; *Friz*, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, DStR 2015, 2409; *Kahle/Goldschmidt*, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommensteuer, Ubg 2016, 49; *Thiele/Beckmann*, Das Konkurrenzverhältnis zwischen Erbschaft- und Schenkungsteuer und Einkommensteuer, FR 2016, 656; *Krieg*, Zur Dogmatik des Zusammentreffens von Erbschaft- und Ertragsteuer, DStR 2017, 2705; *Meincke/Hannes/Holtz*, Erbschaftsteuergesetz, 17. Aufl. 2018, Einf. Rz. 3; *Gebel* in *Troll/Gebell/Jülicher*, Erbschaftsteuergesetz, Loseblatt, Einf. Rz. 15 (5/2018), § 3 Rz. 355 (4/2019) und 418 (3/2009), § 10 Rz. 139 (5/2018); *Kapp*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Loseblatt; Einleitung Rz. 13 (10/2018); *Keß* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, Einkommensteuergesetz, Loseblatt, § 35b Rz. A 38 (5/2011).

Zur Erbauseinandersetzung s. § 16 Anm. 68; s. ferner Schrifttum zu § 35b.

1. Steuersystematische Einordnung der Erbschaftsteuer

840

Der Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie umfasst grds. auch Erbschaften und Schenkungen. Dennoch werden Erbschaften und Schenkungen nicht zum stpfl. Einkommen gerechnet, sondern sind Gegenstand eigenständiger ErbSt. § 6 Abs. 3 EStG 1925 hielt dies ausdrücklich fest:

„Der Besteuerung des Einkommens unterliegen insbesondere nicht einmalige Vermögensanfälle, wie Schenkungen, Erbschaften ...“.

Die Vorschrift hatte lediglich deklaratorischen Charakter (Begr. zum EStG 1925, s. *Strutz*, Kommentar EStG 1925, Bd. 1, 1927, 517). Bereits aus der Beschränkung des estgesetzlichen Einkommensbegriffs auf das Erwerbseinkommen folgt der Ausschluss von Erbschaften und Schenkungen (*Crezelius* in DStJG 22 [1999], 73 [104]).

Die deutsche ErbSt ist als Erbanfallsteuer konzipiert. Sie ist Bereicherungsteuer zur Erfassung des Leistungsfähigkeitszuwachses beim Empfänger der Erbschaft/Schenkung (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 [167]). Das ErbStG ergänzt insofern die ESt und wird deshalb gelegentlich auch als „achte Einkunftsart“ bezeichnet. Theoretisch könnte die ErbSt in die ESt integriert werden (*Meincke/Hannes/Holtz*, 17. Aufl. 2018, Einf. Rz. 3; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rz. 2 mwN). Gegen eine solche Einbeziehung spricht aber, dass es sich bei Erbschaften und Schenkungen nicht um periodisches, sondern zusammengeballtes Einkommen handelt, weshalb der progressive Tarifverlauf der

ESt nicht passt und dass bei Integration in die ESt Differenzierungen nach dem Verwandtschaftsgrad grds. ausscheiden würden.

Hiervon zu unterscheiden ist die Integration der ErbSt in die ESt als Besteuerung des Lebensendvermögens des Erblassers im Sinne einer Nachlasssteuer (zB *Carter Commission*, Report of the Royal Commission on Taxation, 1967, Vol. 3, 465) ebenso wie die Erhebung der ErbSt als (temporären) Zuschlag auf die mit dem ererbten Vermögen erwirtschafteten Erträge (s. *Lüdicke*, Diskussionspapier des Bundesverbandes der Steuerberater [BVStB] v. 18.6.2013). Letzterer Vorschlag sieht die ErbSt nicht als Substanzsteuer auf den Vermögenszuwachs des Erben, sondern knüpft an die Ertragsfähigkeit des ererbten Vermögens an.

841 2. Einkommensteuerrechtliche Folgen von Erbschaften und Schenkungen

Die durch Erbschaften und Schenkungen ausgelösten estl. Folgen richten sich ausschließlich nach den Tatbeständen des EStG. Auch wenn der unentgeltliche Vermögensanfall keine eigene Einkunftsart verwirklicht, kann er estl. Folgen auslösen.

Unentgeltliche Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter/Betriebe: In der Regel sind Erbschaften (Schenkungen) nicht als betrieblich veranlasste Vermögenszugänge anzusehen. Werden unentgeltlich erworbene WG in der Folge in einem Betrieb verwendet, so ist dies eine Einlage ohne Auswirkung auf den Gewinn. Ausnahmsweise können unentgeltliche Vermögenszugänge zum BV jedoch betrieblich veranlasste Betriebseinnahmen (BFH v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183; BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273; BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258; BFH v. 6.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324; dazu *Krieg*, DStR 2017, 2705) sein. Für die betrieblich veranlasste Übertragung eines einzelnen WG regelt § 6 Abs. 4 den Ansatz mit dem gemeinen Wert als AK im aufnehmenden BV mit der Folge einer entsprechenden Gewinnerhöhung. Bei unentgeltlichem Erwerb eines ganzen Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils ist der Erwerber hingegen an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden (§ 6 Abs. 3 Satz 1), so dass eine estpfl. Gewinnerhöhung nicht eintritt (sog. Fußstapfentheorie). § 6 Abs. 3 soll parallel zum UmwStG die Aufdeckung stiller Reserven zur Sicherung der Unternehmenskontinuität vermeiden, soweit es mangels Entgeltlichkeit an der für die Steuerzahlung notwendigen Liquidität fehlt. In Kauf genommen wird eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips durch Übergang der stillen Reserven auf eine andere Person. Infolge der estl. Buchwertfortführung kommt es zudem beim Erwerber zur Doppelbelastung der stillen Reserven in ErbSt und ESt (s. Anm. 842).

Einkommensteuerliche Folgen sind auch aus der Sicht des Übertragenden zu beachten. Schenkungen von WG eines BV sind estl. idR als gewinnwirksame Entnahmen zu qualifizieren. Die schenkweise Übertragung eines ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils hingegen bewirkt nach § 6 Abs. 3 keine Gewinnverwirklichung.

Erbauseinandersetzung: Erbfall und Erbauseinandersetzung sind grds. zwei voneinander zu unterscheidende Rechtsvorgänge (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837). Der Erbfall als solcher ist estl. nicht relevant. Bis zur Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft haben die Erben ggf. mitunternehmerische Einkünfte. Eine Auseinandersetzung, die sich nicht in der Aufteilung des Zugewendeten erschöpft, kann zu entgeltlichen Rechtsgeschäften mit der Folge von Ge-

winnrealisierung/AK führen. Die Erbauseinandersetzung hat grds. keine Rückwirkungen auf die durch den Vermögensübergang ausgelöste ErbSt.

3. Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer

a) Fälle der Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer

842

Die unterschiedliche Tatbestandsbildung beider Steuern verhindert im Regelfall Überschneidungen, allerdings ohne dass sich ErbSt und ESt gegenseitig ausschließen (RFH v. 28.2.1930 – III A 84/28, RStBl. 1930, 202 [205]; BFH v. 19.1.1956 – IV 604/54 U, BStBl. III 1956, 85 [86]; BFH v. 20.7.1971 – VIII 24/65, BStBl. II 1972, 170 [171]; BFH v. 9.9.1988 – III R 191/84, BStBl. II 1989, 9 [11]; BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05, BStBl. II 2006, 680 [683]; BFH v. 17.2.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641 [643]; BVerfG v. 7.4.2015 – 1 BvR 1432/10, HFR 2015, 695 mit Anm. *Friz*, DStR 2015, 2409). Deshalb gibt es eine Reihe von Fallgestaltungen, bei denen wirtschaftlich betrachtet derselbe Betrag sowohl der ErbSt als auch der ESt unterworfen wird (s. auch § 35b Anm. 3, 17; *Keß* in *KSM*, § 35b Rz. A 40 ff. [5/2011]; *Birnbaum*, BB 2015, 2141 [2142 f.]):

Eingang ererbter Forderungen: Gehören zum Nachlass Forderungen, so unterliegt der Übergang der Forderungen von Todes wegen zunächst der ErbSt. Hat der Erblasser die Einkünfte durch Überschussrechnung ermittelt, ist der nach seinem Tod dem Erben zufließende Betrag zugleich gem. § 24 Nr. 2 beim Erben im Rahmen der beim Erblasser gegebenen Einkunftsart zu erfassen.

Einkommensteuerpflichtige Veräußerungen von unentgeltlich erworbenen stillen Reserven: Eine Doppelbelastung tritt ein, wenn Vermögenswerte, bei deren Erwerb ErbSt entrichtet wurde, vom Erben veräußert werden und die Veräußerung estpfl. ist. Im Wesentlichen trifft dies zu bei Veräußerung von WG im Rahmen eines BV, bei Veräußerung von Kapitalbeteiligungen sowie bei der Veräußerung im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts (Zusammenrechnung der Besitzzeiten gem. § 23 Abs. 1 Satz 3). Eine Doppelbelastung tritt in diesen Fällen insoweit ein, als die ESt stille Reserven bzw. einen Firmenwert erfasst, die bereits der ErbSt unterworfen waren.

Leibrenten, Zeitrenten, Hinterbliebenenbezüge, Nießbrauch und sonstige Nutzungsrechte: Soweit Rentenstammrechte, Rechte auf sonstige laufende Bezüge bzw. Nutzungsrechte von Todes wegen oder durch Schenkung übertragen werden, unterliegt der Erwerb regelmäßig der ErbSt. Der Bezug der einzelnen Leistung (Nutzung) löst andererseits idR die EStpflicht aus (etwa nach § 22 Nr. 1; § 19 Abs. 1 Nr. 2; vgl. auch § 24 Nr. 2).

Bei Leibrenten wird die Überschneidung (Doppelbesteuerung) idR dadurch vermieden, dass die Leibrente für Zwecke der ErbSt nur mit dem Kapitalanteil erfasst wird (§§ 13, 14 BewG), für Zwecke der ESt hingegen nur mit dem Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb). Dies gilt jedoch nur, wenn die Leibrente sofort versteuert wird. Bei jährlicher Versteuerung gem. § 23 ErbStG, für die der Erbe aus Liquiditätsgründen optieren kann, wird hingegen der volle Jahreswert der Rente inklusive Ertragsanteil zugrunde gelegt, so dass es grds. zu einer Doppelbelastung kommt (s. aber Anm. 845).

Erbschaftsteuer als zusätzliche Belastung zukünftiger Erträge: Aus ökonomischer Sicht wirkt die auf der Grundlage des Ertragswertverfahrens ermittelte ErbSt

(§§ 11 Abs. 2 Satz 2; 199 ff. BewG) stets wie eine Zusatzbelastung der zukünftigen Erträge.

843 b) Rechtfertigung der Doppelbelastung

Für die Rechtfertigung der Doppelbelastung mit ESt und ErbSt ist grds. zu unterscheiden zwischen der Doppelbelastung im Hinblick darauf, dass die beim Erben der ErbSt unterworfenen Vermögenswerte aus beim Erblasser mit ESt belastetem Einkommen stammen und der Doppelbelastung durch ein kumulatives Eingreifen von ErbSt und ESt beim Erben.

Aus dem Verständnis der ErbSt als Bereicherungsteuer des Erben folgt, dass die Vorbelastung beim Erblasser unberücksichtigt bleiben kann (hM, s. etwa *Crezelius* in DStJG 22 [1999], 73 [121]: hintereinandergeschaltete Sachverhalte).

Streitig ist dagegen, ob auch die Doppelbelastung mit ErbSt und ESt beim Erben gerechtfertigt ist bzw. ob der Gesetzgeber verpflichtet ist, diese zu vermeiden.

Zum Teil wird die sachliche Rechtfertigung darin gesehen, beide Steuern hätten separate Besteuerungsgegenstände und verfolgten unterschiedliche Zielsetzungen. Der Erbe zahle

- ESt, weil er Einkünfte bezieht,
- ErbSt, weil er unentgeltlich Vermögenswerte erworben hat

(RFH v. 13.12.1933, RStBl. 1934, 406; BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350 [352]; BFH v. 23.2.1994 – X R 123/92, BStBl. II 1994, 690 [693]; *Mirre*, DStZ 1930, 320; *Klotz*, DStZ 1974, 347; *Huber/Reimer*, DStR 2007, 2042 [2046]; krit. dazu *Meincke*, FS Tipke, 1995, 391 [396 ff.]; *Crezelius*, BB 2012, 2982; *Meincke/Hannes/Holtz*, 17. Aufl. 2018, Einf. ErbStG Rz. 4). Dabei wird jedoch verkannt, dass die estl. Realisierung von Vermögenswerten, die der Erblasser erwirtschaftet hat (im übergegangenen Vermögen enthaltene stille Reserven), zwar vom Erben bezogen, aber nicht durch eigene Erwerbstätigkeit erwirtschaftet wurden (*Mellinghoff* in DStJG 22 [1999], 127 [129]).

Deshalb müssen beide Steuern systematisch aufeinander abgestimmt sein, so dass es nicht zu Überschneidungen kommt. Selbst wenn man eine aus dem Folgerichtigkeitsgebot abgeleitete verfassungsrechtl. Pflicht (*Seer* in DStJG 22 [1999], 191 [199]: „Gebot der widerspruchsfreien Rechtsordnung“) des Gesetzgebers zur grds. lückenlosen Vermeidung von Doppelbelastungen des Vermögenszuwachses des Erben mit ESt und ErbSt verneint, sind jedenfalls willkürliche Doppelbelastungen abzulehnen. Willkürlich ist es, wenn bei der einen Fallkonstellation die ESt den erbstpfl. Erwerb mindert, bei einer wirtschaftlich vergleichbaren Konstellation hingegen nicht. BVerfG v. 7.4.2015 – 1 BvR 1432/10, HFR 2015, 695, hält den Verzicht auf eine Doppelbelastung vermeidende Vorschriften wenig überzeugend aus Vereinfachungsgesichtspunkten für gerechtfertigt.

Um Doppelbelastungen zu vermeiden, kann man im Prinzip ansetzen

- entweder bei der ErbSt: gleichmäßige Berücksichtigung der auf dem Erwerb aktuell oder latent lastenden ESt bei der ErbSt (s. Anm. 844)
- oder bei der ESt: gleichmäßige Berücksichtigung entrichteter ErbSt bei der ESt (s. Anm. 845).

c) Beseitigung oder Abmilderung der Doppelbelastung

aa) Berücksichtigung der Einkommensteuer in der Erbschaftsteuer

844

Entstandene Einkommensteuer des Erblassers: Die EStPflicht natürlicher Personen endet mit ihrem Tod. Die ESt auf Einkünfte des Erblassers haben die Erben als Rechtsnachfolger zu entrichten (§ 45 Abs. 2 AO). Die entstandene EStSchuld des Erblassers stellt, gleichgültig wann die Veranlagung erfolgt, bei der Berechnung der ErbSt eine Nachlassverbindlichkeit dar.

Einkommensteuer des Todesjahres: Anders beurteilte die Rspr. bisher die ESt auf die im VZ des Erbfalls erwirtschafteten/bezogenen Einkünfte des Erblassers. ESt-Schulden des Erblassers, die im Zeitpunkt des Erbfalls zwar wirtschaftlich verursacht, aber noch nicht entstanden waren, wurde unter Hinweis auf das erbstl. Stichtagsprinzip die Abzugsfähigkeit versagt (zB BFH v. 11.1.1961 – II 272/58 U, BStBl. III 1961, 253; BFH v. 5.7.1978 – II R 64/73, BStBl. II 1979, 23). Nunmehr erkennt der BFH richtigerweise, dass die vom Erblasser herrührende ESt des Todesjahres als Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig sein muss (BFH v. 4.7.2012 – II R 15/11, BStBl. II 2012, 790), solange der estl. Tatbestand bereits voll vom Erblasser verwirklicht war und die EStForderung den Erben wirtschaftlich belastet. Damit trägt die Rspr. dem Bereicherungsprinzip Rechnung, da der Erbe in Höhe der entstehenden und von ihm zu begleichenden StSchulden für das Todesjahr des Erblassers nicht bereichert ist.

bb) Berücksichtigung der Erbschaftsteuer in der Einkommensteuer

845

Theoretisch lässt sich bei Berücksichtigung der ErbSt in der ESt zum einen danach unterscheiden, ob im Erg. die ErbStBelastung oder die ESt definitiv wird, zum anderen nach der Technik (Abzug der ErbSt von der EStBemessungsgrundlage, Abzug von der EStSchuld, Anrechnung, StErmäßigung). Endgültig würde die Belastung mit ErbSt, wenn entgegen § 6 Abs. 3 der unentgeltliche Erwerber von BV nicht die Buchwerte, sondern die der ErbSt zugrunde gelegten Steuerwerte fortführen würde (*M. Fischer*, DB 2003, 9 [11]). Das EStG geht mit § 35b den umgekehrten Weg einer StErmäßigung zur Berücksichtigung der ErbSt, so dass im Erg. (nur) die ESt zum Tragen kommt (zu möglichen Alternativen § 35b Anm. 3).

Kein Abzug der Erbschaftsteuer bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

- ▶ *Berücksichtigung der Erbschaftsteuer als Betriebsausgabe oder Werbungskosten* wird durch § 12 Nr. 3 (Abzugsverbot für sonstige Personensteuern) ausgeschlossen (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27 [28]; BFH v. 27.7.2000 – X R 42/97, BFH/NV 2001, 307 [308]). Das gilt nicht nur, wenn Einkünfte aus ererbtem Vermögen bezogen werden, sondern auch in den vorstehend geschilderten Fällen von Doppelbelastung, in denen derselbe Betrag sowohl der ErbSt als auch der ESt unterliegt. Den Charakter der ErbSt als Personensteuer folgert die Rspr. aus dem Umstand der Anknüpfung an die persönlichen Verhältnisse zur Bestimmung von StKlasse und Freibeträgen. Entsprechend sind Beratungskosten für ErbStErklärungen nach BFH (BFH v. 18.7.1972 – VIII R 54/68, BStBl. II 1972, 878 [879]; BFH v. 14.10.2009 – X R 29/08, BFH/NV 2010, 848 [849]) keine WK der Erben.
- ▶ *Berücksichtigung der Erbschaftsteuer als Sonderausgabe:* Als SA konnte in der Vergangenheit die ErbSt von Renten und anderen wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen abgezogen werden, wenn sie der Stplf. gem. § 23 ErbStG statt in

einem Einmalbetrag in Form jährlicher Zahlungen leistet (RFH v. 14.8.1935 – VI A 582/35, RStBl. 1935, 1496; BFH v. 15.11.1957 – VI 79/55 U, BStBl. III 1958, 103; BFH v. 5.4.1965 – VI 339/63, BStBl. III 1965, 360). BFH v. 23.2.1994 (BFH v. 23.2.1994 – X R 123/92, BStBl. II 1994, 690) schränkte den Abzug ein auf Fälle tatsächlicher Doppelbelastung. Nach Neufassung von § 10 Abs. 1 Nr. 1a fehlt es an einem Abzugstatbestand. Eine Berücksichtigung kommt nur noch über § 35b in Betracht. Der dort vorgesehene Ausschluss der StErmäßigung in den Fällen des SA-Abzugs läuft leer (s. im Einzelnen § 10 Anm. 104, § 35b Anm. 37).

Ermäßigung der Einkommensteuer (insbes. § 35b): Die Berücksichtigung der ErbSt in der ESt erfolgt derzeit nur noch über § 35b.

Bis zum 31.12.1974 wurde die ESt beschränkt auf Fälle der Betriebsveräußerung (Veräußerung wesentlicher Beteiligungen) nach erbstpfl. Erwerb durch Anrechnung der auf die stillen Reserven anfallenden ErbSt ermäßigt (§ 16 Abs. 5 aF; § 14 Satz 2 aF; § 17 Abs. 3 Satz 3 aF; § 18 Abs. 3 Satz 2 aF). Mit EStRG 1974 wurden diese speziellen Ermäßigungsvorschriften gestrichen und durch die allgemeine Vorschrift des § 35 ersetzt. Nachdem § 35 durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) ersatzlos aufgehoben worden war, fand die ErbSt in den Jahren 1999 bis 2008 keine Berücksichtigung mehr (s. hierzu Revision beim BFH v. 18.1.2011 – X R 63/08, NJW 2011, 1535), bis durch ErbStRG v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018) mit § 35b erneut eine Ermäßigungsvorschrift eingeführt wurde.

Gemäß der im Wesentlichen § 35 aF entsprechenden Vorschrift des § 35b ermäßigt sich die tarifliche ESt um einen bestimmten Prozentsatz, soweit bei der Einkommensermittlung Einkünfte berücksichtigt wurden, die im laufenden VZ oder in den vorangegangenen vier VZ als Erwerb von Todes wegen der ErbSt unterlegen haben. Der Prozentsatz entspricht der auf die Einkünfte entfallenden effektiven ErbStBelastung, wobei jedoch – um eine Überbegünstigung zu vermeiden – bei dieser Verhältnisrechnung vom Gesamterwerb, dh. erbstpfl. Erwerb zuzüglich des Freibetrags nach §§ 16 und 17 und des stfreien Betrags gem. § 5 ErbStG, auszugehen ist.

§ 35b enthält lediglich eine StErmäßigung und keine Anrechnung. Zweck ist nicht, die vorherige ErbStBelastung zu eliminieren, sondern nur die Vermeidung der Doppelbelastung, allerdings ohne diese zu definieren. Die StErmäßigung ist zeitlich begrenzt und gilt nicht für Schenkungen unter Lebenden. Beide Einschränkungen lassen sich jedenfalls dann nicht rechtfertigen, wenn man eine Pflicht zur Vermeidung der Doppelbelastung annimmt (s. Anm. 843). Andererseits ist die StErmäßigung des § 35b nicht auf die Vermeidung der Doppelbelastung stiller Reserven im BV beschränkt, sondern auf alle Einkünfte bezogen, die der ErbSt unterlegen haben.

846–859 Einstweilen frei.

V. Verhältnis der Einkommensteuer zur Vermögensteuer

Schrifttum: *Gemper*, Die Vermögensteuer im Rahmen der modernen allgemeinen Einkommensteuer, 1971; *Horn*, Die Vermögensteuer – ein steuerliches Relikt aus dem 19. Jahrhundert, StuW 1978, 56; *Fecher*, Persönliche allgemeine Vermögensteuer, in *Neumark*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, 454; *Albers*, Die Besteuerung von Vermögen und fundierten Einkünften, in *Walter/Petersen* (Hrsg.), Staat, Steuern- und Finanzausgleich, FS

Heinz Kolms, 1984, 235; *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 68 (2012); *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 583, 2012; *Hötzel*, Wiederbelebung der Vermögensbesteuerung, Ubg 2012, 84; *Kube*, Verfassungsrechtlicher Rahmen von Vermögensteuer und Vermögensabgabe, DStR 2013, Beihefter zu Heft 26, 37; *Siemers/Birnbaum*, Rückkehr der Vermögensteuer? – Wesentliche Regelungsinhalte und verfassungsrechtliche Aspekte, ZEV 2013, 8; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Besteuerung von Vermögen – Eine finanzwissenschaftliche Analyse, BMF-Druck 2/2013; *Essers*, Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus rechtsvergleichender Sicht, DStJG 37 (2014), 373; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015; *Kube*, Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus deutscher Sicht (Vermögensteuer, Vermögensabgabe, Erbschaft- und Schenkungsteuer), DStJG 37 (2014), 343; *Diller/Grottkel/Schildbach*, Vermögensteuer versus Ertragsteuer – Alternative Erhebungsinstrumente im Vergleich, StuW 2015, 222; *Schwarz*, Wiedereinführung der Vermögensteuer, Diss. 2017.

1. Außerkrafttreten des Vermögensteuergesetzes zum 31.12.1996

860

Infolge BVerfG v. 22.6.1995 (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121) ist die VSt zum 31.12.1996 außer Kraft getreten. Das VStG wurde zwar nicht förmlich aufgehoben, die VSt darf jedoch nicht mehr erhoben werden, nachdem der Gesetzgeber es versäumt hat, die vom BVerfG für verfassungswidrig erklärten Vorschriften fristgerecht zu reformieren. Beanstandet worden war zum einen die durch die nicht realitätsgerechte Einheitsbewertung verursachte Ungleichbehandlung (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [142 ff.]), zum anderen stellte das BVerfG einen Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG fest, weil die Gesamtbelastung aus ESt und der als Sollertragsteuer verstandenen VSt das Übermaßverbot verletzte, das die Belastung in der Nähe einer hälftigen Teilung begrenze (sog. Halbteilungsgrundsatz, BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [138]; s. Anm. 244).

2. Diskussion um die (Wieder-)einführung der Vermögensteuer/ Vermögensabgabe

861

Vorschläge zur Wiederbelebung der VSt oder Einf. einer einmaligen Vermögensabgabe im Vorfeld der Bundestagswahl 2013 haben erneut die Frage nach Rechtfertigung der VSt und ihrem Verhältnis zur ESt aufgeworfen. Vorgesehen war in den Plänen zur VSt ein StSatz von 1 % auf das zu Verkehrswerten bewertete Vermögen von juristischen und natürlichen Personen mit hohen persönlichen Freibeträgen (*Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 68 [2012]). Die von Bündnis 90/DIE GRÜNEN in den Bundestag eingebrachte einmalige Vermögensabgabe (BTDrucks. 17/10770) stützte sich auf die Ermächtigungsgrundlage Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG. Auf der Grundlage einmaliger Verkehrswertbewertung zu einem in der Vergangenheit liegenden Stichtag (1.1.2012) sollte die Abgabe iHv. 15 % gestreckt über einen Zeitraum von zehn Jahren erhoben werden, um die Entrichtung aus den laufenden Vermögenserträgen zu ermöglichen.

3. Rechtfertigung der Vermögensteuer/Vermögensabgabe

a) Vermögensteuer als Sollertragsteuer – Bezüge zur Einkommensteuer

862

Das BVerfG (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [137]) wertet die VSt als Sollertragsteuer, die im Zusammenwirken mit den sonstigen auf die

Vermögenserträge entfallenden Steuern nur so bemessen sein darf, dass der Vermögensstamm unberührt bleibt und die VSt aus den üblicherweise zu erwartenden möglichen Erträgen (Sollerträge) bezahlt werden kann. Die VSt dürfe zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit „die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung ... in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt ...“ (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [138]). Auch wenn das BVerfG in jüngerer Rspr. (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97) konkrete Belastungsobergrenzen verneint hat (allerdings ausdrücklich unter Ausklammerung des Verhältnisses von VSt/ESt), misst das Gericht dem Verhältnismäßigkeitsprinzip weiterhin in der Weise begrenzende Wirkung bei, dass „die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen [dürfe], dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt“. Aus der Einordnung der VSt als zur ESt hinzutretenden Sollertragsbesteuerung folgt für die Beurteilung der VSt ein enger Zusammenhang mit der estl. Belastung von Vermögenserträgen. Damit ergibt sich die Schwierigkeit, dass unterschiedliche Vermögensarten (Kapitalvermögen, Immobilien, Unternehmensvermögen) auch bei einer Durchschnittsbetrachtung nicht nur sehr unterschiedliche Renditeerwartungen aufweisen, sondern die jeweiligen Vermögenserträge auch sehr unterschiedlichen Vorbelastungen unterliegen (zB Abgeltungsteuer für verzinsliche Kapitalanlagen, KSt zzgl. Abgeltungsteuer/Teileinkünfteverfahren für KapGesAnteile, EStSpitzensatz für Immobilienerträge, Unternehmenserträge je nach Rechtsform). Der Gesetzentwurf von Bündnis 90/DIE GRÜNEN versuchte, dem Übermaßverbot durch Deckelung der Gesamtbelastung in der Weise Rechnung zu tragen, dass die VSt auf einen bestimmten Prozentsatz des (estpfl./kstpfl.) Betriebsertrags begrenzt wird. Die Belastungswirkung hängt des Weiteren stark davon ab, ob die VSt bei der ESt zum Abzug zugelassen wird. Ohne eine diesbezügliche Sonderregel fällt die VSt unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3.

Gerade im Zusammenspiel mit der ESt ergeben sich schwerwiegende Rechtfertigungsdefizite der VSt (hierzu ausführl. *Hey in Hey/Maiterth/Houben*, IFSt-Schrift Nr. 483 [2012], 33 ff.). Die früher zur Rechtfertigung der VSt bemühte Nachholfunktion zur Kompensation der weitgehenden StFreiheit der Wertsteigerungen im PV ist vor dem Hintergrund der seit 1999 stark ausgeweiteten Steuerverstrickung des PV überholt. Auch die Fundustheorie, der zufolge Vermögenseinkünfte sicherer und müheloser erworben werden als Arbeitseinkünfte, was eine Höherbelastung rechtfertigen soll, lässt sich weder empirisch belegen noch lässt sich der angebliche Vorteil quantifizieren und wird heute nicht mehr vertreten. Die Höherbelastung – inflationsanfälliger – Vermögenseinkünfte widerspricht vielmehr der neueren ökonomischen Steuertheorie, wonach die Normalrendite des Kapitals stl. zu verschonen ist (s. Anm. 731).

863 b) Vermögensteuer/Vermögensabgabe als Substanzsteuer

Wertet man die VSt statt als Sollertragsteuer als Substanzsteuer, ergeben sich keine unmittelbaren Interdependenzen mit der estl. Vorbelastung der Vermögenserträge. Allerdings hat BVerfG (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121) einen absoluten Schutz des Vermögensstamms vor Besteuerung postuliert, mit dem eine systematisch in die Vermögenssubstanz eingreifende Besteuerung unvereinbar ist. Eine Rechtfertigung ist nur in Ausnahmefällen zulässig, die von der sog. Grünen Vermögensabgabe herangezogen wird (BTDrucks. 17/10770, 8).

Substanzsteuereffekte treten nicht nur in der VSt, sondern verstärkt auch in der ESt auf, wenn BA-Abzugsverbote und Verlustverrechnungsbeschränkungen auch dann zu StPlichten führen, wenn kein Einkommen erwirtschaftet wird. Allerdings unterscheiden sich die Belastungseffekte insofern, als Anknüpfungspunkt der VSt das (Unternehmens-)Vermögen ist, während die Abzugsverbote unabhängig vom Vorhandensein von Unternehmensvermögen anhand von Aufwandsposten zur Besteuerung führt.

Einstweilen frei.

864–869

VI. Verhältnis der Einkommensteuer zur Grundsteuer

870

Im Zuge der durch BVerfG v. 10.4.2018 (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147) erforderlich gewordenen Grundsteuerreform stellt sich auch die Frage des Verhältnisses zwischen Grundsteuer und ESt. Die Gesetzesmaterialien zum Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (BTDrucks. 19/11085, 80) verstehen die Grundsteuer als auf der Grundlage von typisierten Verkehrswerten ermittelte Sollertragsteuer. Damit tritt die Grundsteuerbelastung grds. zur ESt auf den Mietertrag hinzu. Allerdings kann die Grundsteuer (derzeit) nach § 2 Nr. 1 Betriebskostenverordnung v. 25.11.2003 (BGBl. I 2003, 2346 [2347]) im Rahmen der Nebenkosten auf den Mieter überwältzt werden, so dass es nicht zu einer Doppelbelastung des Vermieters kommt. Würde die (offene) Überwälzbarkeit abgeschafft, bliebe die Grundsteuer als Erwerbsaufwand im Rahmen der Vermietungseinkünfte abzugsfähig, so dass es auch insofern nicht zu einer Doppelbelastung käme.

Einstweilen frei.

871–879

VII. Verhältnis der Einkommensteuer zur Umsatzsteuer

Schrifttum: *Helsper*, Umsatz- und Einkommensteuer, UStKongressbericht 1982/83, 167; *Tipke*, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, *StuW* 1992, 103; *Keil*, Das Verhältnis von direkten zu indirekten Steuern, *StB* 1996, Beilage 4 zu Heft 11, 1; *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, *Diss.* 2004, 151 ff.; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, § 26; *Horst*, Pro Memoria: Umsatzsteuerzahlungen aufgrund von Entnahmen sind nicht abziehbar, *BB* 2017, 2143; *Stadie* in *Raul/Dürrwächter*, Umsatzsteuergesetz, Loseblatt, *Einf. Rz.* 810 ff. (3/2017).

1. Steuersystematische Bezüge

880

Die steuersystematischen Bezüge zwischen ESt und MwSt hängen sowohl vom MwStTypus als auch vom EStTypus ab.

Finanzwissenschaftlich werden je nach der Bemessungsgrundlage drei verschiedene Typen der MwSt unterschieden (vgl. zB *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 125):

- Typ der Wertschöpfungsteuer: Besteuerungsgrundlage ist die Bruttowertschöpfung des Unternehmens einschließlich Investitionen.
- Mehrwertsteuer vom Einkommensstyp: StGegenstand ist ebenfalls die Bruttowertschöpfung des Unternehmens einschließlich Investitionen. Die USt auf In-

vestitionen wird aber durch Erstattung der in den Abschreibungen enthaltenen Vorsteuer pro rata temporis neutralisiert.

- Typ der Konsumsteuer: Bemessungsgrundlage sind die Aufwendungen für den Konsum; Aufwendungen für Investitionen unterliegen der Steuer nicht. Technisch wird dieses Belastungsergebnis erreicht, indem der Unternehmer, die auf investierte Güter entfallende MwSt als Vorsteuer abziehen kann und die MwSt nur beim Endverbraucher definitiv wird.

Die europäische MwSt, folglich auch die deutsche USt, ist Konsumsteuer (Belastung des Letztverbraucher). Ökonomisch entspricht eine USt vom Konsumsteuer-typ einer konsumorientierten ESt, bei der Investitionen und Ersparnisbildung sofort zum Abzug zugelassen werden (sparerorientierte ESt/Cash-Flow-Steuer), so dass nur das konsumierte Einkommen mit ESt belastet wird. Im Rahmen eines insgesamt konsumorientierten Systems haben ESt als direkte Konsumeinkommensteuer und MwSt als indirekte Konsumbesteuerung dieselbe Belastungsrichtung. Im Unterschied zur MwSt als indirekter Konsumbesteuerung erlaubt die KonsumESt die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse der StPfl.

Traditionell ist die deutsche ESt kapitalorientiert, dh., besteuert wird das erwirtschaftete Einkommen unabhängig von der Art seiner Verwendung. Seit Ende der 1990er haben indes vermehrt Elemente einer partiellen Zins- und Spärbereinigung Einzug in das EStRecht gehalten (s. Anm. 15). Dennoch ist es nicht zu einer Zielkongruenz gekommen. Die USt bezweckt eine allgemeine Belastung des Letztverbrauches, die ESt die Erfassung des Erwerbseinkommens. Wesentliche Unterschiede bestehen auch hinsichtlich der rechtl. Systematik, der Besteuerungstechnik und der Terminologie. Im Mittelpunkt des UStTatbestands stehen die Begriffe Unternehmer, Unternehmen, Leistung und Entgelt. Das EStRecht erfasst sämtliche natürlichen Personen mit ihrem (Netto-) Einkommen. Der örtliche Geltungsbereich der USt beschränkt sich auf das Inland (Territorialitätsprinzip), während die ESt zumindest bei Ansässigen vom Welteinkommensprinzip beherrscht ist.

881 2. Parallele Begrifflichkeiten und Verweise des UStG auf das EStG

Ungeachtet der prinzipiellen Verschiedenheit knüpft das UStG an mehreren Stellen an estl. Begriffe und Tatbestände an oder bildet selbst Tatbestände, die estl. Parallelen haben. Während in der Vergangenheit eine Tendenz zu gleichlaufender Auslegung bestand, insbes. indem estl. Begriffsinhalte weitgehend unreflektiert auch für UStZwecke zugrunde gelegt wurden (s. etwa noch ohne Berücksichtigung der unionsrechtl. Bindungen im UStRecht *Helsper*, UStKongressbericht 1982/83, 167 [179 ff.]; hierzu ausführl. Einf. ESt. (Stand 2/1990) Anm. 421, 425 ff., abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf), hat sich heute die Erkenntnis durchgesetzt, dass es im Hinblick auf die unterschiedliche Teleologie beider Steuern (*Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, Einf. UStG Rz. 887 [4/2013]; *Helsper*, UStKongressbericht 1982/83, 167 [176]; s. auch bereits BFH v. 19.4.1979 – V R 11/72, BStBl. II 1979, 420), vor allem aber aus europarechtl. Gründen einer eigenständigen Begriffsbestimmung bedarf.

Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden:

Auslegung paralleler Begriffe: Verwenden EStG und UStG die gleichen Begriffe, zB „Selbständigkeit“ (§ 2 Abs. 1 UStG), „land- und forstwirtschaftliche Betriebe“ (§ 24 UStG), dann ist ein am EStG orientiertes Begriffsverständnis nur insoweit

zulässig, als dieses mit den unionsrechtl. Vorgaben der MwStSystRL vereinbar ist (zum Gebot richtlinienkonformer Auslegung s. Anm. 411). Selbst wenn der Wortlaut der MwStSystRL die Übernahme der estl. Auslegung erlaubt, ist diese nur dann zulässig, wenn sie mit der Teleologie des UStR vereinbar ist (so etwa die an § 4 Abs. 5 Nr. 1 orientierte Auslegung des in § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG verwendeten Begriffs der Geschenke von geringem Wert, s. EuGH v. 30.9.2010 – C-581/08 – EMI Group Ltd., Slg 2010, I-08607). Vereinfachungszwecke einer gleichlaufenden Auslegung treten dahinter zurück. Die Zuordnung zum ustl. Unternehmensvermögen hat unabhängig von der Frage der Zugehörigkeit zum BV zu erfolgen, da der EuGH in stRSpr. bei gemischt genutzten WG von einem freien Zuordnungswahlrecht ausgeht (hierzu krit. *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 17 Rz. 336 ff.). § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG, der unter Orientierung an der estl. Grenze für gewillkürtes BV die Zuordnung zum Unternehmensvermögen bei einer unternehmerischen Nutzung von weniger als 10 % ausschließt, ist in der MwStSystRL so nicht vorgesehen, findet aber mittlerweile in der Ermächtigung des Art. 395 Abs. 2 MwStSystRL eine Grundlage.

Ausdrückliche Verweisungen: Knüpft das UStG durch Verweisung unmittelbar an Tatbestände des nicht harmonisierten Ertragsteuerrechts an (zB Ausschluss des Vorsteuerabzugs gem. § 15 Abs. 1a UStG für Aufwendungen, für die ein estrechtl. Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5 Sätze 1 bis 4 oder § 12 Nr. 1 gilt, Verweis auf § 18 Abs. 1 Nr. 1 durch § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG sowie Verweis auf den BgA Art nach dem KStG in § 2 Abs. 3 UStG), ist ebenfalls zunächst zu prüfen, ob der estl. Tatbestand, an den das UStG anknüpft, (zufällig) den Vorgaben der MwStSystRL entspricht bzw. ob diese Spielräume eröffnet, welche die Anknüpfung an die estl. Begriffe erlauben. Ist dies nicht der Fall, stellt sich die Frage, ob sich der Rechtsanwender über den Wortlaut der Verweisung hinwegsetzen darf. Dies ist über den Anwendungsvorrang (s. Anm. 401, 425) grds. nur zugunsten des Stpfl. zulässig.

3. Berücksichtigung der Umsatzsteuer im Rahmen des Einkommensteuertatbestands

a) Umsatzsteuer bei der Einkünfteermittlung

882

Die USt ist infolge des Vorsteuerabzugs innerhalb der Unternehmenskette grds. kein Kostenfaktor, sondern hat wirtschaftlich den Charakter eines Durchlaufpostens. Rechtlich ist die USt jedoch integraler Bestandteil der Gegenleistung.

Bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich wird die USt idR nicht erfolgswirksam, weil der UStForderung gegen den Abnehmer eine UStVerbindlichkeit gegen das FA gegenübersteht. Gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG kommt es, soweit derselbe Voranmeldungszeitraum betroffen ist, zu einer Verrechnung, so dass lediglich ein UStÜberschuss als Verbindlichkeit, ein Vorsteuerüberschuss als Forderung zu bilanzieren ist. Das handelsbilanzielle Verrechnungsverbot des § 346 Abs. 2 Satz 1 HGB steht nicht entgegen. Im Fall der Anzahlung (Entstehung der USt bereits vor Ausführung der Leistung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4, Buchst. b UStG) wird die UStVerbindlichkeit gem. § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 durch Bildung eines aktiven RAP neutralisiert.

Bei Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 bzw. im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten wird die USt rechtl. nicht zu den durchlaufenden Posten gezählt. Vereinnahmte USt (inkl. der vom FA erstatteten UStBeträge) gehört hier zu den BE (Einnahmen), verausgabte USt (an Lieferanten entrichtete Vorsteuer sowie an

das FA abgeführte USt) zu den BA (WK). Die estl. Berücksichtigung dieser Zahlungen richtet sich bei der Überschussrechnung nach den estl. Grundsätzen (Zufluss-Abfluss-Prinzip), nicht nach den ustrechtl. Vorschriften.

Unentgeltliche Wertabgaben: § 12 Nr. 3 schließt den Abzug der auf Entnahmen (unentgeltliche Wertabgaben iSv. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG) entfallenden USt aus. Die Vorschrift hat deklaratorische Wirkung, weil es an der betrieblichen/beruflichen Veranlassung fehlt.

883 b) Umsatzsteuer bei der Bewertung

Dem System der MwSt entsprechend sind nach § 9b Vorsteuerbeträge iSd. § 15 UStG, soweit sie bei der USt abgezogen werden können, nicht zu den AK oder HK von WG zu rechnen. Hingegen gehört die nichtabziehbare Vorsteuer zu den AK oder HK (Einzelheiten hierzu und zur Vorgehensweise bei teilweisem Vorsteuerabzug s. Erläuterungen zu § 9b); das gilt auch für die Überschussrechnung. Bei der Bestimmung des Teilwerts ist fiktive USt zu berücksichtigen, soweit der Stpfl. bei der Wiederbeschaffung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (*Stadie in Raul Dürrwächter*, Einf. UStG Rz. 880 [4/2013]).

884–899 Einstweilen frei.

F. Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Rechtsgebieten

900 I. Einkommensteuer und Einheit der Rechtsordnung

Schrifttum: Nachweise des Schrifttums vor 1990 s. auch Einf. ESt. (Stand 2/1990) Anm. 450, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf.

Engisch, Die Einheit der Rechtsordnung, 1935; *Tipke*, Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, JZ 1975, 558; *Kley*, Der BFH, die „Einheit der Rechtsordnung“ und die Schatten der Vergangenheit, FR 1981, 81; *Flume*, Steuerwesen und Rechtsordnung, 1986, 9 ff.; *Baldus*, Die Einheit der Rechtsordnung, Diss. 1995 (aus rechtshistorischer Sicht); *Raupach*, Darf das Steuerrecht andere Teile der Rechtsordnung stören? – Zur Eigenständigkeit des Steuerrechts und deren Grenzen, in *J. Lang* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, 1995, 105; *Tipke*, Über die Einheit der Steuerrechtsordnung, in *Wendt/Höfling/Karpen* (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, 1996, 741 ff.; *D. Felix*, Einheit der Rechtsordnung; zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur, Habil. 1998; *P. Kirchhof*, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, StuW 2000, 316; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 57 ff.; *Weber-Grellet*, Die fortschreitende Emanzipation des Steuerrechts, StuW 2016, 226; *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rz. 44 ff.

Das EStG weist nicht nur zahlreiche Wechselbezüglichkeiten zu anderen Steuergesetzen auf (s. Anm. 800–883), sondern auch zu anderen Rechtsgebieten. Zum einen knüpft das EStG in mannigfaltiger Weise an Begriffe anderer Rechtsgebiete, insbes. des Zivilrechts, an. Die Tatbestände wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, die durch die ESt erfasst werden sollen, unterliegen den Vorgaben anderer Rechtsgebiete und werden durch diese geformt. Zum anderen wird in anderen Rechtsgebieten zT auf estl. Begriffe zurückgegriffen (s. § 2 Abs. 5a), zT konstituiert das ESt-Recht in anderen Rechtsgebieten geregelte Sachverhalte (zB Berechnung von Scha-

densersatz oder Unterhalt). Zur „unerwünschten“ Rechtsquelle (s. *Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, 1986) für andere Rechtsgebiete wird das StRecht, wenn es gleiche wirtschaftliche Sachverhalte je nach (zivil-)rechtl. Ausgestaltung unterschiedlich belastet, weil dann die Gefahr besteht, dass die rechtl. Gestaltung nicht mehr nach betriebswirtschaftlicher Sinnhaftigkeit, sondern nach möglichen StVorteilen gewählt wird.

Verfassungsrechtliche Grundlage und Wirkungen: Das Gebot der Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung wird auf das Rechtsstaatsprinzip zurückgeführt (*D. Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 1998, 177 ff.). Die für die gesamte Rechtsordnung geltende Verfassungsbindung bildet eine gemeinsame Grundwertung für sämtliche Rechtsgebiete. So kann etwa die Definition des Existenzminimums im EStR nicht von der im Sozialhilferecht abweichen, vorausgesetzt, Letzteres ist an dem ausgerichtet, was für eine menschenwürdige Existenz (Art. 1 GG iVm. den Freiheitsrechten) erforderlich ist. Der Grundfreibetrag muss dann mindestens den sozialhilferechtl. Regelsätzen entsprechen (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246). Zur Auflösung von Wertungswidersprüchen kann es erforderlich sein, eine Werteabwägung vorzunehmen (*Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rz. 47), bei der dann im Einzelfall zu entscheiden ist, welcher Wertung Vorrang einzuräumen ist (vgl. das Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5 Nr. 8 und 10 für betrieblich veranlassten Aufwand zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen mit dem Strafrecht und zum Schutz der Gesamtrechtsordnung). Das BVerfG folgert darüber hinaus, dass der lenkende StGesetzgeber nicht zu den Wertungen des primär zuständigen Sachgesetzgebers in Widerspruch treten darf (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106 [118]; s. auch Anm. 318). Innerhalb der StRechtsordnung findet der Einheitsgedanke im Gebot der Widerspruchsfreiheit und Folgerichtigkeit (*P. Kirchhof*, StuW 2000, 316; Anm. 267) Niederschlag, die verfassungsgerichtlich allerdings idR nur innerhalb einzelner StGesetze zur Anwendung gebracht werden, dh. innerhalb des EStG gelten, aber nicht im Verhältnis des EStG zu anderen StGesetzen (zu Recht krit. *Tipke*, FS Friauf, 1996, 740 [755 f.]).

Grundsätzliche Eigenständigkeit der Steuerrechts: Jenseits der Vermeidung verfassungsrelevanter Wertungswidersprüche hat das Postulat der Einheit der Rechtsordnung dagegen wenig anleitende Kraft. Für sich betrachtet ist es eine Leerformel. Die Rechtsordnung ist die gedankliche Zusammenfassung einer Reihe rechtl. Subsysteme, die je für sich ihre eigene Systematik, Sachgesetzlichkeit und Teleologie besitzen. Auch das StRecht wird von eigenständigen Sachgesetzlichkeiten beherrscht, die sowohl ein eigenständiges Begriffsverständnis als auch eigenständige Wertungen rechtfertigen bzw. verlangen (*Wassermeyer*, StuW 1979, 209, [211]). Gesetzgebung wie Rechtsanwendung haben primär diesen Sachgesetzlichkeiten zu folgen. Ein besonderes Interesse an einer rechtsgebietsübergreifenden einheitlichen Auslegung von Begriffen ist nicht begründbar. Ein mit der Forderung nach Einheitlichkeit einhergehender etwaiger Vereinfachungszweck ist den rechtsgebiets-spezifischen Sachgesetzlichkeiten untergeordnet.

§§ 40, 41 AO als einfachgesetzliche Ausprägungen der Eigenständigkeit einkommensteuerlicher Wertungen: Die Eigenständigkeit des StRechts kommt einfachgesetzlich in §§ 40, 41 AO zum Ausdruck. Die Teleologie des StRechts, wirtschaftlich leistungsfähige Stpfl. gleichmäßig zur Staatsfinanzierung heranzuziehen, erfordert es, sich partiell von den Wertungen anderer Rechtsgebiete zu lösen. Damit wird positivrechtl. eine grundsätzliche Indifferenz des StRechts gegenüber au-

bersteuerlichen Wertungen, man kann auch von Wertneutralität sprechen, verankert (BFH v. 28.11.1977 – GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105 [109]). So ist etwa der Rechtsgedanke des Verbraucherschutzes, dem zivilrechtl. Formvorschriften dienen, für die Erfassung des wirtschaftlichen Erfolgs eines Rechtsgeschäftes irrelevant; der Verzicht auf die Besteuerung von Sachverhalten, die auf gegen §§ 134, 138 BGB verstoßenden Rechtsgeschäften beruhen, wäre wertungswidersprüchlich.

§§ 40, 41 AO stellen keine Durchbrechung des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung dar, sondern sind lediglich Ausdruck der wirtschaftlichen Grundhaltung des StRechts. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Individuums, an die die Besteuerung in gleichmäßiger Weise anknüpfen soll, ist eine ökonomische und keine ethische Kategorie. Die Bestimmung des § 40 AO ist somit nicht Ausdruck einer fiskalistischen Haltung, sondern entspricht der Forderung nach Gleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte. Von der Teleologie des StRechts, speziell des EStRechts, her ist die Gesetzwidrigkeit oder Sittenwidrigkeit eines Verhaltens ein unerhebliches Differenzierungskriterium. Ein Widerspruch zu den Wertungen des Strafrechts oder des bürgerlichen Rechts besteht nicht: Das Strafrecht belegt den Täter für sein missbilligtes Verhalten mit einer Freiheits- oder Geldstrafe; das StRecht verhindert, dass er einen vermögensrechtl. Vorteil, den er durch die Straftat erlangt hat, anders als der ehrliche Stpfl., ungeschmälert behalten darf. Andererseits wird gesetz- oder sittenwidriges Verhalten durch seine Besteuerung nicht etwa „sanktioniert“, vielmehr wird vermieden, dass ein solches Verhalten durch unterlassene Besteuerung prämiert wird; mit der Erhebung der Steuer wird insofern kein Werturteil gefällt, sondern nur das Ziel einer wirtschaftlich gleichmäßigen und damit gerechten Besteuerung verfolgt. Die praktischen Folgen, die sich aus dem Nebeneinander von Besteuerung, Strafe und Herausgabe oder Schadensersatz ergeben (zur stl. Behandlung des Verfalls s. Anm. 950), können im Einzelfall zu Härten führen. Solche nur von Fall zu Fall auftretenden praktischen Unzulänglichkeiten einer gesetzlichen Regelung berechtigen aber nicht dazu, eine gesetzliche Vorschrift generell nicht anzuwenden.

901–909 Einstweilen frei.

II. Einkommensteuer und Privatrecht

Schrifttum: Nachweis des historischen Schrifttums s. im Wesentlichen Einf. ESt. (Stand 2/1990) vor Anm. 451, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf.

Becker, Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht, *StuW* 1939, Sp. 745; *Tipke*, Steuerrecht und bürgerliches Recht, *JuS* 1970, 149; *Spanner*, Zum Verhältnis des Steuerrechts zum bürgerlichen Recht, in *Tipke/Vogel* (Hrsg.), *Verfassung, Verwaltung, Finanzen*, FS Gerhard Wacke, 1972, 181; *Meincke*, Bürgerliches Recht und Steuerrecht, *JuS* 1976, 693; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, *Habil.* 1980; *Beisse*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, *StuW* 1981, 1; *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, *Habil.* 1983; *Locher*, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, *Habil.* 1983; *Walz*, Die steuerrechtliche Herausforderung des Zivilrechts, *ZHR* 1983, 281; *Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, 1986; *Urbas*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, *Diss.* 1987; *Döllerer*, Handelsrecht und Steuerrecht – Einheit der Rechtsordnung?, *StuW* 1988, 203; *List*, Privatrecht und Steuerrecht, in *Knobbe-Keuk* (Hrsg.), *Handelsrecht und Steuerrecht*, FS Georg Döllerer, 1988, 369; *Schulze-Osterloh*, Zivilrecht und Steuerrecht, *AcP* Bd. 190 (1990), 139; *Koller*, Privatrecht

und Steuerrecht, Eine Grundlagenstudie zur Interpendenz zweier Rechtsgebiete, Habil. 1993 (zum schweizerischen Recht); *Schick*, Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts? – Zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung Steuerrecht – Privatrecht, Diss. 1993, 43 ff.; *Klingelhöffer*, Die Bedeutung des Steuerrechts bei der Auslegung und Anwendung zivilrechtlicher Normen, DStR 1997, 544; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 43 ff.; *Eibelshäuser*, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, DStR 2002, 1426; *Schön*, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW 2005, 247; *Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, Habil. 2013; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rz. 32; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, § 4 AO Rz. 322–335 (10/2011); *Hüttemann*, in Steuerrechtliche Rechtsanwendung zwischen Eigenständigkeit und Maßgeblichkeit des Zivilrechts, in *Droege/Seiler* (Hrsg.), Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, 115.

1. Beziehungen zwischen Einkommensteuerrecht und Privatrecht

910

Beziehungen zwischen EStRecht und Privatrecht bestehen auf mehreren Ebenen:

Anknüpfung an privatrechtliche Gestaltungen: Die Tatbestände des EStG knüpfen stl. Folgen an Vorgänge oder Gegebenheiten, die ihrerseits idR mit Hilfe der Instrumente des Privatrechts gestaltet sind. Die Verknüpfung geschieht teils mit Hilfe einer eigenen strechtl. Terminologie („Eigenbegriffe“), teils unter Verwendung der privatrechtl. Terminologie. Daraus ergeben sich verschiedene Fragestellungen:

- Hat der StGesetzgeber bei der Tatbestandsbildung an die Ordnungsstrukturen des Privatrechts anzuknüpfen oder ist er diesbezüglich autonom?
- Welche Bedeutung hat das privatrechtl. Begriffsverständnis für die Auslegung gleichlautender strechtl. Begriffe?
- Welche Bedeutung hat die privatrechtl. Qualifikation von Rechtsgeschäften für die stl. Beurteilung?
- Ist die Abgabenbehörde an die privatrechtl. Gestaltung gebunden?

Mangelnde Gestaltungsneutralität: Das EStRecht ist nicht gestaltungsneutral (*Vogel*, StuW 1980, 209); die stl. Belastung differiert – auch bei im Wesentlichen gleichem wirtschaftlichem Hintergrund – je nach Organisationsform, Finanzierungsform etc. Die Auswahl des privatrechtl. Instrumentariums wird daher auch durch estl. Gesichtspunkte bestimmt (Steuerplanung). Manche Institutionen des Privatrechts verdanken ihre Bedeutung in der Rechtswirklichkeit vorwiegend der (erwarteten) günstigen stl. Behandlung (zB Nießbrauch; Verbreitung der GmbH & Co. KG).

Einfluss auf privatrechtliche Streitfragen: Bei der Entscheidung über privatrechtl. Streitfragen ist in vielen Fällen auch auf die estl. Konsequenzen Rücksicht zu nehmen (*Schulze-Osterloh*, AcP 190 [1990], 139 [143 ff.]; *Klingelhöffer*, DStR 1997, 544). Speziell gilt dies für die Zumessung von Schadensersatz, Versorgung und Unterhalt.

2. Kein Primat des Privatrechts

911

Die Diskussion über das Verhältnis zwischen Privatrecht und StRecht ist seit Beginn des letzten Jahrhunderts, mit einem Höhepunkt in der Weimarer Zeit, intensiv und in Wellenbewegungen geführt worden (ausführliche historische Aufarbeitung Einf. ESt. (Stand 2/1990) Anm. 452–454, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf). Heute ist die Auffassung von der relativen Eigenständigkeit

des StRechts vorherrschend. Zwar sind StRecht und Privatrecht als Teile einer einheitlichen Rechtsordnung nicht voneinander unabhängig. Die wirtschaftlichen Sachverhalte, die das StRecht erfassen möchte, beruhen regelmäßig auf privatrechtl. Gestaltungen. Allerdings interessiert sich das StRecht mehr für die wirtschaftlichen Auswirkungen, das Privatrecht mehr für die Instrumente, mit denen die Wirkungen erzielt wurden (*Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 1 Rz. 32). Besteuert werden nicht Verträge, sondern wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die freilich durch das Zivilrecht determiniert wird. Privatrecht und StRecht beobachten denselben Sachverhalt aus unterschiedlicher Perspektive, es besteht kein Vorrang des Privatrechts, sondern in der zeitlichen Anwendungsfolge eine bloße Vorherigkeit der Anwendung des Privatrechts gegenüber dem StRecht (*P. Kirchhof, JbFStR 1979/80, 256; P. Kirchhof, StuW 1983, 180; Schön, StuW 2005, 247 [251]*). Die eigenständige Zielsetzung (Lastenverteilung nach den Kriterien austeilender Gerechtigkeit, außerfiskalische Zwecke), die besondere Terminologie und die Systematik des StRechts erfordern grds. eine eigene Tatbestandsbildung und eine selbständige Bewältigung terminologischer und dogmatischer Probleme. Aus privatrechtl. Gestaltungen kann daher nicht unmittelbar auf die stl. Rechtsfolgen geschlossen werden.

912 3. Folgerungen für den Einkommensteuergesetzgeber

Nach vom BFH geteilter Auffassung des BVerfG ist der Gesetzgeber grds. frei, an das Privatrecht anzuknüpfen oder eigenständige strechtl. Begriffe zu entwickeln (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [198]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [249f.]; zur Entwicklung der Rspr. s. Einf. ESt. (Stand 2/1990) Anm. 456, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/EStG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf). So soll es dem StGesetzgeber bspw. unbenommen sein, die zivilrechtl. Rechtsform zum Anknüpfungspunkt von Besteuerungsunterschieden zu machen und für die Bestimmung stl. Zurechnungssubjekte das Zivilrecht zugrunde zu legen. Dies ist jedoch dann zweifelhaft, wenn eine stl. Differenzierung anhand der zivilrechtl. Gestaltung nicht zumindest typischerweise mit unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit korrespondiert, die eine unterschiedliche Besteuerung rechtfertigen kann. Die unmittelbare Anknüpfung von Steuertatbeständen an zivilrechtl. Kategorien (Eigentum, Rechtsform, Haftung etc.) ist grds. nur sinnvoll, wenn sie wirtschaftliche Sachverhalte repräsentieren, die Steuerwürdigkeitsentscheidungen erlauben. Dann dient die Anknüpfung an das Zivilrecht der Vereinfachung. Eine gleichlaufende Auslegung ist möglich, wenn sie auch der stl. Systematik und Teleologie entspricht. Probleme entstehen jedoch, wenn die Ausgestaltung der zivilrechtl. Legaltypen, an die das StRecht anknüpft, disponibel ist, so dass in ihnen unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte eingekleidet werden können, die strechtl. nicht mehr vergleichbar sind und deshalb grds. einer differenzierenden Betrachtung bedürften (zB Differenzierung zwischen typischer und atypischer stiller Gesellschaft zwecks Zuordnung zwischen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4).

Entscheidet sich der Gesetzgeber für eine Anknüpfung an das Zivilrecht, muss er dessen weitere Entwicklung zur Kenntnis nehmen. Die Rspr. des BVerfG ist hierzu wenig konsistent. Einerseits hat das Gericht im Hinblick auf die weitgehende unterhalts- und vermögensrechtl. Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft mit der Ehe aus Art. 3 Abs. 1 GG eine Pflicht zur stl. Gleichbehandlung

durch einheitliche Anwendung des Ehegattensplittings abgeleitet, obwohl der Privatrechtsgesetzgeber sich gerade nicht dafür entschieden hat, die Ehe im Sinne einer „Homo-Ehe“ für gleichgeschlechtliche Partner zu öffnen (s. Anm. 615). Andererseits weigert das BVerfG sich, gleichheitsrechtl. Konsequenzen aus der Tendenz zur gesellschaftsrechtl. Annäherung von PersGes. und KapGes. zu ziehen (*Hennrichs*, FR 2010, 721 [722 f.]).

4. Folgerungen für die Gesetzesanwendung

a) Auslegung

913

Die Normen des EStG verwenden an vielen Stellen privatrechtl. Begriffe. Die Auslegung der im EStRecht verwendeten Begriffe muss jedoch der eigenen Teleologie des StRechts Geltung verschaffen. Es besteht weder eine Vermutung für noch gegen eine einheitliche Auslegung von dem Privatrecht entstammenden Rechtsbegriffen (BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 [214]; *Drüen in Tipke/Kruse*, § 4 AO Rz. 324 [10/2011] mwN; aA *Schön*, StuW 2005, 247 [254]). Soweit im Hinblick auf die stl. Sachgesetzhlichkeiten erforderlich und soweit es der Wortlaut zulässt, muss sich die stl. Auslegung vom privatrechtl. Verständnis lösen. Es besteht keine Maßgeblichkeit des Privatrechts für das StRecht. Allerdings kann sich die Auslegung nicht über die eindeutige Entscheidung des StGesetzgebers, an bestimmte zivilrechtl. Rechtsinstitute anzuknüpfen, zB zwischen ESt und KSt anhand der zivilrechtl. Rechtsform zu differenzieren (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [757 f.]), hinwegsetzen (zur Bedeutung des historischen Gesetzgebers *Schön*, StuW 2005, 247 [254]). Auch für die Auslegung von StGesetzen gelten die gebräuchlichen Auslegungsmethoden, dh. auch die Wortlautgrenze. Die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise findet ihren Niederschlag in den §§ 39 bis 42 AO, erweitert aber im Übrigen die Auslegungsmöglichkeiten nicht über den Wortlaut hinaus. Wirtschaftliche Betrachtung entspricht der speziellen estrechtl. Teleologie, muss sich aber in den allgemeinen Methodenkanon fügen.

b) Bedeutung der zivilrechtlichen Ausgestaltung des Sachverhalts und der Gültigkeit der zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte für die Besteuerung

aa) Bedeutung der zivilrechtlichen Gültigkeit der zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte

914

Schrifttum: *Benne*, Die Anfechtung als Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung im Einkommensteuerrecht, BB 1980, 1846; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Habil. 1980, 228 ff.; *Schulze-Osterloh*, Zivilrecht und Steuerrecht, AcP Bd. 190 (1990), 139 ff.; *Meyer-Arndt*, Inhalt und Bedeutung von § 41 Abs. 1 AO, dargestellt anhand von drei Fallgruppen, in *Herzig* (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung, FS Gerd Rose, 1991, 374; *Schön*, Steuern im Bereicherungsausgleich, ZHR 155 (1991), 247; *Hahn*, Das Scheingeschäft im steuerrechtlichen Sinne – Zur Dogmatik des § 41 Abs. 2 AO, DStZ 2000, 433; *Crezelius*, Scheingeschäfte und Strohmannengeschäfte – insbesondere im Steuerrecht, in *Baumann/von Dickhuth-Harrach/Marotzke* (Hrsg.), Gesetz, Recht, Rechtsgeschichte, FS Gerhard Otte, 2005, 39; *Heuermann*, Simulation im Steuer- und Zivilrecht, DB 2007, 416; *Piltz*, Zum Irrtum über Steuerfolgen, in *Mellinghoff* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, 2011, 677; *Wollweber*, Der Steuerirrtum – Zu den Rechtsfolgen steuerlicher Fehlvorstellungen bei Vertragsschluss, in *Binnewies/Spatscheck* (Hrsg.), FS Michael Streck, 2011, 275; *Engelberth*, Rückabgewickelte Verträge am Beispiel von Sale-Lease-Back-Geschäften – Umgang mit unwirksamen Rechtsgeschäften, NWB 2012, 2331; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, 1648 ff.

Für die Einkommensbesteuerung ist es gleichgültig, ob der Sachverhalt, der den estl. Tatbestand erfüllt, auf einem privatrechtl. gültigen Geschäft beruht. Gemäß der allgemeinen Vorschriften §§ 40, 41 Abs. 1 AO ist die Gültigkeit von Rechtsgeschäften für die Besteuerung irrelevant, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Erg. dennoch eintreten lassen. Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich; sofern ein anderes Rechtsgeschäft dadurch verdeckt wird, ist dieses für die Besteuerung maßgebend (§ 41 Abs. 2 AO). Letzteres entspricht der zivilrechtl. Unerheblichkeit von Scheingeschäften (§ 117 BGB); s. *Schön*, *StuW* 2005, 247 (252).

Tatsächliche Durchführung als Voraussetzung: Voraussetzung der stl. Anerkennung ist stets die tatsächliche Durchführung. Der ESt wird nicht der vereinbarte Vertragsinhalt, sondern das wirtschaftliche Erg. der tatsächlichen Durchführung zugrunde gelegt.

Keine generellen Einschränkungen für Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen: § 41 AO gilt auch für Rechtsgeschäfte unter nahen Angehörigen. Die frühere Rspr., wonach § 41 Abs. 1 AO in diesen Fällen nicht zur Anwendung kommt und die stl. Anerkennung von der zivilrechtl. Wirksamkeit der Rechtsgeschäfte abhängig ist, lässt sich, wie zwischenzeitlich auch der BFH erkennt, nicht mit Art. 6 Abs. 1 GG vereinbaren. Zwar mangelt es in der Familie am Interessenkonflikt, so dass Zweifel an der Ernstlichkeit formunwirksamer Verträge berechtigt sind. Zivilrechtliche Wirksamkeit, Klarheit, Eindeutigkeit sowie Fremdüblichkeit sind aber keine Tatbestandsmerkmale, sondern nur Indizien. Bei nachgewiesener tatsächlicher Durchführung darf die stl. Anerkennung nicht versagt werden; s. BFH v. 3.3.2004 – X R 14/01, BStBl. II 2004, 826; BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015; zurückzuführen auf den sog. Oderkonten-Beschluss des BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; jetzt grds. auch BMF v. 23.12.2010 – IV C 6 - S 2144-07/10004, BStBl. I 2011, 37; ausführl. *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 41 AO Rz. 28 ff. (1/2014).

Einkommensteuerliche Folgen der Rückabwicklung eines Rechtsgeschäfts: § 41 AO ist eine Norm des Steuerschuldrechts. Das verfahrensrechtl. Pendant bildet § 175 AO. Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dieser Bestimmung ist ein StBescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das stl. Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Ob die Rückabwicklung eines (unwirksamen) Rechtsgeschäfts auch stl. Rückwirkung entfaltet, hängt davon ab, ob die Unwirksamkeit ex tunc wirkt (zB Anfechtung) oder nur ex nunc. Die stl. Wirkung muss nicht notwendigerweise mit der zivilrechtl. übereinstimmen, sondern richtet sich nach dem jeweiligen StTatbestand (*Loose* in *Tipke/Kruse*, § 175 AO Rz. 27 [1/2012]; *Wollweber*, FS Streck, 2011, 275 [277 f.], zu den Rechtsfolgen von Irrtümern über die stl. Wirkungen von Rechtsgeschäften). Die tatsächliche Durchführung und die hieraus resultierende StTatbestandsverwirklichung (zB Zufluss von Einnahmen) kann grds. nicht im Nachhinein aus der Welt geschafft werden (BFH v. 19.8.2009 – I R 3/09, BStBl. II 2010, 249 [250]; im Einzelnen *Piltz*, FS Spindler, 2011, 693 [695 ff.]; *Wollweber*, FS Streck, 2011, 275).

915 bb) Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) als Grenze der Beachtlichkeit rechtlicher Gestaltungen

Schrifttum: Zur Literatur vor 1990 s. Nachweise Einf. ESt. (Stand 2/1990) vor Anm. 456, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/media/ESTG_Einf_162_02-1990_komplett.pdf.

Flick, Mißbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung, in *Kirchhof/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, 1994, 329; *M. Klein*, Die nicht „angemessene rechtliche Gestaltung“ im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO, Diss. 1994; *Fischer*, Die Umgehung des Steuergesetzes, DB 1996, 644; *Lee*, Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zueinander, Diss. 1999; *Sieker*, Umgehungsgeschäfte – Typische Strukturen und Mechanismen ihrer Bekämpfung, Habil. 2001; *Gassner*, Das allgemeine und das besondere Umgehungsproblem im Steuerrecht, in *Drenseck/Seer* (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, 183; *Drißen*, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, 154; *Hey*, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung, StuW, 2008, 167; *Hey*, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO, BB 2009, 1044; *Then*, Der Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO im Rahmen von Vermietungseinkünften, Diss. 2009; *Hey*, Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch, DStJG 33 (2010), 139; *Kirchhof*, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung, DStJG 33 (2010), 9; *Rödder*, Steuergestaltung aus Sicht der Beratungspraxis, DStJG 33 (2010), 93; *Schön*, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, DStJG 33 (2010), 29; *Tanzer*, Der Gesamtplan im Rahmen steuerlicher Tatbestände, DStJG 33 (2010), 189; *Wendt*, § 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, DStJG 33 (2010), 117; *Gabel*, Spezielle Missbrauchsnormen und der allgemeine Gleichheitssatz, StuW 2011, 3; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, 1660 ff.; *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 116; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, Habil. 2019; sowie AO-Kommentare zu § 42 AO.

Grundsatz der Gestaltungsfreiheit: Steuerrechtliche Tatbestände haben idR Zustände oder Vorgänge zum Gegenstand, die ihrerseits mit Hilfe des privatrechtl. Instrumentariums gestaltet sind. Häufig ist es dabei möglich, den gleichen wirtschaftlichen Effekt auf verschiedenen rechtl. Wegen zu erreichen (zB die tätige Mitwirkung eines Familienangehörigen durch familienhafte Mitarbeit, Dienstvertrag, Werkvertrag oder Gesellschaftsvertrag; die finanzielle Ausstattung einer KapGes. durch Eigenkapitalzufuhr oder Gesellschafterdarlehen). Strittig ist, ob das StRecht an die gewählte privatrechtl. Gestaltung gebunden ist, oder anders formuliert: ob für das StRecht der gewählte rechtl. Weg (die Form) oder der wirtschaftliche Effekt (der Gehalt) maßgebend ist.

In einem ersten Schritt akzeptieren BVerfG und BFH die vom Stpfl. gewählte rechtl. Gestaltung. Nach der Leitentscheidung des BVerfG (BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23 und 34/57, BVerfGE 9, 237 [249 f.]), steht es jedem Stpfl. grds. frei, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht. Auf dieser Grundlage respektiert der BFH grds. die gewählte zivilrechtl. Gestaltung (s. etwa BFH v. 2.3.1966 – II 113/61, BStBl. III 1966, 509 [510]; BFH v. 28.1.1972 – VIII R 4/66, BStBl. II 1972, 322 [323]; BFH v. 17.4.1974 – II R 4/67, BStBl. II 1974, 521; BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 [277]; BFH v. 12.7.1988 – IX R 149/83, BStBl. II 1988, 942 [943]; BFH v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 214 [215]). Im Besonderen erkennt der BFH einen Grundsatz der Finanzierungsfreiheit an, wonach es dem Stpfl. freistehen soll, sein Unternehmen entweder mit Fremd- oder Eigenkapital auszustatten (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193 [197]).

Steuerumgehung als durch Missbrauch qualifizierte Gestaltung: Allerdings führt der Grundsatz der Gestaltungsfreiheit nicht zur unbedingten Anerkennung der zivilrechtl. Gestaltung. Zum einen kann bereits die steuerrechtsspezifische Auslegung zivilrechtl. Begriffe zu einer vom Zivilrecht abweichenden Beurteilung führen. Zu weitgehend wäre aber eine umfassende wirtschaftliche Betrachtung, die sich über die steuergesetzliche Verwendung zivilrechtl. Begriffe hinwegsetzt und

Sachverhalte unter allgemeinen Steuerwürdigkeitserwägungen fingiert. Über die Wortlautgrenze kann aber § 42 AO hinweghelfen, soweit eine durch Missbrauch qualifizierte Steuerumgehung vorliegt (zur verfassungsrechtl. Einordnung s. Anm. 207 ff.). Seit 2008 bedarf es hierfür gem. § 42 Abs. 2 AO einer unangemessenen rechtl. Gestaltung, die beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dem Missbrauchsvorwurf kann der Stpfl. begegnen, wenn er für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. Das zentrale Tatbestandsmerkmal der Unangemessenheit der Gestaltung ist normativ anhand des Normzwecks des umgangenen StTatbestands zu ermitteln. § 42 AO greift daher nicht ein, wenn StGesetze an privatrechtl. Begriffe oder Tatbestände anknüpfen und diese der Besteuerung ohne Rücksichtnahme auf den wirtschaftlichen Gehalt zugrunde legen wollen. Ebenso wenig greift sie ein, wenn Stl. Eigenbegriffe verwendet werden, deren Inhalt dem Gesetzeszweck voll entsprechen. In beiden Fällen besteht keine Diskrepanz zwischen Wortlaut und Normzweck. Die Vorschrift betrifft somit (nur) StTatbestände, die mit privatrechtl. Begriffen oder Tatbeständen operieren, aber nach ihrem erschließbaren Zweck bestimmte wirtschaftliche Gegebenheiten erfassen sollen, bei denen also ein Spannungsverhältnis zwischen Wortlaut und gesetzgeberischer Intention festzustellen ist; Systematisierung der § 42 AO-Rspr. zur ESt bei *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 42 AO Rz. 55 ff. (5/2010). Um der eher restriktiven Rspr. des BFH zu begegnen, normiert der Gesetzgeber spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften, die den Missbrauch – idR unwiderlegbar – typisieren (s. *Flick*, FS Klein, 1994, 329 [341 ff.]; *Hey*, StuW 2008, 167; *Gabel*, StuW 2011, 3). Diese Regeln gehen § 42 AO vor (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO) und lassen grds. keinen Rückgriff auf § 42 AO zu (BFH v. 28.12.2013 – I R 25/12, BFH/NV 2014, 904 [906]).

916–929 Einstweilen frei.

930 III. Einkommensteuer und Sozialrecht

Schrifttum: *OECD*, Negative Income Tax, 1974; *P. Kirchhof*, Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, JZ 1982, 305; *Mitschke*, Steuer- und Transferordnung aus einem Guß, 1985; *Ch. Franz*, Einkommensbegriffe im Steuer- und Sozialrecht, StuW 1988, 17; *Martens*, Sozialrechtsnormen im Steuerrecht, StVj. 1989, 199; *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Habil. 1993; *Gutachten der Experten-Kommission*, „Alternative Steuer-Transfer-Systeme“ – Probleme einer Integration von Einkommensbesteuerung und steuerfinanzierten Sozialleistungen, Heft 59 der BMF-Schriftenreihe, 1996; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 38 ff.; *Kaltenborn*, Abgaben und Sozialtransfer in Deutschland, 2003, 29 ff.; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 275 ff.; *Hinz*, Einkommensteuerrecht und Sozialrecht – Gegensätzlichkeit und Nähe, Diss. 2004; *Mellinghoff* (Hrsg.), Steuern im Sozialstaat, DSTJG 29 (2006); *G. Leisner*, Existenzsicherung im Öffentlichen Recht, Habil. 2007, 340–364; *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts – Zur wechselseitigen Abstimmung von Steuerrecht und Sozialrecht, Diss. 2011; *Seiler*, Staatliches Nehmen – Staatliches Geben – Zum wechselbezüglichen Selbststand von Steuer- und Sozialrecht, AöR 136 (2011), 95; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rz. 39; *Schlegel*, Sozialrecht und Steuerrecht aus der Sicht des Bundessozialgerichts, in FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 625.

Jahresberichte über das Sozialrecht in der Rspr. des BFH in JbSozR (Bearbeiter: *Palm*, JbSozR 28 [2007], 523; 29 [2008], 493; 30 [2009], 545; *Axer*, JbSozR 31 [2010], 583; 32 [2011], 593).

Steuerrecht und Sozialrecht sind komplementäre Bausteine des staatlichen Transfersystems (s. auch *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 277 ff.). Zwischen ESt und Sozialrecht bestehen daher mehrere Berührungspunkte, wobei beide Rechtsgebiete gleichrangig und gleichberechtigt nebeneinander stehen (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 39; aA *Martens*, StVj 1989, 199: Vorrang des Sozialrechts).

Verfassungsrechtliches Gebot der Steuerfreiheit des sozialhilferechtl. Existenzminimums: Unmittelbar wirkt das Sozialrecht nach der Rspr. des BVerfG auf die Höhe der stl. Freibeträge (Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag) ein, die so bemessen sein müssen, dass jedenfalls das nach Sozialhilferecht maßgebliche sozialkulturelle Existenzminimum stfrei bleibt (insbes. BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 670/78, BVerfGE 61, 319 [344]; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 [94 f.]; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 [259]). Es handelt sich um eine Untergrenze. Um keine Fehlanreize zu setzen, sollte das nach ESt verbleibende Nettoeinkommen als Erg. eigener Arbeit grds. oberhalb des Sozialhilfe-niveaus liegen (sog. Lohnabstandsgebot), s. *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rz. 39. Aus verfassungsrechtl. Sicht gibt es dabei allerdings keine Bindung an die konkrete Ausgestaltung des Sozialhilferechts. Einerseits ist der EStGesetzgeber, sollten die sozialhilferechtl. Leistungsansprüche hinter dem verfassungsrechtl. garantierten Existenzminimum zurückbleiben, verpflichtet, eigenständig höhere Freibeträge anzusetzen. Andererseits muss das StRecht auch unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Rechtsordnung (s. Anm. 900) überzogene Sozialleistungen nicht nachvollziehen. Die hiermit verbundenen Wertungswidersprüche und Fehlanreize wären im Sozial- und nicht im StRecht zu korrigieren; zur Maßgeblichkeit des Sozialrechts im Einzelnen *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, 2018, 67–114.

Einkommen als Maßgröße einkommensteuerlicher und sozialhilferechtl. Leistungsfähigkeit/Bedürftigkeit:

- ▶ *Bereinigung des einkommensteuerlichen Einkommens um sozialrechtliche Transfers:* Aus dem stl. Einkommensbegriff sind sozialrechtl. Transfers auszuscheiden, vgl. zB § 3 Nr. 1, 2, 2a, 2b (s. auch *G. Leisner*, Existenzsicherung im Öffentlichen Recht, 2007, 362 f.); aber sachgerechte Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1.
- ▶ *Einkommen als Bedürftigkeitsmaß für Zwecke des Sozialrechts:* Sozialrechtliche Leistungsgewährung ist in erheblichem Maße von der ökonomischen Position der Leistungsdestinatäre abhängig (im Einzelnen *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 287 ff.). Als Indikator der ökonomischen Position (Bedürftigkeit) werden häufig Maßgrößen des EStRechts verwendet. Diese Anknüpfung bietet den Vorteil der Rechtssicherheit und administrativen Vereinfachung, weil auf die Ergebnisse eines bereits durchgeführten amtswegigen Verfahrens abgestellt werden kann. Inhaltlich bestehen hingegen gegen eine unveränderte Übernahme des Einkommens im strechtl. Sinn als Bedürftigkeitsmaßstab erhebliche Bedenken:
 - Der die ökonomische Position tangierende, aus Praktikabilitätsgründen jedoch stl. nicht erfasste Bereich ist in den letzten Jahren zwar kleiner geworden (zur Ausweitung des Einkommensbegriffs s. Anm. 600), kann aber dennoch erheblichen Umfang annehmen (zB nicht erfasste Veräußerungsgewinne).

- Das an sich stbare Einkommen wird durch außerfiskalische Zielsetzungen, die nach wie vor auch durch Aushöhlung der Bemessungsgrundlage verwirklicht werden, modifiziert.
- Sozialhilferechtliche Leistungsfähigkeit setzt Liquidität voraus; diese spielt aber bei der Einkommensermittlung im Rahmen des BV-Vergleichs keine Rolle.
- Posten, die für die Bedürfnisbefriedigung nicht disponibel sind (insbes. Aufwand für Personensteuern), sind aus steuersystematischen Gründen im Einkommen enthalten.

Das stpfl. Einkommen ist danach nur ein beschränkt geeigneter Gradmesser der absoluten wirtschaftlichen Position des Stpfl. Aber auch die relativen Positionen werden nicht zutr. zum Ausdruck gebracht: Zwei Stpfl. mit gleich hohem stl. Einkommen können über völlig verschieden hohe wirtschaftliche Einkommen, somit über verschieden hohe wirtschaftliche Dispositionskraft verfügen. Erforderlich wäre daher die Entwicklung eines eigenen, allenfalls aus den stl. Begriffen durch entsprechende Adaptierung gewonnenen Einkommensbegriffs. Gleichzeitig sind beide Bereiche trotz der begrifflichen Verknüpfungen nicht konsequent aufeinander abgestimmt (*G. Leisner*, Existenzsicherung im Öffentlichen Recht, 2007, 363). So sind etwa direkte Familienleistungen und familienbedingte StVergünstigungen nicht hinreichend miteinander verzahnt (*Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Leistungen in Deutschland, IFSt-Schrift Nr. 460 [2010]). Für ein Steuer- und Transfersystem aus einem Guss ist das Modell der negativen ESt entwickelt worden.

Verfolgung gesellschaftspolitischer Umverteilungsziele im Steuer- und Sozialrecht: Am augenfälligsten kommt die Verwirklichung sozialstaatlicher Umverteilung im progressiven EStTarif zum Ausdruck (zu dieser Begr. der Progression s. Anm. 19). Allerdings können die Umverteilungswirkungen richtigerweise nur bei einer Gesamtschau aller Steuerarten, einschließlich direkter Transferleistungen beurteilt werden.

931–939 Einstweilen frei.

940 IV. Einkommensteuer und Insolvenzrecht

Schrifttum: *Loose*, Die Rolle der Finanzverwaltung im Insolvenzverfahren nach der InsO, StuW 1999, 20; *Farr*, Die Besteuerung in der Insolvenz, 2005, 125 ff.; *Kahlert/Rühland*, Sanktions- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl. 2011, 653–702; *Hölzle*, Konkurrenz von Steuerrecht und Insolvenzrecht, BB 2012, 157; *Kelterborn*, Die große dreistufige Insolvenzrechtsreform und deren steuerliche Auswirkungen, BB 2012, 159; *Bodden*, Einkommensteuer bei Insolvenz einer natürlichen Person, FR 2014, 1114; *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Aufl. 2014; *Hannig*, Insolvenz und Steuern. Grundlagen der Insolvenzanfechtung, StuStud. 2014, 217; *Kahlert*, Insolvenzrecht und Steuern – Gemeinsam für ein wettbewerbsfähiges Insolvenzrecht, ZIP 2014, 1101; *Roth*, Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl. 2016, 329 ff.; *Beck/Dobler* in *Beck/Depré* (Hrsg.), Praxis der Insolvenz, 3. Aufl. 2017, § 35 Rz. 39 ff.; *Meyer*, Insolvenzrecht und Steuerrecht, in FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, 659; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 12. Aufl. 2019.

Bedeutung der Insolvenzeröffnung: Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bewirkt in estl. Hinsicht keine Trennung des Vermögens des Insolvenzschuldners

und der Insolvenzmasse. Der Insolvenzschuldner bleibt StSchuldner. Ihm sind nicht nur die vor der Eröffnung des Verfahrens, sondern auch die vom Insolvenzverwalter für die Insolvenzmasse oder aus der Verwertung der Masse erzielten Einkünfte zuzurechnen. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens berührt nicht den Steuerabschnitt. Auch im Jahr der Insolvenzeröffnung hat eine einheitliche Veranlagung stattzufinden.

Stellung des Steuergläubigers in der Insolvenz: Der Steuergläubiger nimmt am Insolvenzverfahren mit gleichen Rechten und Pflichten wie andere Gläubiger teil. Ein Vorrecht des Staats (früher § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO) gibt es nicht mehr. Damit wollte der Gesetzgeber der zum 1.1.1999 in Kraft getretenen InsO die Gleichrangigkeit aller Gläubiger auch gegenüber staatlichen Ansprüchen verwirklichen. Damit ist von großer Bedeutung, ob eine Forderung als Insolvenzforderung oder als vorrangig zu befriedigende Masseforderung (§ 53 InsO) zu behandeln ist.

- ▶ *Im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung begründete Steueransprüche* dürfen nach Insolvenzeröffnung nicht mehr per Verwaltungsakt durchgesetzt werden. Entsprechende StBescheide sind nach hM mit Ausnahme von Erstattungsbescheiden nichtig (BFH v. 18.12.2002 – I R 33/01, BStBl. II 2003, 630). Im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung nicht abgeführte Steuern sind bloße Insolvenzforderungen. Dabei stellt der IV. Senat des BFH nicht auf die Entstehung mit Ablauf des VZ gem. § 38 AO iVm. § 36 ab, sondern auf den einzelnen unselbständigen Besteuerungstatbestand, zB die Veräußerung einzelner WG (BFH v. 16.5.2013 – IV R 23/11, BStBl. II 2013, 759). Liegt diese nach der Insolvenzeröffnung, handelt es sich insoweit bei der StForderung um eine Masseverbindlichkeit; abweichend der I. Senat (BFH v. 23.2.2011 – I R 20/10, BStBl. II 2011, 822), wonach es darauf ankommen soll, wann der zugrundeliegende zivilrechtl. Sachverhalt verwirklicht wurde. Kritisch im Hinblick auf die durch die uneinheitliche Rechtsprechungspraxis begründete Rechtsunsicherheit *Kahlert*, ZIP 2014, 1101 (1103 ff.).
- ▶ *Nach Insolvenzeröffnung begründete Steueransprüche* stellen nach § 53 InsO vorweg zu befriedigende Masseverbindlichkeiten dar. Sie sind nicht durch Handlungen des Insolvenzverwalters begründet (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 InsO), weil Steueransprüche gem. § 38 AO durch Tatbestandsverwirklichung kraft Gesetzes entstehen, können aber „in andere Weise“ durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet sein (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 InsO). Die Festsetzung erfolgt durch StBescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter (Bekanntgabeadressat), auch wenn StSchuldner weiterhin der Insolvenzschuldner ist.
- ▶ *Für Steueransprüche aufgrund der insolvenzfreien Tätigkeit* des Insolvenzschuldners haftet allein der Insolvenzschuldner mit seinem insolvenzfreien Vermögen.

Stellung des Insolvenzverwalters: Gemäß § 34 AO hat der Insolvenzverwalter alle stl. Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen, dh. insbes. EStErklärungen abzugeben. Nicht umfasst ist die Abgabe von Erklärungen für die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns von PersGes., da diese zu den insolvenzfreien Angelegenheiten der PersGes. zählen (s. *Loose in Tipke/Kruse*, § 34 AO Rz. 25 [10/2012]).

Notwendigkeit der Aufteilung der Einkommensteuerschuld:

- ▶ *Bei Insolvenzeröffnung während des einkommensteuerlichen Veranlagungszeitraums* muss die mit Ablauf des VZ entstehende EStSchuld auf den Zeitraum vor und nach Insolvenzeröffnung aufgeteilt werden. Dies kann nach BFH (BFH v. 11.11.1993 – XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477) anhand der zeitanteiligen Einkünfte erfolgen. Dabei bleiben die Auswirkungen auf die EStProgression ebenso unberücksichtigt wie Abzüge vom Gesamtbetrag der Einkünfte (SA, agB, persönliche Freibeträge). Die Zuordnung stiller Reserven wird nicht nach zeitan-teiliger Entstehung, sondern nach Aufdeckung entschieden.
- ▶ *Bei insolvenzfreier Tätigkeit des Insolvenzschuldners* bedarf es ebenfalls einer Aufteilung der EStSchuld.

Lohnsteuer in der Insolvenz des Arbeitgebers: Die LSt ist eine Steuer, die der ArbN schuldet (§ 38 Abs. 2 Satz 1), die jedoch für seine Rechnung vom ArbG einzubehalten und abzuführen ist. Erfüllt der ArbG diese Verpflichtung nicht, so haftet er gem. § 42d.

- ▶ *Rückständige Lohnsteuer:* Hat der ArbG vor Insolvenzeröffnung Löhne ausbezahlt und LSt nicht abgeführt, so ist der Haftungstatbestand vor Insolvenzeröffnung erfüllt worden. Der daraus resultierende Haftungsanspruch ist Insolvenzforderung. Die Haftungsschuld ist im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung nicht nur begründet, sondern schon entstanden. Ist der Haftungsanspruch vor Insolvenzeröffnung noch nicht durch Haftungsbescheid festgesetzt worden (Fälligkeitsvoraussetzung), muss die noch nicht fällige Schuld gem. § 41 InsO abgezinst werden (*Kahlert in Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 3. Aufl. 2017, 678*).
- ▶ *Rückständige Löhne:* Zahlt der Insolvenzverwalter nach Insolvenzeröffnung rückständige Löhne, so hat (lediglich) der ArbN einen Anspruch auf Auszahlung des Bruttolohns, und zwar in der Form der Auszahlung des Nettolohns an ihn und der Abführung der LSt an das FA. Eine Forderung des FA auf Geldzahlung entsteht in diesem Zeitpunkt nicht. Die LSt bildet daher keine Massekosten, sondern wird vom Insolvenzverwalter für Rechnung des ArbN abgeführt. Den Insolvenzverwalter trifft zunächst nur die Dienstleistungspflicht gegenüber den FinBeh., die LSt anzumelden und abzuführen. Bei Pflichtverletzung entsteht ein LStHaftungsanspruch gegen den Insolvenzverwalter als Masseschuld (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO). Daneben tritt die persönliche Haftung des Insolvenzverwalters gem. § 69 AO.
- ▶ *Lohnforderungen für Tätigkeiten nach Insolvenzeröffnung:* Gleiches gilt für die Auszahlung von Löhnen nach Insolvenzeröffnung. Auch hier hat der ArbN Anspruch auf Auszahlung des Bruttolohns (mit Abführung der LSt an das FA). Eine Forderung (Haftungsanspruch) des FA gegen die Masse entsteht erst, wenn die Abführung nicht erfolgt; in diesem Fall nicht wegen der Tätigkeit des ArbN, sondern als Folge einer Unterlassung des Konkursverwalters, die idR auch eine persönliche Haftung begründet.

941–949 Einstweilen frei.

V. Einkommensteuer und Strafrecht

Schrifttum: *Clafsen*, Besteuerung des Unrechts. Das Wirklichkeitsprinzip des § 40 AO im Lichte der Einheit der Rechtsordnung, Diss. 1981; *J. Lang*, Geschenke, Spenden, Schmiergelder im Steuerrecht, JbFStR 1983/84, 195; *von Crailsheim*, Die steuerrechtliche Behandlung von Schmiergeldzuwendungen, Diss. 1987; *Wohlfahrt*, Ertragsteuerliche Erfassung deliktischen Vermögenserwerbs, StBp. 1989, 184; *Boldt*, Schmiergelder im Einkommensteuerrecht, Diss. 1999; *Dalbauer*, Die Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten nach VwGH und BFH, RdW 2009, 305; *Fellmeth*, Die Übernahme von Geldbußen und Geldstrafen durch den Arbeitgeber auf dem lohnsteuerlichen Prüfstand, FR 2012, 1064; *Pflaum*, Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechtliche Rechtsfolgen und Verfahrenskosten im Ertragsteuerrecht, StBp. 2014, 339; *Schönfeld/Bergmann*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kartellbußen, DStR 2014, 2323; *Schönfeld/Haus/Bergmann/Erne*, Geldbußen von Bundeskartellamt und Kommission wegen Kartellverstößen sind abzugsfähig, DStR 2017, 73.

Siehe ferner § 4 vor Anm. 1700 und 1845; § 12 vor Anm. 139.

Eine Verknüpfung von ESt und Strafrecht besteht sowohl auf der Einnahmenseite als auch auf der Ausgabenseite:

- Auf der Einnahmenseite stellt sich die Frage, wie Einkünfte aus einer strafbaren Tätigkeit zu behandeln sind.
- Auf der Ausgabenseite geht es um die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit strafbaren Tätigkeiten und speziell um die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und sonstigen Rechtsfolgen mit Strafcharakter.

Grundsätzlich sehen die Tatbestände des EStG keine Differenzierung nach der strafrechtl. Qualifikation eines Verhaltens vor. Der Besteuerungsanspruch entsteht unabhängig davon, ob der Sachverhalt ein strafbares Verhalten inkludiert (s. auch § 40 AO). Es wäre zudem wertungswidersprüchlich, den Straftäter durch Verzicht auf die Besteuerung der wirtschaftlichen Früchte der Straftat zu „belohnen“. Demnach sind auch Einkünfte aus strafbarer Tätigkeit der ESt zu unterwerfen. Allerdings begründet § 40 AO keinen eigenen StTatbestand. Auch die Einkünfte aus strafbarem Verhalten können nur besteuert werden, wenn ein Tatbestand des EStG erfüllt ist. Einnahmen aus Bestechung, Erpressung können ggf. gem. § 22 Nr. 3 erfasst werden.

Besteuerung und strafrechtliche Sanktionen: Soweit aus der Straftat ein Vermögensvorteil erwachsen ist, unterliegt der Täter nicht nur einer (Geld- oder Freiheits-)Strafe, sondern auch dem Verfall, soweit nicht Ansprüche des Verletzten bestehen (§ 73 StGB). Der Verfall ist keine Strafe, sondern eine Sanktion eigener Art, die den Zweck verfolgt, dem Täter einen nach Befriedigung allfälliger zivilrechtl. Ersatzansprüche verbleibenden Gewinn wieder abzunehmen. Bei der umstrittenen Frage, ob der Verfall unter § 12 Nr. 4 Alt. 2 fällt (abl. BFH v. 14.05.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684), ist auch zu berücksichtigen, dass der Verfall seit 1992 nach dem sog. Bruttogewinnprinzip bemessen wird, so dass, unabhängig davon, ob der Verfall damit Strafcharakter angenommen hat, was für die Anwendung von § 12 Nr. 4 sprechen könnte, ein gleichzeitiges stl. Abzugsverbot zu einer Doppelbelastung mit eigenständigem Sanktionscharakter führen würde, s. auch § 12 Anm. 153. Das StRecht hat aber nicht die Aufgabe, das strafrechtl. Sanktionsrecht zu verschärfen.

Betriebsausgaben und Werbungskosten im Zusammenhang mit Straftaten und Ordnungswidrigkeiten: § 40 AO gilt sowohl für die Bezüge- als auch für die Aufwendungsseite. Die Tatbestände der BA und WK lassen eine Differenzierung nach

strafrechtl. Gesichtspunkten nicht zu. Auch vorsätzliches oder grob fahrlässiges strafbares Verhalten durchbricht den Zusammenhang mit der betrieblichen/beruflichen Sphäre nicht automatisch (s. Anm. 651). Der Gesetzgeber hat in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8, 8a und 10 in einzelnen Fällen im Interesse der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (s. auch § 4 Anm. 1102) den Aufwendungsabzug ausgeschlossen. Da es sich um Ausnahmen vom Veranlassungs- und objektiven Nettoprinzip handelt, sind die Ausschlussstatbestände eng auszulegen (s. BFH v. 9.6.1999 – I R 100/97, BStBl. II 1999, 658).

Private Abzugstatbestände: Eine Berücksichtigung von Aufwendungen, die durch strafbares Verhalten veranlasst sind, als außergewöhnliche Belastung scheidet idR aus, weil strafbares Verhalten die Zwangsläufigkeit der Belastung ausschließt (*Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 722; mit anderer Begr. § 33 Anm. 186: missbräuchliche Inanspruchnahme von § 33).

Steuervergünstigungen für strafbare Tatbestände? Ob für strafbare Tatbestände außerfiskalisch motivierte StVergünstigungen in Anspruch genommen werden können, ist nicht allgemein zu entscheiden. Maßgebend ist der Begünstigungstatbestand und seine Teleologie. § 40 AO ist richtigerweise nicht auf StVergünstigungen anwendbar (ebenso *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 5 Rz. 109; aA *Kruse* in *Tipke/Kruse*, § 40 AO Rz. 20 [6/2012]).

Beurteilung der Strafbarkeit durch die Finanzbehörden: Soweit StTatbestände nicht an eine (rechtskräftige) Verurteilung, sondern an die Erfüllung von Straftatbeständen anknüpfen bzw. Tatbestandsmäßigkeit und Rechtswidrigkeit ausreichen lassen (zB § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10), treffen die Steuerbehörden die entsprechenden Feststellungen. Es besteht keine Bindungswirkung von Entscheidungen der Strafverfolgungsbehörden oder Strafgerichte.

951–999 Einstweilen frei.

G. Internationales Steuerrecht

Schrifttum: *Bühler*, Über einige Prinzipien des internationalen Steuerrechts, *FinanzArchiv* 20 (1959/60), 151; *Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm. Eine Untersuchung über die Grundfragen des so genannten internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts, 1965; *Mössner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, *DStJG* 8 (1985), 135; *Martha*, The Jurisdiction to Tax in International Law – Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction, 1989; *Vogel*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in *Kirchhoff/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik*, FS Franz Klein, 1994, 361; *Vogel*, Internationales Steuerrecht, *DStZ* 1997, 269; *Rosenbloom*, International Tax Arbitrage and the „International Tax System“, *Tax Law Review* 53 (1999), 137; *Lang*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime?, *ISr* 2002, 609; *Schön*, Tax Competition in Europe – The National Perspective, *European Taxation* 2002, 490; *Teather*, The Benefits of Tax Competition, 2005; *Avi-Yonah*, Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime, *BIT* 2007, 130; *Lehner*, Die Reform der Kapitaleinkommensbesteuerung im Rahmen des Verfassungs- und Europarechts, in *Schön* (Hrsg.), *Einkommen aus Kapital*, *DStJG* 30 (2007), 60; *Schön*, Persons and Territories – on the International Allocation of Taxing Rights, *British Tax Review* 2010, 554; *Kofler*, Indirect Credit versus Exemption: Double Taxation Relief for Intercompany Distributions, *BIT* 2012, 77; *Englisch/Krüger*, Zur Völkerrechtswidrigkeit extraterritorialer Effekte der französischen Finanztransaktionssteuer, *ISr* 2013, 513; *Achatz* (Hrsg.), *Internationales Steuerrecht*, *DStJG* 36 (2013), 167; *Gosch*, Missbrauchsabwehr im internationalen Steuerrecht,

DStJG 36 (2013), 201; *Konrad/Keen*, The Theory of International Tax Competition and Coordination, in *Auerbach/Chetty/Feldstein/Saez* (Hrsg.), Handbook of Public Economics, Bd. 5, 2013, 257; *Lang*, Rechtsquellen und Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, DStJG 36 (2013), 7; *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2. Aufl. 2013; *Lehner*, Internationale Reichweite staatlicher Besteuerungshoheit, in *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 251; *Shaviro*, Fixing U.S. International Taxation, 2014; *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014; *Ismer*, Die Bedeutung des einfachgesetzlichen Systems für die finanzgerichtliche Rechtsfindung, in *Fischer/Mellinghoff* (Hrsg.), FS Heinrich List, 2015, 108; *Shaviro*, 10 Observations Concerning International Tax Policy, Tax Notes, June 1, 2016, 1; *Hofer/Weidlich*, Steuerplanung durch IP-Box-Regime in Europa, IWB 2016, 737; *Gadžo*, The Principle of „Nexus“ or „Genuine Link“ as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal, Intertax 2018, 194; *Ismer*, Was ist internationale Doppelbesteuerung?, FS Moris Lehner, 2019, 27; *Hey/Härtwig*, US-Steuerreform 2017: Dritter Weg zwischen Territorialitätsprinzip und Welteinkommensprinzip, FS Moris Lehner, 2019, 75; *Mazzoni*, Present at the Creation: Archival Research and Evidence on the Origins of the Single Tax Principle, Intertax 2019, 813.

Speziell zu BEPS: *Jochimsen*, Der Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen – die (Ab)Wege der OECD – Anmerkungen zum Bericht zu Aktionspunkt 6 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2014, 865; *Naumann/Groß*, Die Dokumentation von Verrechnungspreisen – Der OECD Bericht zu Maßnahme 13 des BEPS Action Plan, IStR 2014, 792; *Valta*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt – Teil 1 [Missbrauchsabwehr], ISR 2014, 176; *Valta*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt – Teil 3: Hybride Gestaltungen, ISR 2014, 249; *De Broe/Luts*, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, Intertax 2015, 122; *Fehling*, Das BEPS-Projekt auf der Zielgeraden – was bedeutet dies für Deutschland?, FR 2015, 817; *Fehling*, Neues zu den Herausforderungen für die Besteuerung der Digitalen Wirtschaft – Der Abschlussbericht zu Maßnahme 1 des BEPS-Aktionsplans liegt vor, IStR 2015, 797; *Kroppen/Rasch*, Immaterielle Vermögenswerte – Neudefinition des Fremdvergleichsgrundsatzes? – Die finalen Aktionspunkte 8–10 der BEPS-Initiative, IWB 2015, 828; *OECD*, Erläuterung – OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Paris 2015, www.oecd.org/ctp/beps-erlauterung-2015.pdf; *Radmanesh*, Empfehlungen für eine effektive Hinzurechnungsbesteuerung (sog CFC-Regelungen) – Aktionspunkt 3 des OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Aktionsplans, IStR 2015, 895; *OECD*, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>; *Eilers/Benz*, Empfehlungen zur Umsetzung der Maßnahmen zum BEPS-Projekt von OECD/G20 in Deutschland, IStR 2016, Beihefter, 1; *Fehling*, Post-BEPS: Wie geht es nach den BEPS-Empfehlungen weiter?, IWB 2016, 153; *Groß*, Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise – Der G20/OECD-Abschlussbericht zu Maßnahme 13 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2016, 359; *Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, Überlegungen für eine nationale Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle (BEPS-Maßnahme 12: Mandatory Disclosure Rules), IStR 2016, 803; *Ismer*, BEPS und DBA – Ein Überblick über die vorgeschlagenen Änderungen des OECD-MA, in *Lüdicke* (Hrsg.), Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, 2016, 23; *Ismer/Gradl*, Mehrwertsteuer und BEPS: Der Bericht der OECD zu Aktionspunkt 1 (Digitale Wirtschaft), MwStR 2016, 324; *Kok*, The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6, Intertax 2016, 606; *Oppel*, Das BEPS-Projekt der OECD/G20 – Kerninhalte der Abschlussberichte und Auswirkungen auf das deutsche (internationale) Steuerrecht, SteuK 2016, 53; *Rasch*, BEPS-Aktionspunkt 14: Die Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen, Die „Peer Review Documents“ der OECD, IWB 2016, 868; *Schmidt-Hefß*, Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte – Der Bericht zu Maßnahme 7 des OECD-Aktionsplans, IStR 2016, 165; *Staats*, Zur „Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen“ – Der OECD-Bericht zu Maßnahme 4 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2016, 135; *van der Ham/Retzer*, BEPS Aktion Nr. 7 zu Betriebsstätten und die Auswirkungen auf die Betriebsstättengewinnabgrenzung, IStR 2016, 749; *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland – Hinweise für eine

zulässige und zugleich effiziente gesetzliche Regelung, 2016; *Wagemann*, Verschärfungen des Betriebsstättenbegriffs nach OECD-MA – Der finale BEPS Aktionsplan 7, IWB 2016, 14; *Ditz/Qulitzsch*, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, DStR 2017, 281; *Verhoeg/Breuer*, Hybrid Entity Issues in a Tax Treaty Context: OECD Approach versus Actual Tax Treaties, Intertax 2016, 684; *Julien/Koch/Szudoczky*, What Has Changed in the Limitation on Benefits Clause of the 2016 US Model?: Technical Modifications, Policy Considerations and Comparisons with Base Erosion and Profit Shifting Action 6, Intertax 2017, 12; *Awasthi*, Transformation of Tax Laws: A Global Perspective, Intertax 2017, 175; *Fehling/Kampermann*, Generalthema I: Assessing BEPS – origins, standards and responses, IStR 2017, 638; *Eilers/Oppel*, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen – Überblick über die Arbeiten der OECD und EU mit kritischer Einordnung, IStR 2018, 361; *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm; *Schön*, Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy, BIT 2018, 278; *Sinnig*, The Reflection of Data-Driven Value Creation in the 2018 OECD and EU Proposals, EC Tax Review 2018, 325; *Greil*, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft und Zuordnung von Besteuerungsrechten – A Brave New World, DStR 2019, 1653; *Kreienbaum*, Fortschritte bei der Digitalbesteuerung – Zweisäulenstrategie in der Diskussion, IStR 2019, 121; *Schön*, Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, IStR 2019, 647; *Weggenmann/Blank/Brunnhübner*, OECD Public Consultation Document/Programme of Work betreffend Vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft – schöne neue Steuerwelt?, IStR 2019, 769; *Ho/Turley*, GloBE – Overriding the Value Creation Principle as Lodestone of International Tax Rules?, Intertax 2019, 1070; *Englisch/Becker*, International Effective Minimum Taxation – the GloBE Proposal; WTJ 4/2019; *Zinowsky*, Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung – Diskussion des Arbeitsprogramms für die Verabschiedung einer neuen „Weltsteuerordnung“, IStR 2019, 811; *Pinkernell/Ditz*, Säule 2 des Arbeitsprogramms des Inclusive Framework on BEPS der OECD – kritische Anmerkungen zum GloBE-Proposal, ISR 2020, 1; *Lutz/Seebeck*, OECD veröffentlicht aktualisierte Guidance zum Country-by-Country Reporting, IStR 2020, 55; *OECD*, Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a „Unified Approach“ under Pillar One, 2019, www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf.

Gesamtdarstellungen: *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht – Gemeinschaftsrecht – Außensteuerrecht – Abkommensrecht, 4. Aufl. 2000; *Reith*, Internationales Steuerrecht – Handbuch zum Doppelbesteuerungs- und Außensteuerrecht und zu Gestaltungen grenzüberschreitender Investitionen, 2004; *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 2011; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015; *Wassermeyer/Richter/Schnitger*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 4. Aufl. 2017; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht; Außensteuerrecht – Doppelbesteuerungsrecht, 4. Aufl. 2017; *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2018; *Wilke/Weber*, Lehrbuch Internationales Steuerrecht, 14. Aufl. 2018; *Arnold*, International Tax Primer, 4. Aufl. 2019.

Innerstaatliche Regeln: *Hechtner*, Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009, BB 2009, 76; *Lehner*, Internationale Reichweite staatlicher Besteuerungshoheit, HStR XI, 3. Aufl. 2013, § 251.

Musterabkommen und deutsche Verhandlungsgrundlage: *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen Abkommenspolitik, 2008; *Ditz/Schönfeld*, Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, DB 2013, 1437; *Lüdicke*, Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2013, Beihefter, 25; *Daurer*, Tax Treaties and Developing Countries, Intertax 2014, 695.

Struktur und wesentliche Inhalte von DBA: *Lehner*, Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages – Dargestellt anhand eines Richtlinienvorschlages der EG-Kommission zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen, 1982; *Ismer/Sailer*, Der neue Art. 27 OECD-MA – Amtshilfe bei der Beitreibung und Sicherung von Steueransprüchen,

IStR 2003, 622; OECD, Manual on Assistance in the Collection of Taxes, 2007, www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/39261429.pdf; Avery Jones, Avoiding Double Taxation: Credit versus Exemption – The Origins, BIT 2012, 67; Schmidt, Freistellungsmethode auf dem Rückzug?, DStJG 36 (2013), 87; Becker, Internationale Zusammenarbeit – Konsultation und Verständigung, DStJG 36 (2013), 167; Seer, Verrechnungspreise, Einkünfteverlagerung – Gestaltung und Abwehr: Verfahrensrechtliche Instrumente (Dokumentationspflichten, APA) als Alternativen zur Bewältigung eines materiellen Bewertungsproblems?, DStJG 36 (2013), 337; Flüchter, Ein Mindeststandard für Verständigungsverfahren, peer reviews und die Aussicht auf mehr Schiedsklauseln, IStR 2015, 943; Salzmann, Kein Treaty Override durch Rechtsverordnungen auf Grundlage des § 2 Abs. 2 AO – BFH, Urteil vom 10.6.2015 – I R 79/13, IWB 2015, 855; Strotkemper, Aktuelle OECD-Statistik zu Verständigungsverfahren und Überlegungen zur Weiterentwicklung von Verständigungs- und Schiedsklauseln, IStR 2016, 479.

Speziell zum MLI: Geberth, OECD: Multilaterales Instrument zur Anpassung von DBA veröffentlicht (Aktionspunkt 15), GmbHR 2016, R 381; Kleist, A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects, Intertax 2016, 823; Benz/Böhmer, Das Multilaterale Instrument zur Umsetzung der abkommensrechtlichen Änderungsvorschläge der BEPS-Abschlussberichte, ISR 2017, 27; Reimer, Meilenstein des BEPS-Programms: Das Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung der DBA-relevanten Maßnahmen, IStR 2017, 1; Schön, Seminar E (IFA/OECD): Das Multilaterale Instrument, IStR 2017, 681; Valente, Action 15: Release of Multilateral Instrument, Intertax 2017, 219; Gradl/Kiesewetter, Das Mehrseitige Übereinkommen (Multilateral Instrument) zur Umsetzung abkommensbezogener Maßnahmen aus dem OECD/G20-BEPS-Projekt und dessen voraussichtliche Auswirkungen auf die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2018, 1.

Auslegung von DBA: Prokisch, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1994, 52; Dörr/Schmalenbach (Hrsg.), Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary, 2012; Ipsen (Hrsg.), Völkerrecht, 6. Aufl. 2014; Gabarino, Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary, 2016.

Weitere Abkommen: Stockmann, Völkerrechtliche Meistbegünstigungsklausel und Internationales Steuerrecht, IStR 1999, 129; Happ, Beilegung von Steuerstreitigkeiten zwischen Investoren und ausländischen Staaten durch Schiedsgerichte, IStR 2006, 649; Reimer, Steuerrechtliche Bezüge der völkerrechtlichen Meistbegünstigungspflichten, in Cordewener/Enchelmaier/Schindler (Hrsg.), Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten, 2006, 41; Aust, Modern Treaty Law and Practice, 2007; Heintzen, Die Befreiung ausländischer Diplomaten von deutscher Besteuerung, AVR 45 (2007), 455; Richter, Die Besteuerung der Altersbezüge von UN-Bediensteten in Deutschland, IStR 2007, 202; Walde/Kolo, Investor-State Disputes: The Interface Between Treaty-Based International Investment Protection and Fiscal Sovereignty, Intertax 2007, 424; Knöller, Die Bedeutung bilateraler Investitionsabkommen für das Recht der direkten Steuern, IStR 2008, 453; Kaur/Kosters, External Factors in Tax Policy: International Obligations, BIT 2012, 60; Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Starck (Hrsg.), Tax Rules in Non-Tax Agreements, 2012; Ismer/Endres/Piotrowski, Seminar I: Besteuerung und Nichtsteuerverträge, IStR 2014, 716; Simonis, BITs and Taxes, Intertax 2014, 234; Ismer/Piotrowski, A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes?, Intertax 2016, 348.

Speziell zum Informationsaustausch: Czakert, Seminar I: Der internationale Informationsaustausch bei der Festsetzung und Beitreibung von Steuern, IStR 2010, 567; Seer/Gabert, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, StuW 2010, 3; Eimermann, Das FATCA-Abkommen zwischen Deutschland und den Vereinigten Staaten – ein Überblick, IStR 2013, 774; Lappas/Ruckes, Die praktische Umsetzung von FATCA in Deutschland, IStR 2013, 929; Bozza-Bodden, Internationale Zusammenarbeit – Informationsaustausch, DStJG 36 (2013), 133; Czakert, Competent Authority Agreement – Common Reporting Standard – Der neue Standard für den automatischen Informationsaustausch im Steuerbereich, ISR 2014, 331; Marquardt/Betzinger, Internationaler Informationsaustausch in Steuersachen, BB 2014, 3033; Schmidt/Ruckes, OECD Common Reporting Standard – Hintergrund, Eckpunkte und Praxisaspekte, IStR 2014, 652; Grotherr, Auswirkungen einer innerstaatlichen Anwendbarkeit des Europarats-/OECD-Übereinkommens 1988/2010 über die gegenseitige Amtshilfe in

Steuersachen, IStR 2015, 845; *Seer/Wilms*, Der automatische Informationsaustausch als neuer OECD-Standard zur steuerlichen Erfassung des Finanzkapitals im Spannungsverhältnis zu Maßnahmen der Geldwäschebekämpfung, *StuW* 2015, 118; *Czakert*, Der Informationsaustausch zu Tax Rulings, IStR 2016, 985; *Lappas/Ruckes*, Die praktische Umsetzung des Common Reporting Standards in Deutschland, IStR 2016, 364; *Dölker*, Maßnahmen zur Schaffung von Steuertransparenz durch Amtshilfe und Informationsaustausch unter Steuerbehörden verschiedener Länder sowie durch nationale Gesetze in Deutschland, *BB* 2017, 279.

I. Grundlagen

1000 1. Begriff des internationalen Steuerrechts

Der Begriff „internationales Steuerrecht“ bezeichnet im weiteren Sinne die auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbaren Regelungen des materiellen Steuerrechts und die zugehörigen verfahrensrechtl. Vorschriften (*Lehner in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 3; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 1.1 ff., jeweils mwN; ein engeres Verständnis legt zugrunde etwa *M. Lang* in *DStJG* 36 [2013], 7). Er umfasst zunächst das einschlägige Völkerrecht (Internationales Steuerrecht ieS; zu diesem Begriff etwa *Bühler*, *FinanzArchiv* 20 [1959/60], 151). Dazu zählen insbes. das Recht der zwischen zwei oder mehr Vertragsstaaten geschlossenen DBA (dazu Anm. 1035 ff.), aber auch internationale Übereinkommen, wie das Übereinkommen über Informationsaustausch (s. Anm. 1054). Dem Begriff iwS unterfallen darüber hinaus auch die Vorschriften des innerstaatlichen Rechts (Außensteuerrecht) sowie weitgehend die – allerdings aufgrund ihres supranationalen Charakters inzwischen weitgehend verselbständigt gedachten – strechtl. Regeln des europäischen StRechts (dazu Anm. 400 ff.). Dieses Verständnis des Begriffs des internationalen StRechts bedeutet, dass jeder Staat sein eigenes internationales StRecht hat (zutr. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 1.5).

Das internationale Steuerrecht ist kein Kollisionsrecht (vgl. *Lehner in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 3; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 1.1 ff., jeweils mwN): Es bestimmt daher nicht die Anwendbarkeit einer Rechtsordnung bei gleichzeitiger Verdrängung aller anderen Rechtsordnungen. Vielmehr kennzeichnet es sich typischerweise durch ein Nebeneinander verschiedener Rechtsordnungen. Es finden auf die grenzüberschreitenden Sachverhalte regelmäßig Vorschriften verschiedener Rechtsordnungen parallel Anwendung. Die innerstaatlichen Behörden und Gerichte wenden dabei grds. nur das innerstaatliche StRecht ihres Staats sowie die völkerrechtl. Regeln an, nicht aber die Regeln der anderen betroffenen Staaten (zu zunehmenden Verflechtungen im Zuge des Kampfes gegen doppelte Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung s. aber Anm. 1007). Aus dieser Sicht erscheint es gerechtfertigt, aus der Perspektive des jeweiligen Staats von einem deutschen (bzw. französischen, belgischen usw.) internationalen StRecht zu sprechen. Das internationale StRecht unterscheidet sich damit fundamental vom Internationalen Privatrecht, das ein Kollisionsrecht ist.

2. Welteinkommensprinzip versus Territorialitätsprinzip

Das Welteinkommensprinzip (bzw. allgemeiner: das Universalitätsprinzip) unterwirft das Einkommen als StObjekt grds. umfassend der Besteuerung, unabhängig davon, wo auf der Welt die stbare Tätigkeit ausgeübt und wo der stl. relevante Erfolg eingetreten ist. Für in Deutschland unbeschränkt EStpfl. ist es demnach bspw. gleichgültig, ob die Einkünfte aus einer Tätigkeit in Deutschland oder in Monaco stammen. Das Welteinkommensprinzip ist grds. Rechtsfolge der unbeschränkten StPflcht, soweit deren Reichweite nicht durch Freistellung bestimmter Einkünfte aufgrund besonderer Regelungen beschränkt wird. Die unbeschränkte StPflcht wiederum knüpft regelmäßig an die Ansässigkeit (s. Anm. 1015; zur Diskussion um die Rechtfertigung dieser Anknüpfung s. *Schön*, *British Tax Review* 2010, 554; *Vogel*, FS Klein, 1994, 361) an; daneben sieht bspw. die USA eine unbeschränkte StPflcht ihrer Staatsangehörigen unabhängig von deren Ansässigkeit vor (vgl. etwa *Ismer/Riemer in Reimer/Rust*, 4. Aufl. 2015, Art. 4 Rz. 61).

Das Territorialitätsprinzip hingegen beschreibt die Situation, dass nur die Einkünfte aus Quellen aus dem jeweiligen Staat besteuert werden. Die Besteuerung beschränkt sich auf bestimmte auf dem Gebiet des jeweiligen Staates verwirklichte Steuertatbestände (zum Enumerationsprinzip des § 49 s. § 49 Anm. 111). Das Territorialitätsprinzip kommt zur Anwendung, wenn der Stpfl. im jeweiligen Staat die Voraussetzungen der unbeschränkten StPflcht nicht erfüllt, aber dort bestimmte Einkünfte erzielt. Darüber hinaus besteuern manche Staaten und Gebiete, wie Hongkong, auch die Gebietsansässigen nicht nach dem Welteinkommensprinzip, sondern nur mit den dort erzielten Einkünften, also nach dem Territorialitätsprinzip (vgl. etwa *Ismer/Riemer in Reimer/Rust*, 4. Aufl. 2015, Art. 4 Rz. 42). Abzugrenzen ist die Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip in Reinform einerseits von einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, die bestimmte ausländ. Einkünfte gleichwohl – uU zu ermäßigten StSätzen einbezieht (dazu *Hey/Härtwig*, FS Lehner, 2019, 75), und andererseits von einem System, die bestimmte ausländ. Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausnimmt. Dieses auch als *territorial system* bezeichnete Besteuerungsregime findet sich etwa im Vereinigten Königreich, wo ein Wahlrecht besteht, die Erg. von ausländ. BS sowie von Dividenden ausländ. Tochtergesellschaften aus der Bemessungsgrundlage der Besteuerung auszunehmen; Letzteres bedurfte einer gesonderten Anordnung aufgrund der an sich vorgesehenen vollen StPflcht bei gleichzeitiger Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft auf die Gewinne gezahlten ausländ. Steuern. Häufig wird die Besteuerung entsprechend dem Territorialitätsprinzip auch als Besteuerung im Quellenstaat bezeichnet. Dies darf dann aber weder mit der Erhebungsform der Quellenbesteuerung noch mit der Quellentheorie im Sinne des Dualismus der Einkunftsarten (s. Anm. 11 und 630) verwechselt werden.

3. Doppelbesteuerung

a) Begriff der Doppelbesteuerung

Der Begriff der (internationalen) Doppelbesteuerung im weiteren Sinne bezeichnet den doppelten Steuerzugriff auf dasselbe Steuersubstrat durch zwei verschiedene Staaten (allg. dazu *Mössner in DStJG* 8 [1985], 135 [137]; *Ismer*, FS Lehner, 2019, 27). Üblicherweise wird der Begriff auch im Sinne einer internationalen Mehrfachbesteuerung gebraucht und über doppelte Steuerzugriffe hinaus ganz allg. auf mehrfache Steuerzugriffe auf dasselbe Steuersubstrat durch mehrere Staa-

ten erstreckt. Man unterscheidet häufig zwischen der juristischen und der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung:

- ▶ *Internationale juristische Doppelbesteuerung* beschreibt nach allgemeinem Verständnis die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei Staaten von demselben Stpfl. für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum (vgl. etwa *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 7; *Vogel*, DStZ 1997, 269; OECD-MK, Einleitung Rz. 1).
- ▶ *Internationale wirtschaftliche Doppelbesteuerung* hingegen, die auch als Doppelbelastung bezeichnet wird, besteht darin, dass derselbe Wirtschaftsvorgang oder Vermögenswert in zwei Staaten in demselben Zeitraum bei unterschiedlichen Stpfl. besteuert wird (vgl. *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 9).

Diese Begriffsverständnisse sind nicht unproblematisch. Erstens verlangen sie beide die Erfassung in demselben Zeitraum (krit. etwa *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, Rz. 5). Das Erfordernis der Zeitraumidentität war zumindest so lange unschädlich, wie der Ausdruck „Doppelbesteuerung“ kein Rechtsbegriff war; dies hat sich aber inzwischen durch die EU-Streitbeilegungsrichtlinie geändert (s. Anm. 544b). Zweitens wird zu Recht geltend gemacht, dass eine Doppelbesteuerung nur dann vorliege, wenn die Belastung aus dem Besteuerungszugriff der beiden Staaten unangemessen hoch sei (s. etwa *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, Rz. 3 f.; ähnlich *Shaviro*, Fixing U.S. International Taxation, 2014, 6). In der Tat legen auch die DBA ein solches Verständnis zugrunde, wenn sie den Methodenartikel (s. Anm. 1045) mit Beseitigung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat überschreiben und dort zugleich die Anrechnungsmethode als Möglichkeit vorsehen. Dementsprechend sollte eine relevante internationale Doppelbesteuerung dahingehend verstanden werden, dass die Gesamtsteuerlast für einen grenzüberschreitenden Sachverhalt insgesamt höher ist, als dies in jedem der beiden Staaten ohne Grenzüberschreitung der Fall wäre (dazu näher *Ismer*, FS Lehner, 2019, 27 [29 ff.]).

1003 b) Ursachen der Doppelbesteuerung

Juristische Doppelbesteuerungen haben als Hauptursache erstens das Nebeneinander von unbeschränkter StPfl. einerseits und beschränkter StPfl. andererseits. Der Ansässigkeitsstaat besteuert dann grds. das Welteinkommen, während der Nichtansässigkeitsstaat (Quellenstaat) die aus seinem Territorium stammenden Einkünfte ebenfalls besteuert. Zweitens kann die Doppelbesteuerung auch auf mehrfache unbeschränkte StPfl. zurückzuführen sein. Dazu kann es kommen, wenn die beiden Staaten zwar dasselbe Anknüpfungsmerkmal für die unbeschränkte StPfl. verwenden, das Merkmal aber, wie der Wohnsitz iSv. § 8 AO, mehrfach verwirklicht werden kann oder wenn die beiden Staaten die zugrundeliegenden Tatsachen unterschiedlich bewerten und damit jeweils von Ansässigkeit auf ihrem Territorium ausgehen. Mehrfache unbeschränkte StPfl. kann aber auch dadurch entstehen, dass die Staaten mehrere Anknüpfungsmerkmale für die unbeschränkte StPfl. vorsehen, etwa in Deutschland den Wohnsitz nach § 8 AO und den gewöhnlichen Aufenthalt nach § 9 AO. Ferner können die Staaten auch unterschiedliche Merkmale vorsehen, etwa die im angloamerikanischen Rechtskreis anzutreffende Anknüpfung an den Ort der Gründung bei KapGes. versus den effektiven Verwaltungssitz nach § 10 AO. Als dritte Ursache für juristische

Doppelbesteuerungen lässt sich schließlich die doppelte beschränkte StPflcht anführen. Dazu kann es insbes. dann kommen, wenn zwei Staaten bestimmte Einkünfte beide als aus ihrem Staat stammend ansehen (vgl. zum Vorstehenden *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2. Aufl. 2013, Rz. 4ff.; *Prokisch* in *KSM*, § 34c Rz. A 2 ff. [4/2011]).

Wirtschaftliche Doppelbesteuerung entsteht hingegen insbes. aus Zurechnungskonflikten. Diese liegen vor, wenn die beiden Staaten die Einkünfte oder WG verschiedenen Personen zurechnen und diese doppelte Zurechnung dann in einer Besteuerung in beiden Staaten resultiert. Als Beispiele (s. auch *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 9) lassen sich anführen erstens die Zurechnung an den wirtschaftlichen Eigentümer im einen Staat und an den rechtl. Eigentümer im anderen Staat und zweitens unterschiedliche Bewertungen darüber, ob ein Rechtsgebilde – wie eine PersGes. oder ein Trust – als Zurechnungssubjekt in Betracht kommt (also intransparent zu behandeln ist) oder ob lediglich eine Zurechnung an die dahinter stehenden Personen wie Anteilseigner oder Berechtigte in Betracht kommt (das Rechtsgebilde also transparent ist). Schließlich wird als dritte Ursache auch die Doppelbelastung von Körperschaften und ihren Anteilseignern angeführt; dabei handelt es sich indessen um ein anders gelagertes, nicht auf die grenzüberschreitenden Sachverhalte beschränktes Problem.

c) Zulässigkeit nach Verfassungsrecht, Unionsrecht und allgemeinem Völkerrecht

1004

Internationale juristische und wirtschaftliche Doppelbesteuerungen sind grds. mit Verfassungsrecht (BFH v. 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497; vorsichtiger: BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746 = IStR 2013, 667, der die Aussage auf den Fall beschränkt, dass die Besteuerung in Deutschland den Grundsätzen des einschlägigen OECD-MA entspricht, obwohl im konkreten Fall kein DBA geschlossen worden war; tendenziell anders eine im Vordringen begriffene Auffassung in der wissenschaftlichen Literatur, s. etwa *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, Rz. 34ff.; *Lehner* in *HStR* XI, 3. Aufl. 2013, § 251 Rz. 28; *Prokisch* in *KSM*, § 34c Rz. A 28 [4/2011]; *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik Rz. 10; unter Berufung auf das Folgerichtigkeitsprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip) und Unionsrecht (dazu grundlegend EuGH v. 14.11.2006 – C-513/04 – Kerckhaert und Morres, Slg 2006, I-10967, Rz. 21 f.; dazu näher Anm. 497; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 264b ff.) vereinbar. Der Grund dafür liegt darin, dass internationale Doppelbesteuerungen aus dem Zusammenwirken der Steuerzugriffe der beiden Staaten resultieren. Damit kann nicht ein Staat für die Handlungen des anderen Staates verantwortlich gemacht werden (aA etwa *Lehner* in *HStR* XI, 3. Aufl. 2013, § 251 Rz. 28 ff.; *Prokisch* in *KSM*, § 34c Rz. A 28 [4/2011]), die für eine Nachrangigkeit der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat eintreten). Im Bereich des Unionsrechts tritt allerdings die zusätzliche Voraussetzung hinzu, dass es sich um eine Diskrepanz handeln muss. Darunter ist eine Situation zu verstehen, in der die Doppelbesteuerung sich allein aus der Verschiedenheit der StRechte der beiden Mitgliedstaaten ergibt. Mit anderen Worten: Die Doppelbesteuerung verschwindet jeweils, wenn beide Staaten dieselben Regeln anwenden würden, seien es diejenigen des einen oder diejenigen des anderen Staates.

Nach allgemeinem Völkerrecht sind Doppelbesteuerungen ebenfalls grds. zulässig (*Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 13; *Martha*, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, 1989, 66 ff.; *Vogel*, *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, 1965, 351 f.). Zwar bedarf es für die Anknüpfung der Besteuerung nach allgemeinen Grundsätzen einer tatsächlichen Verbindung (Nexus) zwischen dem Stpfl. und dem jeweiligen Staat (*Lehner* in *HStR XI*, 3. Aufl. 2013, § 251 Rz. 20; *Gadžo*, *Intertax* 2018, 194). Diese kann auf einer Verbindung zwischen der Person des Stpfl. und dem Staatsgebiet (personaler Nexus) oder zwischen StObjekt und dem Staatsgebiet (objektiver Nexus) beruhen. Die Anforderungen daran dürfen aber nicht überspannt werden. Insbesondere gibt es kein völkerrechtl. Quellenprinzip, das es verbieten würde, Rechtsfolgen des innerstaatlichen Rechts auch an ausländ. Sachverhalte anzuknüpfen (vgl. *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 13; *Vogel*, *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, 1965, 101 ff.; unzutreffend rezipiert bei *Englisch/Krüger*, *IStR* 2013, 513).

1005 d) Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung als Gebot der Gerechtigkeit und der wirtschaftlichen Vernunft

Die Tatsache, dass die internationale Doppelbesteuerung regelmäßig weder durch Verfassungs- und Unionsrecht noch durch allgemeines Völkerrecht angegriffen werden kann, darf nicht zu dem Fehlschluss verleiten, dass sie rechtspolitisch akzeptabel ist. Ganz im Gegenteil ist die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung ein Gebot der Gerechtigkeit und der wirtschaftlichen Vernunft:

Gebot der Gerechtigkeit ist die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, weil und wenn anzunehmen ist, dass grenzüberschreitend tätige Stpfl. nicht an sich leistungsfähiger sind als rein innerstaatlich tätige. Im Übrigen könnte, selbst wenn man demgegenüber von einer gesteigerten Leistungsfähigkeit der grenzüberschreitend Tätigen ausginge, ein unkoordinierter stl. Doppelzugriff kaum eine etwaige erhöhte Leistungsfähigkeit abbilden.

Gebot der wirtschaftlichen Vernunft ist die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung. Der OECD-MK beschränkt sich denn auch auf den Hinweis, die nachteiligen Folgen für den Waren-, Dienstleistungs-, Kapital-, Technologie- und Personenverkehr seien zu bekannt, als dass auf die Bedeutung hingewiesen werden müsste, die der Beseitigung solcher Hindernisse zukomme, die sich aus der Doppelbesteuerung für die Ausweitung der Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Staaten ergäben (vgl. OECD-MK, Einleitung Rz. 1; s. auch *Kluge*, *Das Internationale Steuerrecht*, 4. Aufl. 2000, B 32; *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik Rz. 7).

1006 e) Vermeidung der Doppelbesteuerung

Vor dem Hintergrund der soeben aufgezeigten Probleme wird ersichtlich, dass die Staaten Doppelbesteuerungen grds. zu vermeiden suchen. Sie tun dies einerseits durch unilaterale Maßnahmen, die sich vornehmlich in den Einzelsteuergesetzen finden (dazu näher Anm. 1030 f.), und andererseits durch bi- oder multilaterale DBA (dazu näher Anm. 1035 ff.).

Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind hauptsächlich die Anrechnungsmethode und die Freistellungsmethode. Daneben gibt es den Abzug aus-

länd. Steuern von der Bemessungsgrundlage und zur Vermeidung einer Doppelbelastung die indirekte Anrechnung. In der Rechtspraxis verwirklichen die Staaten keine der Methoden in Reinform, sondern Mischformen (*Ismer in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rz. 9; *Schmidt* in DStJG 36 (2013), 87; weitergehend *Shaviro*, Tax Notes, June 1, 2016, 1 [3], der für dieselben Einkünfte eine Kombination aus Freistellung und Anrechnung in Erwägung zieht).

- ▶ *Bei der Freistellungsmethode* werden die Einkünfte nur in einem Staat besteuert. Es erfolgt also im Erg. eine Aufteilung der Besteuerung zwischen den beiden Staaten (s. *Bühler*, FinanzArchiv 20 [1959/60], 151 [156 ff.]). Die Freistellungsmethode betrifft nicht die Besteuerung inländ. Einkünfte. Zulässig ist es daher, den StSatz auf die inländ. Einkünfte unter Berücksichtigung des weltweiten Einkommens zu berechnen. Dies wird in DBA häufig ausdrücklich vorbehalten durch einen ProgrVorb. (zur erforderlichen innerstaatlichen Ausgestaltung s. § 32b Anm. 118 ff.). Der Import von ausländ. Verlusten soll nach der deutschen Rspr. ausgeschlossen sein, wenn die entsprechenden ausländ. positiven Einkünfte freizustellen wären. Die fehlende Möglichkeit zur Verlustberücksichtigung stellt nach dieser Denkweise die Kehrseite der Freistellung dar. Zwingend ist dies indessen nicht, zumal eine ausdrückliche gesetzliche Anordnung dieser Rechtsfolge fehlt (dazu näher *Ismer in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rz. 52 ff. mwN auch zur abweichenden Rspr. im Ausland).
- ▶ *Bei der Anrechnungsmethode*, die in § 34c Abs. 1 den Hauptfall der unilateralen Vermeidung der Doppelbesteuerung darstellt, unterliegen die Einkünfte hingegen grds. in beiden Staaten der Besteuerung. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wird die ausländ. Steuer aber im Ansässigkeitsstaat (zur Ausnahme der Anrechnung von Steuern aus Drittstaaten nach § 50 Abs. 3 s. § 50 Anm. 400; zum Sonderfall eines sog. *Reverse Credit*, wo eine Anrechnung der Steuern im Ansässigkeitsstaat im Nichtansässigkeitsstaat erfolgt, s. § 50d Abs. 10 Satz 5; dazu § 50d Anm. 134) auf die inländ. Steuer angerechnet. Die zu zahlende inländ. Steuer vermindert sich also um den Betrag der ausländ. Steuer. Eine Erstattung für den Fall, dass die ausländ. Steuer die inländ. Steuer übersteigt, ist regelmäßig nicht vorgesehen. Dadurch wird im Erg. mit einem Niveau besteuert, das dem höheren der beiden Staaten entspricht. Voraussetzungen für die Anrechnung sind grds. Personenidentität, wonach die Steuer nur bei derjenigen Person anrechenbar ist, die auch die ausländ. Steuer selbst gezahlt hat, und Zeitraumidentität, so dass die ausländ. Steuer nur in dem Zeitraum im Inland angerechnet werden kann, in dem sie angefallen ist. Ferner muss die ausländ. Steuer der jeweiligen deutschen Steuer vergleichbar sein. Häufig finden sich weitergehende Einschränkungen der Anrechnung. So ist in Deutschland vorgesehen, dass die ausländ. Steuer auf die ausländ. Einkünfte nur auf die auf diese Einkünfte entfallende inländ. Steuer angerechnet werden darf. Bei der Anrechnungsmethode ist eine Berücksichtigung ausländ. Verluste im Inland, also ein „Verlustimport“, nicht ausgeschlossen, soweit keine dahingehende Sonderregel wie § 2a eingreift.
- ▶ *Der Abzug ausländischer Steuern von der Bemessungsgrundlage* ist im innerstaatlichen Recht in § 34c Abs. 3 alternativ zur Anrechnungsmethode vorgesehen (s. § 34c Anm. 114 ff.). Er kommt zum einen dann zur Anwendung, wenn die ausländ. Steuer der inländ. Steuer nicht vergleichbar ist. Zum anderen kann es in Sonderkonstellationen ausnahmsweise günstiger sein, die ausländ. Steuer nicht anzurechnen, sondern von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Dies ist

etwa dann der Fall, wenn der Stpfl. im betreffenden Jahr zwar positive ausländ. Einkünfte, aber höhere negative inländ. Einkünfte hatte und damit im Inland keine ESt anfiel.

- ▶ *Die indirekte Anrechnung* betrifft nicht die Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung, sondern lediglich einen Sonderfall der internationalen Doppelbelastung. Dabei wird die von einer Tochtergesellschaft getragene (ausländ.) Steuer bei der inländ. Besteuerung der von der Muttergesellschaft empfangenen Dividenden angerechnet (vgl. dazu *Ismer* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rz. 154; *Kofler*, BIT 2012, 77). Dasselbe gilt für das Wahlrecht gem. § 12 Abs. 1 AStG. Danach dürfen Stpfl., denen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung die Einkünfte einer niedrig besteuerten ausländ. Gesellschaft zugerechnet werden, die von der Gesellschaft gezahlten Steuern anrechnen anstelle sie gem. § 10 Abs. 1 AStG vom Hinzurechnungsbetrag abzuziehen.
- ▶ *Die besonderen Steuersätze in § 5a und § 34c Abs. 5* stellen hingegen keine Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dar. Vielmehr wird hier den besonderen Verhältnissen im internationalen Steuerwettbewerb bzw. den Schwierigkeiten bei der Anwendung der Anrechnungsmethode Rechnung getragen.

1007 4. Doppelnichtbesteuerung bzw. zu niedrige Besteuerung – BEPS

Internationale Steuergestaltungen sind darauf gerichtet, die international bestehenden Unterschiede der Steuerrechtsordnungen zur Minimierung der Gesamtsteuerlast zu nutzen. Ein erster Ansatz besteht darin, Aufwand in Hochsteuerländern anfallen zu lassen, Ertrag hingegen in Niedrigsteuerländern – oder präziser: dort, wo er generell oder aufgrund von Sonderregimes einer niedrigen Besteuerung unterliegt. In diesem Zusammenhang sind insbes. zu nennen die Gestaltung von Verrechnungspreisen für konzerninterne Transaktionen; Entscheidungen über Finanzierungsformen, wobei die Tatsache genutzt wird, dass die Vergütung auf Fremdkapital grds. das stl. Erg. mindert; sowie die Nutzung von Vorteilsbesteuerungsregimen, etwa von Patentboxen (s. dazu *Hofer/Weidlich*, IWB 2016, 737). Davon zu unterscheiden ist ein zweiter Ansatz, der gezielt die Unterschiede in den verschiedenen Steuerrechtsordnungen nutzt, um einen Vorteil zu erlangen, der in beiden Steuerrechtsordnungen in rein nationalen Fällen nicht erzielbar gewesen wäre. So kann angestrebt werden, dass Aufwand ohne korrespondierenden Ertrag entsteht oder derselbe Aufwand in mehreren Staaten berücksichtigt wird; dass eine doppelte oder mehrfache Verlustnutzung erreicht wird; dass Steuern mehrfach angerechnet werden; oder dass anstelle der zweistufigen Besteuerung von Körperschaften nur einmal besteuert wird. Als Folge von Globalisierung und internationalem Steuerwettbewerb (dazu etwa *Konrad/Keen* in *Auerbach/Chetty/Feldstein/Saez*, Handbook of Public Economics, 2013, 257; *Schön*, European Taxation 2002, 490; *Teather*, The Benefits of Tax Competition, 2005) haben sich die Gelegenheiten zur Steuerplanung intensiviert.

Steuervermeidung (*tax avoidance*) und damit auch solche Gestaltungen sind anders als die Steuerhinterziehung grds. nicht verboten. Die Wirtschaftssubjekte dürfen ihre wirtschaftlichen Angelegenheiten so strukturieren, dass sie eine möglichst geringe Steuer auslösen. Umgekehrt bedeutet dies aber auch nicht, dass die Gestaltungen zur Steuervermeidung in jedem Falle zu begrüßen wären. Vielmehr drohen

durch solche Möglichkeiten Probleme im Hinblick auf die Steuergerechtigkeit, aber auch ökonomisch schädliche Wettbewerbsverzerrungen (s. auch Anm. 510 ff. zum europäischen Beihilferecht), da nur bestimmte Stpfl. durch Gestaltungen der im Inland eigentlich vorgesehenen Steuerlast entgehen können. Ferner sind die direkten und indirekten Kosten der Steuergestaltungen zu beachten. Die Staaten dürfen und müssen daher überlegen, welche Grenzen sie derartigen Möglichkeiten zur Steuerplanung setzen wollen. Sie dürfen – im Rahmen der durch höherrangiges Recht gesetzten Grenzen – ihre Steuergesetze so strukturieren, dass sie für nicht akzeptabel gehaltenen Steuerplanungen entgegenreten.

Auf nationaler Ebene finden sich dementsprechend einerseits Maßnahmen, mit denen Deutschland auf den internationalen Steuerwettbewerb durch die Schaffung von Vorzugsregimes, etwa in § 5a, reagiert (zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit *Lehner* in *DStJG* 30 [2007], 60 [75 ff.]). Andererseits aber, und dies ist in Deutschland der wohl überwiegende Ansatz, gibt es Maßnahmen, die einer zu niedrigen Besteuerung und insbes. Fällen von Doppelnichtbesteuerung entgegenzutreten sollen. Diese finden sich im AStG, aber etwa auch in § 50d sowie, obwohl neutral formuliert, in den Regelungen zur Zinsschranke in § 4h EStG, § 8a KStG; die Regelungen zur Lizenzschranke in § 4j EStG knüpfen sogar ausdrücklich an eine Präferenzbesteuerung im Ausland an. Je nach Ausgestaltung lassen sich die Regelungen unterscheiden in solche, die wie die Hinzurechnungsbesteuerung des AStG an die Ansässigkeit anknüpfen, und solche, die sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt Stpfl. gelten (s. zu dieser Unterscheidung auch *Shaviro*, *Tax Notes*, June 1, 2016, 1 [5]). Als Rechtstechnik ist verstärkt zu beobachten, dass die Gewährung von stl. vorteilhaften Regelungen von der Besteuerung im Ausland abhängig gemacht wird (korrespondierende Besteuerung). So ist bspw. die Dividendenfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG gem. Satz 2 ausgeschlossen, wenn die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben (s. § 8b KStG Anm. 49 ff.). Im EStG findet sich eine korrespondierende Besteuerung insbes. in § 4i, wonach SonderBA im Inland keine Berücksichtigung finden, soweit sie auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz, die erneut eine Verbindung zur Besteuerung im Ausland herstellt, ist im Satz 2 der Vorschrift vorgesehen. Die Aufwendungen sind danach doch zum Abzug zuzulassen, soweit sie Erträge desselben Stpfl. mindern, die bei ihm sowohl der inländ. Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat.

Auf internationaler Ebene wurden die Bestrebungen neuerdings intensiviert, Fällen von Steuerplanungen entgegenzutreten, mit denen Doppelnichtbesteuerungen oder aus Sicht der Staaten insgesamt zu niedrige Besteuerungen erreicht werden sollen (zur vorangegangenen Diskussion um das Prinzip einer Einmalbesteuerung – *single taxation* – s. *Avi-Yonah*, *BIT* 2007, 130; *Mazzoni*, *Intertax* 2019, 813; krit. *Rosenbloom*, *Tax Law Review* 53 [1999], 137 [164]; sowie speziell für die *DBA Lang*, *IStR* 2002, 609 [611 f.]; *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, *DBA*, 2. Aufl. 2019, Systematik Rz. 12 ff.). Besonders bedeutsam sind die Arbeiten im Rahmen des OECD-Projekts gegen die Erosion der stl. Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerungen (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS). Die Arbeiten wurden im Jahre 2013 begonnen und mit der Vorlage der Abschlussberichte im Oktober 2015 zu einem vorläufigen Abschluss gebracht (dazu etwa den Überblick bei *Fehling* *FR* 2015, 817; *Oppel*, *SteuK* 2016, 53; *Awasthi*, *Intertax* 2017, 175; *Fehling/Kampfermann*, *IStR* 2017, 638; zu den Auswirkungen auf die *DBA Ismer* in *Lüdicke*, *Ak-*

tuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, 2016, 23; zu weiteren Perspektiven *Fehling*, IWB 2016, 153).

Das anfänglich angestrebte klare Bekenntnis, dass Doppelnichtbesteuerungen aufgrund von DBA unerwünscht seien, findet sich in den Abschlussdokumenten nicht mehr. Vielmehr ist eine unscharfe Kompromissformel aufgenommen worden, wonach DBA Doppelbesteuerung vermeiden sollten „*without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion and avoidance*“ (OECD, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rz. 72; zur darin liegenden sprachlichen Unschärfe *Ismer in Lüdicke*, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, 2016, 23 [24 ff.]). Gleichzeitig wird betont, dass die Arbeiten die Gefahr begrenzen sollen, „dass Staaten unkoordinierte einseitige Maßnahmen ergreifen, die grundlegende internationale Besteuerungsprinzipien, die ein stabiles Regelwerk für grenzüberschreitende Investitionen darstellen, schwächen könnten“ (OECD, Erläuterung – OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2015, 4 f.).

Als Ergebnis des BEPS-Prozesses wurde ein umfassendes Maßnahmenpaket vereinbart. Dies beinhaltet Mindeststandards in den Bereichen Vermeidung von *Treaty-Shopping*, länderbezogene Berichterstattung (sog. stl. *Country-by-Country Reporting*), Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken, wo ein *Peer Review*-Prozess namentlich zu Patentboxen und ein verbindlicher spontaner Austausch relevanter Informationen über steuerpflichtigenspezifische Steuervorbescheide eingeführt wird, und Verbesserung der Streitbeilegung. Zudem werden die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien angepasst und Änderungen der BSDefinition insbes. mit Blick auf den Einsatz von Kommissionären und die künstliche Aufspaltung von Geschäftsaktivitäten vorgeschlagen, die 2017 Eingang in das OECD-MA gefunden haben. Daneben gibt es Empfehlungen zu hybriden Gestaltungen und bewährten Verfahren bei Zinsabzugsmöglichkeiten, die sich möglicherweise in Zukunft zu Mindeststandards entwickeln können. Ferner finden sich Anleitungen auf Basis bewährter Verfahren zu verbindlichen Offenlegungsregelungen und zur Hinzu-rechnungsbesteuerung (CFC-Regeln). Die Staaten werden sich einer gezielten Überwachung unterziehen, insbes. im Hinblick auf die Mindeststandards. Zudem wurden Musterbestimmungen zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch, ua. durch *Treaty-Shopping*, entwickelt. Dadurch wird verhindert, dass Durchlaufgesellschaften in Ländern mit günstigen DBA genutzt werden, um Investitionen zu verlagern und niedrigere StSätze zu erhalten. Im Bereich der Besteuerung der digitalen Wirtschaft wurden für die direkten Steuern – anders als für die indirekten Steuern (dazu etwa *Ismer/Gradl*, MwStR 2016, 324) – einstweilen keine gesonderten Maßnahmen empfohlen.

Im Einzelnen sind zu den 15 Aktionspunkten neben einem zusammenfassenden Bericht (OECD, Erläuterung – OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2015) insgesamt 13 Abschlussberichte veröffentlicht worden, die auf der Webseite der OECD (www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm) abrufbar sind (dazu näher *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 96 ff.):

- Aktionspunkt 1: Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft (s. *Fehling*, IStR 2015, 797);
- Aktionspunkt 2: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen (vgl. *Valta*, ISR 2014, 249; *Verhoeft/Breuer*, Intertax 2016, 684);

- Aktionspunkt 3: Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Regeln; dazu *Radmanesh*, IStR 2015, 895);
- Aktionspunkt 4: Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen (s. *Staats*, IStR 2016, 135);
- Aktionspunkt 5: Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz (dazu *Czakert*, IStR 2016, 985);
- Aktionspunkt 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch (dazu *de Broel Luts*, Intertax 2015, 122; *Jochimsen*, IStR 2014, 865; *Kok*, Intertax 2016, 606; *Valta*, ISR 2014, 176; Anm. 1047);
- Aktionspunkt 7: Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als BS (s. *van der Ham/Retzer*, IStR 2016, 749; *Schmidt-Heß*, IStR 2016, 165; *Wagemann*, IWB 2016, 14);
- Aktionspunkte 8–10: Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung (dazu etwa *Kroppen/Rasch*, IWB 2015, 828);
- Aktionspunkt 11: Messung und Monitoring von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung;
- Aktionspunkt 12: Verpflichtung der Stpfl. zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle (s. *Hermens/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803; *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland – Hinweise für eine zulässige und zugleich effiziente gesetzliche Regelung, 2016);
- Aktionspunkt 13: Überarbeitung der Verrechnungspreisdokumentation (sog. *Country-by-Country-Reporting*; s. etwa *Naumann/Groß*, IStR 2014, 792; *Groß*, IStR 2016, 359; *Lutz/Seebeck*, IStR 2020, 55);
- Aktionspunkt 14: Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen (s. *Flüchter*, IStR 2015, 943; zu den im Oktober 2016 vorgestellten *Peer-Review*-Dokumenten s. *Rasch*, IWB 2016, 868);
- Aktionspunkt 15: Entwicklung eines multilateralen Instruments (s. Anm. 1048).

Die Arbeiten zur Umsetzung des Vereinbarten laufen derzeit in den OECD-Staaten (zur Umsetzung im Unionsrecht s. Anm. 1051). In Deutschland (dazu *Eilers/Benz*, IStR 2016, Beihefter, 1; *Fehling/Kampermann*, IStR 2017, 638 [639 ff.]) ist Ende 2016 das erste Umsetzungsgesetz in Kraft getreten – das Gesetz zur Umsetzung der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BGBl. I 2016, 3000), das insbes. das stl. *Country-by-Country-Reporting*, Änderungen der Verrechnungspreisdokumentation und den internationalen Austausch von verbindlichen Auskünften (*tax rulings*) verlangt (dazu etwa *Ditz/Qulitzsch*, DStR 2017, 281).

Als Fortsetzung zu BEPS Aktionspunkt 1 arbeitet die Task Force on the Digital Economy (TFDE) weiter an Antworten auf die Herausforderung der Digitalisierung (*Schön*, BIT 2018, 278; *Sinnig*, EC Tax Review 2018, 325; *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 361; *Kreienbaum*, IStR 2019, 121; *Schön*, IStR 2019, 647; *Greil*, DStR 2019, 1653). Im März 2018 wurde dazu ein Zwischenbericht (*OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*) vorgelegt. Der Abschlussbericht ist für 2020 geplant. Dabei geht es um zwei Aspekte (s. etwa *Zinowsky*, IStR

2019, 811), nämlich die Verschärfung von BEPS durch Digitalisierung (Pillar 1) und um breiter angelegte stl. Herausforderungen (Pillar 2).

Zu Pillar 1 (Neuzuweisung des Gewinns und überarbeitete Nexusregeln) werden drei Vorschläge zur Änderung der Anknüpfungsmerkmale der Besteuerung und der Gewinnzuweisung diskutiert, mit denen auf die Herausforderungen der Digitalisierung geantwortet werden soll (dazu etwa *Weggenmann/Blank/Brunnhübner*, IStR 2019, 769). Der erste Vorschlag, der auf Social-Media-Plattformen, Suchmaschinen und Online-Marktplätze beschränkt ist, knüpft an den Beitrag der Nutzer zur Wertschöpfung an (*user participation*). Er sieht vor, bei der Gewinnzuweisung den Wertschöpfungsbeitrag der Nutzer zu berücksichtigen. Zudem würde ein Anknüpfungsmerkmal (Nexus) geschaffen, das den Ansässigkeitsstaaten der Nutzer eine Besteuerung ermöglichen würde. Der zweite Vorschlag setzt für *marketing intangibles* ebenfalls bei den Anknüpfungsmerkmalen der Besteuerung und der Gewinnzuweisung an, ist aber nicht auf bestimmte Aktivitäten beschränkt. *Marketing intangibles* beziehen sich auf Marketingaktivitäten, die bei der kommerziellen Nutzung eines Produkts oder einer Dienstleistung helfen oder einen wichtigen Werbewert für das betreffende Produkt haben, wie Marken, Handelsnamen, Kundenlisten, Kundenbeziehungen und eigene Markt- und Kundendaten umfassen, die bei der Vermarktung und dem Verkauf von Waren oder Dienstleistungen an Kunden verwendet werden. Der Nichtroutine- und der Residualgewinn von multinationalen Gruppen, der auf solche *marketing intangibles* entfällt, würde dann dem Marktstaat zur Besteuerung zugewiesen, während der Standardgewinn wie bisher zugewiesen würde. Der dritte Vorschlag schließlich setzt an einer signifikanten digitalen Präsenz an. Da als Konsequenz der Digitalisierung der Wirtschaft Unternehmen auch ohne bedeutende physische Präsenz stark am Wirtschaftsleben der Staaten teilhaben können, bedürfe es neuer Nexus- und Gewinnabgrenzungsregeln. Dementsprechend würde eine stpfl. Präsenz in einer Gerichtsbarkeit entstehen, wenn ein gebietsfremdes Unternehmen eine bedeutende wirtschaftliche Präsenz auf der Grundlage von Faktoren aufweist, die eine gezielte und nachhaltige Interaktion mit dem betreffenden Staat durch digitale Technologie und andere automatisierte Mittel belegen. Relevant für die bedeutende wirtschaftliche Präsenz wären die folgenden Faktoren: (1) das Vorhandensein einer Benutzerbasis und der damit verbundenen Dateneingabe; (2) das Volumen der digitalen Inhalte, die aus der Gerichtsbarkeit stammen; (3) die Abrechnung und Sammlung in Landeswährung oder mit einer lokalen Zahlungsform; (4) die Pflege einer Website in einer Landessprache; (5) die Verantwortung für die endgültige Lieferung von Waren an Kunden oder die Erbringung anderer Unterstützungsleistungen durch das Unternehmen, wie Kundendienst oder Reparaturen und Wartung; oder (6) nachhaltige Marketing- und Verkaufsförderungsmaßnahmen, entweder online oder anderweitig, um Kunden anzuziehen. Im Oktober 2019 hat die OECD (*OECD, Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a „Unified Approach“ under Pillar One*) eine öffentliche Konsultation gestartet, der einen sog. Vereinheitlichungsansatz (*Unified Approach*) verfolgt. Danach würden für die vom Ansatz erfassten gegenüber Verbrauchern tätigen Unternehmen neue Nexusregeln geschaffen, die nicht auf physischer Präsenz, sondern auf der Überschreitung bestimmter Umsatzgrenzen beruhen. Zudem würden neue Gewinnverteilungsregeln geschaffen, die nicht auf dem Fremdvergleich beruhen würden, sondern formelbasiert wären.

Pillar 2 (Globaler Mechanismus gegen Erosion der Bemessungsgrundlage) hat Vorschläge zum Gegenstand (GloBE), die dem anhaltenden Risiko der Gewinnverlagerung auf Unternehmen, die keiner oder nur sehr niedrigen Steuern unterliegen, durch die Entwicklung von zwei miteinander verbundenen Regeln begegnen sollen (dazu etwa *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 und grundlegend *Englisch/Becker*, WTJ 4/2019; zum Verhältnis zur Value Creation *Ho/Turley*, Intertax 2019, 1070): erstens eine Mindeststeuer, die den Gewinn einer ausländ. Zweigniederlassung oder eines kontrollierten Unternehmens besteuern würde, wenn dieser Gewinn in der Gerichtsbarkeit der Niederlassung oder des Wohnsitzes einem niedrigen effektiven StSatz unterliegt; und zweitens eine Steuer auf Zahlungen, die zur Erosion der Steuerbemessungsgrundlage führen. Bestimmte Zahlungen könnten dann nicht mehr von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden und würden nicht mehr von StBefreiungen nach DBA profitieren, es sei denn, diese Zahlung würde mit einem effektiven StSatz zu einem oder über einem Mindestsatz belegt.

5. Rechtsquellen

1008

Die Rechtsquellen des Außensteuerrechts, also der unilateralen stl. Vorschriften zur Regelung grenzüberschreitender Sachverhalte, sind nicht in einem gesonderten Gesetz gebündelt. Verfahrensrechtliche Regelungen finden sich vielmehr in der AO (s. etwa § 90 Abs. 2 und 3 AO zu verstärkten Mitwirkungspflichten bei Auslandsbeziehungen und zur Verrechnungspreisdokumentation, §§ 117 ff. AO zur zwischenstaatlichen Amtshilfe, § 138a AO zum *Country-by-Country-Reporting*, § 138b AO zu Mitteilungspflicht Dritter über Beziehungen inländ. StPfl. zu Drittstaat-Gesellschaften; § 162 Abs. 2-4 AO zu erweiterten Schätzungsbefugnissen). Besonders bedeutsam sind aber die Einzelsteuergesetze. Im EStG sind etwa zu nennen die Vorschriften über die Begr. der unbeschränkten und beschränkten StPfl. in §§ 1, 49 ff. und die Erweiterung in § 1a, die Regelung zu den Auslandsverlusten in § 2a, die Regelung über den ProgrVorb. in § 32b und die Anrechnung ausländ. Steuer in §§ 34c, 34d. Ebenfalls zum Außensteuerrecht gehören die *Treaty Overrides*, etwa in § 50d Abs. 7-12, mit denen der innerstaatliche Anwendungsbefehl in völkerrechtswidriger Weise teilweise überschrieben wird (dazu Anm. 1051). Weitere Regelungen finden sich insbes. im AStG.

Die völkerrechtlichen Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts (dazu *Lang* in *DStJG* 36 [2013], 7 [8 ff.]; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 3.4 ff.) sind in erster Linie die DBA (dazu näher Anm. 1035 ff.). Ergänzend treten bi- und multilaterale Abkommen hinzu (vgl. Anm. 1053 ff.). Daneben gibt es weitere an sich nicht primär stl. völkerrechtl. Vereinbarungen (dazu *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Starck*, Tax Rules in Non-Tax Agreements, 2012), wie die Wiener Übereinkommen über die diplomatischen Beziehungen (BGBl. II 1964, 957) und über konsularische Beziehungen (BGBl. II 1965, 147), die stl. Immunität für Diplomaten, Konsulatsbedienstete sowie deren Angehörige vorsehen (dazu näher *Ismer/Endres-Reich* in *Reimer/Rust*, 4. Aufl. 2015, Art. 28 OECD-MA Rz. 7 ff.; *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 28 OECD-MA Rz. 4 ff.).

Einstweilen frei.

1009-1014

II. Innerstaatliche Regeln

1. Begründung der deutschen Steuerpflicht

a) Unbeschränkte Steuerpflicht

1015 aa) Anknüpfungsmerkmale

Anknüpfungsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht bei den direkten Steuern sind Merkmale, die eine Verbindung zwischen der Person des Stpfl. und dem Territorium des steuererhebenden Staats aufweisen (s. auch *Lehner* in HStR XI, 3. Aufl. 2013, § 251 Rz. 10). Dies entspricht deren Subjektsteuercharakter. So knüpft das EStG in § 1 Abs. 1 die unbeschränkte StPfl. zunächst an einen inländ. Wohnsitz (§ 8 AO) oder alternativ an den gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland (dazu § 1 Anm. 52 ff.). § 1 Abs. 2 (dazu § 1 Anm. 157 ff.) normiert die erweiterte unbeschränkte StPfl. und dehnt die unbeschränkte StPfl. auch auf deutsche Staatsangehörige aus, die in Deutschland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben und als öffentliche Auslandsbedienstete zu einer inländ. jPöR in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn beziehen. Die Norm, die insbes. im Kontext mit der stl. Immunität von Diplomaten und Konsultsbeamten sowie mit der Verteilungsnorm des Art. 19 OECD-MA zu sehen ist, ist ferner anwendbar auf bestimmte Familienangehörige. Streng genommen kein Fall der unbeschränkten StPfl. ist hingegen die sog. fiktive unbeschränkte StPfl. in § 1 Abs. 3, die auf die Entsch. des EuGH v. 14.2.1995 (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; s. Anm. 413, 490 f. sowie § 1 Anm. 255 ff.) zurückgeht. Abweichend vom Universalitätsprinzip kann danach im Hinblick auf die inländ. Einkünfte iSd. § 49 eine Behandlung wie ein unbeschränkt Stpfl. beantragt werden, wenn die Einkünfte im Wesentlichen im Inland erzielt werden. Ebenfalls keine eigenständige unbeschränkte StPfl. im Sinne einer Besteuerung des Welteinkommens begründet § 1a. Vielmehr fingiert die Norm zugunsten von Staatsangehörigen eines EU/EWR-Mitgliedstaats für bestimmte familienbezogene Vergünstigungen den Inlandsbezug (dazu näher § 1a Anm. 1).

Für Körperschaften knüpft die unbeschränkte StPfl. hingegen an das Vorliegen von (effektivem Verwaltungs-)Sitz iSd. § 10 AO oder Geschäftsleitung im Inland nach § 11 AO an.

1016 bb) Rechtsfolge: Grundsätzlich Welteinkommensprinzip

Rechtsfolge der unbeschränkten StPfl. ist die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip (s. Anm. 1001). Danach ist es für die deutsche Einkommensbesteuerung, soweit kein DBA eingreift, grds. gleichgültig, wo auf der Welt die betreffenden Einkünfte erzielt werden.

1017 cc) Sonderproblem der Verluste

Das Welteinkommensprinzip gilt an sich im Guten wie im Schlechten. Daher mindern ausländ. Verluste dort, wo das Prinzip gilt, grds. die inländ. Bemessungsgrundlage. Indessen hat der deutsche Gesetzgeber insbes. in § 2a Sonderregeln geschaffen, mit denen ein unbeschränkter Verlustimport ins Inland beschränkt werden soll. Diese Regelungen durchbrechen das Welteinkommensprinzip.

b) Beschränkte Steuerpflicht**aa) Anknüpfungsmerkmale**

1018

Im Gegensatz zur unbeschränkten StPflcht geht es bei der beschränkten StPflcht nicht um eine Verbindung zwischen Person des StPfl. und Staatsgebiet des die Steuer erhebenden Staats. Vielmehr liegt der beschränkten StPflcht der Gedanke einer Verbindung zwischen den Einkünften und dem Staatsgebiet zugrunde. Anknüpfungsmerkmal ist daher das Vorliegen von inländ. Einkünften iSd. § 49. Die Aufzählung des § 49 ist abschließend, so dass dort nicht aufgeführte Einkünfte auch dann nicht der beschränkten StPflcht im Inland unterliegen, wenn sie einen anderen Bezug zum Inland haben. Dabei ist die isolierende Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 zu beachten, so dass die Besteuerung im Inland nicht daran scheitern darf, dass im Ausland verwirklichte Besteuerungsmerkmale zur Zuordnung zu einer anderen Einkunftsart führen (s. § 49 Anm. 1200).

bb) Rechtsfolge: Grundsätzlich Territorialitätsprinzip

1019

Rechtsfolge bei der beschränkten StPflcht ist die StPflcht der inländ. Einkünfte. Die Besteuerung ist objektsteuerartig. Erwerbsaufwendungen dürfen nur abgezogen werden, soweit sie im Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1; s. § 50 Anm. 25 ff.). Der Grundfreibetrag wird im Allgemeinen nicht gewährt (vgl. § 50 Abs. 1 Satz 2; dazu § 50 Anm. 60 ff.). Die persönlichen Verhältnisse sind daher – bei gewissen Durchbrechungen, insbes. im Bereich der ArbN (§ 50 Abs. 1 Satz 4; dazu § 50 Anm. 90 ff.) – grds. nicht zu berücksichtigen (§ 50 Abs. 1 Satz 3; dazu § 50 Anm. 80 ff.). Jahres- und monatsbezogene Pauschalbeträge, etwa für WK, werden nur zeitanteilig gewährt (§ 50 Abs. 1 Satz 5; dazu § 50 Anm. 100 ff.). Auch hat der StAbzug, der in § 50a Abs. 1 über die für die unbeschränkte StPflcht geltenden Fälle hinaus erweitert wird (s. § 50a Anm. 12 ff.), grds. Abgeltungswirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1 mit Ausnahmen in Sätzen 2 ff.; zum Ganzen Anm. 1060 ff. und § 50 Anm. 170 ff.). Unter dem Druck des Unionsrechts lässt sich allerdings eine gewisse Individualisierung der Quellenbesteuerung beobachten (§ 50a Abs. 3).

cc) Sonderproblem der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

1020

Im Rahmen der erweiterten beschränkten StPflcht nach § 2 AStG wird der Kreis der Einkünfte, die in Deutschland der beschränkten StPflcht unterliegen, ausgedehnt. Natürliche Personen, die als Deutsche unbeschränkt stpfl. waren und wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland haben, werden damit in der auf einen Wegzug aus Deutschland folgenden Phase umfassender besteuert als normale beschränkt Stpfl. (s. näher Vor §§ 1, 1a Anm. 8).

c) Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht

1021

Die sog. fiktive unbeschränkte StPflcht in § 1 Abs. 3 (s. dazu näher § 1 Anm. 255 ff.) ermöglicht es in Deutschland nicht unbeschränkt Stpfl., wie unbeschränkt Stpfl. behandelt zu werden. Dies erlaubt insbes. eine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, die weiter geht als bei der beschränkten StPflcht nach §§ 1 Abs. 4, 49. Voraussetzung der Norm, die auf die Entsch. des EuGH v. 14.2.1995 (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225; s.

Anm. 413, 490f.) zurückgeht, ist neben einem dahingehenden Antrag, dass der Stpfl. seine Einkünfte im Wesentlichen im Inland erzielt. Genau genommen handelt es sich aber nicht um einen Fall der unbeschränkten StPfl., denn die Norm bezieht sich nur auf die inländ. Einkünfte iSd. § 49; das Universalitätsprinzip gilt also nicht. Vielmehr statuiert die Norm damit einen Sonderfall der beschränkten StPfl.

1022–1029 Einstweilen frei.

2. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen

1030 a) Anrechnungsmethode

Unilaterale Hauptmaßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist die Anrechnungsmethode (s. dazu auch Anm. 1006). Diese ist in §§ 34c, 34d – sowie für beschränkt Stpfl. in § 50 Abs. 3 und § 50d Abs. 9 Satz 5 als sog. *Reverse Credit* – geregelt. § 34c Abs. 1 ermöglicht unbeschränkt Stpfl. die Anrechnung im Ausland festgesetzter und gezahlter Steuern, die keinem Ermäßigungsanspruch unterliegen (zu Nachweispflichten s. § 34c Abs. 7 Nr. 2 EStG iVm. § 68b EStDV). Die ausländ. Steuer muss der deutschen ESt entsprechen und auf ausländ. Einkünfte iSd. § 34d entfallen. Sie wird auf seine (Personenidentität, BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187) deutsche ESt angerechnet. Die Anrechnung wird begrenzt durch den – auf die Einkünfte jedes Staates gesondert zu bestimmenden, §§ 34c Abs. 7 Nr. 1 EStG iVm. § 68a EStDV (sog. *per country limitation*) – Anrechnungshöchstbetrag. Die ausländ. Steuer wird danach nur soweit angerechnet, wie sie die auf die ausländ. Einkünfte entfallende deutsche ESt nicht übersteigt (zur Diskussion um die zutreffende Berechnung im EU-Kontext s. Anm. 490). Die Stpfl. haben wegen des Anrechnungshöchstbetrags ein Interesse, dass die ausländ. Einkünfte möglichst hoch sind. Sie wollen daher Aufwendungen den inländ. Einkünften und nicht den ausländ. Einkünften zugeordnet sehen. § 34c Abs. 1 Satz 4 fordert insoweit einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den ausländ. Einkünften (s. dazu etwa BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, IStR 2016, 666, mit Anm. *Wacker*). Die Anrechnung erfolgt in dem Jahr, in dem die Einkünfte im Inland der Besteuerung unterliegen. Dies erfordert aber keine Zeitraumidentität, so dass eine in einem anderen Zeitraum im Ausland angefallene Steuer angerechnet werden kann.

Einkünfte, die der Abgeltungssteuer nach § 32d unterliegen, unterfallen der Sonderregel in § 32d Abs. 5 (s. § 32d Anm. 70). Danach ist die Anrechnung auf den Steuerbetrag beschränkt, der auf die ausländ. Einkünfte entfällt. Anders als im Rahmen von § 34c wird der Anrechnungshöchstbetrag nicht für jeden Staat gesondert bestimmt. Es gibt also keine *per country limitation*, sondern lediglich eine *overall limitation* (*Hechtner*, BB 2009, 76).

1031 b) Freistellungsmethode

Im Gegensatz zu ihrer herausragenden Bedeutung in der deutschen Abkommenspraxis findet sich die Freistellungsmethode als unilaterale Methode nur in Sonderkonstellationen. Dies ist insbes. der auf § 34c Abs. 5 gestützte Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 31.10.1983 – IV B 6 - S 2293 - 50/83, BStBl. I 1983, 470; dazu § 34c Anm. 176).

3. (Ersatz-)Realisation durch Lösung der territorialen Verbindung zum Inland

1032

Eine dritte Gruppe von Normen knüpft Ersatzrealisationstatbestände an Fälle, in denen wegen der Loslösung der territorialen Verbindung zum Inland dort eine Besteuerung ausscheidet oder zumindest beschränkt wird. Diese Loslösung kann darauf beruhen, dass die Verbindung zwischen Person und Territorium, wie sie der unbeschränkten StPflcht schon nach innerstaatlichem Recht zugrunde liegt, gelöst wird. Ebenso kann für Fälle der beschränkten StPflcht die nach innerstaatlichen Recht erforderliche Verbindung zwischen Einkunftsquelle und Territorium gelöst werden. Schließlich kann sich die Beschränkung oder der Ausschluss aus DBA ergeben, wenn etwa bei fortbestehender unbeschränkter StPflcht ein WG zum dauerhaften Verbleib in eine BS im DBA-Ausland überführt wird.

Im Einzelnen sind hier zu nennen zunächst die Entstrickungsregeln des § 4 Abs. 1 Sätze 3 ff. (bzw. § 12 Abs. 1 KStG) iVm. § 4g, die an die Stelle der früheren finalen Entnahmetheorie (aufgegeben durch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; dazu § 4 Anm. 191) getreten sind. Diese greifen ein, wenn die Zuordnung eines WG von einer inländ. in eine ausländ. BS wechselt und dadurch das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt oder ausgeschlossen wird. Umgekehrt stehen die Normen, die bei Übertragungen eine Aufdeckung stiller Reserven verhindern (vgl. etwa § 6 Abs. 5, § 16 Abs. 3a; anders aber § 6 Abs. 3) regelmäßig unter dem Vorbehalt, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein muss, was bei grenzüberschreitenden Übertragungen häufig nicht der Fall ist. Eine Ersatzrealisation kann schließlich ebenfalls eintreten durch die Wegzugsbesteuerung bei Verlagerung der Ansässigkeit natürlicher Personen gem. § 6 AStG.

Einstweilen frei.

1033–1034

III. DBA

Schrifttum: Gesamtdarstellungen: *Reimer/Rust* (Hrsg.), *Klaus Vogel* on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. 2015; *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015; *Haase*, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016; *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019; *Baker*, Double Taxation Conventions, Loseblatt; *Gosch/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.), DBA-Kommentar. Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, Loseblatt; *Strunk/Kaminski/Köhler*, Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, Loseblatt; *Wassermeyer*, DBA-Kommentar, Loseblatt.

Zu Treaty Overrides: *Rust/Reimer*, Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2005, 843; *Lehner*, Treaty Override im Anwendungsbereich von § 50d EStG, IStR 2012, 389; *Ismer/Baur*, Verfassungsmäßigkeit von Treaty Overrides, IStR 2014, 421; *Jochimsen/Gradl*, Normhierarchische Einordnung von Treaty Overrides – und Abgleich konkreter Beispiele mit aktuellen DBA sowie der DBA-Verhandlungsgrundlage, IStR 2015, 236; *Frotscher*, Treaty Override – causa finita?, IStR 2016, 561; *Funke*, Keine Abwägung im Auswärtigen – Zugleich Bemerkungen zur „Treaty Override“-Entscheidung des BVerfG, DÖV 2016, 833; *Hummel*, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, IStR 2016, 335; *Kofler/Rust*, Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144; *Lehner*, Treaty Override ist nicht verfassungswidrig – Anmerkung zum Beschluss des BVerfG v. 15.12.2015 – BVerfG 2 BvL 1/12, IStR 2016, 217; *Musil*, Treaty Override nach der Entscheidung des BVerfG, FR 2016, 326, FR 2016, 297; *Scherer*, Treaty Override und Unionsrecht – ein Versuch, IStR 2016, 741.

1. Grundlagen

1035 a) DBA als völkerrechtliche Verträge

Die unilateralen Maßnahmen zur Beseitigung oder Abmilderung der Doppelbesteuerung werden überlagert durch DBA. Dies sind völkerrechtl. Verträge der beteiligten Vertragsstaaten. Die Bundesrepublik Deutschland hat ein weitgehendes Netz an DBA geschlossen (s. dazu die jährlich erstellte Übersicht des BMF, Stand der DBA und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2020, zuletzt BMF v. 15.1.2020 – IV B 2 - S 1301/07/10017 - 11, www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html). Die aktuell geltenden sowie im (Zustimmungs-) Gesetzgebungsprozess befindliche Texte stehen dort ebenfalls zum Abruf bereit.

1036 b) Zustandekommen

Zum Zustandekommen von DBA ist regelmäßig eine Mitwirkung der innerstaatlichen Gesetzgebungsorgane erforderlich. In Deutschland folgt dies aus Art. 59 Abs. 2 GG. Dementsprechend besteht der Prozess bis zum Inkrafttreten von DBA aus folgenden Schritten (s. auch *Nasdala* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 30/31 OECD-MA Rz. 2 ff.; *Schaumburg/Häck*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 19.20):

In Verhandlungen zwischen den Staaten wird ein Abkommenstext einschließlich zugehöriger Protokolle und Briefwechsel erarbeitet, der zum Schluss von den Verhandlungsleitern Seite für Seite mit Namenszeichen versehen und damit für authentisch erklärt wird. Sind wie regelmäßig die Verhandlungsleiter nicht zur Unterzeichnung des Vertrags befugt, bedarf es dieser als eines gesonderten Schrittes (s. etwas *Streinz* in *Sachs*, 7. Aufl. 2014, Art. 59 GG Rz. 15).

Die gesetzgebenden Körperschaften des Bundes – also der BTag und für den Bereich der Ertragsteuern nach Art. 105 Abs. 3 GG auch der BRat – müssen gem. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG den unterzeichneten Verträgen zustimmen. Das Zustandekommen des Vertrags bedarf also eines innerstaatlichen Zustimmungsgesetzes, das nach Art. 82 GG vom Bundespräsidenten auszufertigen ist und im BGBl. veröffentlicht wird.

Der Bundespräsident ratifiziert, sobald auch der andere Staat die erforderlichen innerstaatlichen Anwendungsvoraussetzungen geschaffen hat, gem. Art. 59 Abs. 1 GG durch Austausch der Ratifikationsurkunden den Vertrag. Darin liegt die formelle Erklärung, dass die innerstaatlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen gegeben sind. Damit wird der Vertrag auch völkerrechtl. bindend, und zwar, wenn kein abweichender Termin vereinbart wurde (vgl. *Nasdala* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 30/31 OECD-MA Rz. 6), ab diesem Zeitpunkt. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens ist von den Bestimmungen über die zeitliche Anwendung zu unterscheiden (dazu Anm. 1043; *Nasdala* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 30/31 OECD-MA Rz. 7 ff.).

c) Funktionsweise: Begrenzung des innerstaatlichen Steueranspruchs (Schrankenwirkung)

1037

Die Funktion von DBA liegt darin, dass sie den innerstaatlichen Steueranspruch begrenzen (Schrankenwirkung; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 64; *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik Rz. 26). Sie begründen keine innerstaatlichen Steueransprüche, sondern setzen diese voraus. Dort, wo keine innerstaatlichen Steueransprüche bestehen, ist ein Rückgriff auf das DBA nicht erforderlich.

Regelmäßig bilateraler Natur sind DBA. Daher können die Rechte aus den DBA nur von denjenigen Personen geltend gemacht werden, die in (mindestens) einem der beiden Vertragsstaaten ansässig und daher abkommensberechtigt sind. Ein Anspruch auf Meistbegünstigung im Sinne einer Einbeziehung in den persönlichen Anwendungsbereich von anderen Personen besteht nicht, und zwar auch nicht aufgrund von Unionsrecht (dazu Anm. 439). Zugleich ergeben sich aus der bilateralen Natur komplexe Probleme der kumulativen Anwendbarkeit der Schrankenwirkung in Drei- oder Mehrstaatenkonstellationen (für eine Kumulation etwa *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 4 OECD-MA Rz. 20 ff., unter Berufung auf den Grundsatz, dass zwischen zwei Völkerrechtssubjekten geschlossene Verträge keinen Einfluss auf Verträge mit Drittstaaten haben; aA etwa *Ismer/Riemer* in *Reimer/Rust*, 4. Aufl. 2015, Art. 4 OECD-MA Rz. 43 f.).

Das Prüfungsschema für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte ergibt sich unmittelbar aus dieser Funktion der DBA (ähnlich, aber nur zweitstufig *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik Rz. 27): Im ersten Schritt ist stets das Bestehen eines innerstaatlichen Steueranspruchs zu untersuchen. Ist dieser gegeben, folgt im zweiten Schritt die Frage, ob der innerstaatliche Steueranspruch durch DBA beschränkt wird. Soweit die Besteuerung im anderen Vertragsstaat durch das DBA in Bezug genommen wird – etwa durch Verweis auf das StRecht des anderen Vertragsstaats in Art. 6 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Vorschriften oder in Form der Anrechnungsmethode, einer Rückfall- (*Subject to tax*-)Klausel oder einer Methodenwechsel- (*Switch over*-)Klausel – ist das StRecht des anderen Staats im Rahmen dieses zweiten Schritts zu prüfen. Im dritten Schritt ist dann zu untersuchen, ob das innerstaatliche StRecht die Beschränkung des innerstaatlichen Steueranspruchs durch das DBA doch wieder zurücknimmt durch einen *Treaty Override*. Dies hat dann zur Folge, dass der eigentlich durch das DBA beschränkte innerstaatliche Steueranspruch doch in voller (oder zumindest in größerer) Höhe besteht.

2. Internationale Musterabkommen, insbesondere OECD-Musterabkommen, und deutsche Verhandlungsgrundlage

a) OECD-Musterabkommen

1038

Das OECD-MA und der zugehörige Kommentar (OECD-MK), die maßgeblich auf die vom Völkerbund seit 1921 geleisteten Arbeiten zurückgehen (dazu und zum folgenden *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 32; *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik Rz. 31 ff.; *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 71 ff. [1/2008]), wurden erstmals im Jahre 1963 veröffentlicht. Im Jahre 1977 erfolgte die Veröffentlichung eines neuen Musterabkommens und eines neuen Kommentars. Seit

1992 werden das OECD-MA und der OECD-MK periodisch geändert, ohne dass jeweils eine Gesamtrevision abzuwarten ist. Derartige Ergänzungen wurden in den Jahren 1992, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 und 2017 in das Musterabkommen und den zugehörigen Kommentar aufgenommen.

Das OECD-Musterabkommen ist als Muster nicht selbst verbindlich. Es ist lediglich ein Vorschlag, an dem die Staaten sich bei der Verhandlung ihrer DBA orientieren können. Verbindlich ist stattdessen stets nur das jeweilige zwischen den Vertragsstaaten geschlossene DBA. Jedoch gehen die meisten Abkommen in Struktur und inhaltlichen Grundzügen vom Muster der OECD aus. Die Vertragsstaaten vereinbaren einen dem OECD-MA entsprechenden Text, der dann, weil unterstellt werden kann, dass die Vertragsstaaten dem Muster folgen wollen, auch unter Rückgriff auf die englische oder französische Originalfassung ausgelegt werden kann (so zutr. *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 51 [1/2008]) oder die für sie bedeutsamen Abweichungen. Bei der Rechtsanwendung ist zu beachten, dass der ursprünglich vereinbarte Text nicht nur durch (bilaterale) Änderungsprotokolle modifiziert worden sein kann, sondern künftig zusätzlich auch durch das multilaterale Instrument (Anm. 1048).

Der OECD-Musterkommentar begleitet das OECD-MA. Dieser erklärt, wie das Abkommen zu verstehen ist und schlägt Lösungen für rechtl. Probleme vor. Darüber hinaus unterbreitet er Vorschläge für abweichende Regelungen, mit denen bestimmten Regelungsinteressen der Vertragsstaaten Rechnung getragen werden kann.

Die rechtliche Bedeutung des OECD-Musterkommentars ist nach wie vor umstritten (umfassend dazu *Gabarin*, *Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary*, 2016). Zutreffenderweise legt er die „gewöhnliche Bedeutung“ der Ausdrücke des DBA iSd. Art. 31 Abs. 1 Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge fest (s. etwa *Prokisch*, SWI 1994, 52 [58 f.]; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 123aff., insbes. 126). Die Bedeutung des Kommentars darf nicht überschätzt werden. Allerdings kann er seine Funktion nur dann entfalten, wenn er ggf. die Lösung des Rechtsfalls entscheiden kann; ansonsten wäre er wertlos. Die Rspr. des BFH (BFH v. 18.12.2002 – I R 96/01, IStR 2003, 537), dass der Kommentar nur „flankierend herangezogen werden“ könne, ist daher zweifelhaft. Dabei ist von einem statischen und nicht einem dynamischen Verständnis auszugehen: maßgeblich ist der Stand des Kommentars zum Zeitpunkt der Verabschiedung des jeweiligen DBA, nicht des jeweiligen VZ, in dem der Steuertatbestand verwirklicht wird. Dieses restriktive Verständnis ist rechtsstaatlich geboten, auch wenn es zur Merkwürdigkeit führt, dass textlich identische Abkommen je nach Stand des Kommentars zu ihrer Vereinbarung unterschiedlich ausgelegt werden müssen.

1039 b) Musterabkommen der Vereinten Nationen

Das Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA), das zuletzt im Jahre 2017 überarbeitet wurde, folgt nach Inhalt und Struktur weitgehend dem OECD-MA, enthält aber gewisse Modifikationen, die den Interessen der Entwicklungs- und Schwellenländer Rechnung tragen sollen (s. dazu exemplarisch *Daurer*, *Inter-tax* 2014, 695; s. auch grds. *Valta*, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe*, 2014). Dazu gibt es einen ausführlichen Kommentar, der ebenfalls auf dem Kommentar der OECD aufbaut, aber wie-

derum den Bedürfnissen der Entwicklungsländer Rechnung trägt; dieser ist abrufbar im Internet unter www.un.org/en/development/desa/publications/double-taxation-convention.html.

c) Deutsche Verhandlungsgrundlage

1040

Die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen (BMF v. 22.8.2013 – IV B 2 - S 1301/13/10009, BB 2013, 1045, im Folgenden: VGL) ist weder Musterabkommen noch ein als solches geltendes Abkommen. Vielmehr handelt es sich um eine vom BMF vorgenommene Zusammenstellung der Regelungen, die aus Sicht der deutschen Abkommensverhandler in die Abkommen aufgenommen werden sollten (dazu näher etwa *Ditz/Schönfeld*, DB 2013, 1437; *Lüdicke*, IStR 2013, Beihefter, 25, sowie § 49 Anm. 562). Es stellt also die Grundlage der DBA-Verhandlungen dar, in die die andere Seite ihre Positionen einbringen kann. Die in der VGL vorgesehenen Regelungen entsprechen nach Struktur und Inhalt weitgehend denjenigen des OECD-MA. Es finden sich allerdings Besonderheiten insbes. mit Blick auf die Vermeidung von Doppelnichtbesteuerungen. So bekennt sich die VGL schon im Titel und in der Präambel zur Vermeidung der Nichtbesteuerung als Abkommensziel. Ferner finden sich im Methodenartikel zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat zahlreiche Klauseln, die einer Doppelnichtbesteuerung und einer zu niedrigen Besteuerung entgegenwirken sollen.

Einstweilen frei.

1041

3. Struktur und wesentliche Inhalte von DBA

a) Struktur der DBA

1042

Das OECD-MA – und damit auch das ihnen folgende UN-MA und die deutsche VGL sowie die ganz überwiegende Zahl der weltweit abgeschlossenen DBA – besteht aus sieben Abschnitten (s. dazu auch den Überblick bei *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik Rz. 38 ff.). Im ersten Abschnitt wird der Anwendungsbereich festgelegt. Der zweite Abschnitt enthält für das ganze Abkommen relevante Begriffsdefinitionen. Der dritte Abschnitt beinhaltet die Verteilungsnormen für die verschiedenen Einkommenskategorien, während der vierte Abschnitt eine hier nicht interessierende Verteilungsnorm für das Vermögen enthält. Der fünfte Abschnitt betrifft die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat; er ordnet damit an, wann dort eine Freistellung der im anderen Staat erzielten Einkünfte bzw. eine Anrechnung der ausländ. Steuer auf die inländ. zu erfolgen hat. Der sechste Abschnitt umfasst Sondervorschriften, insbes. verfahrensrechtl. Natur, während der siebte Teil die Schlussvorschriften enthält.

b) Anwendungsbereich

1043

Beim Anwendungsbereich ist zwischen dem sachlichen, dem persönlichen, sowie dem zeitlichen Anwendungsbereich zu unterscheiden:

Der sachliche Anwendungsbereich wird durch Art. 2 OECD-MA bestimmt. Nach dessen Abs. 1 fallen unter das Abkommen die Steuern auf das Einkommen und Vermögen, ein Begriff der in Abs. 2 näher erläutert wird. Jedenfalls erfasst werden die im konkreten Abkommen in Abs. 3 genannten Steuern. Dies ist in der deut-

schen Abkommenspraxis neben ESt und KSt regelmäßig auch die GewSt. Abs. 4 trägt der Tatsache Rechnung, dass die DBA typischerweise für einen längeren Zeitraum gelten und damit nach Unterschrift der Abkommen Veränderungen in den Steuersystemen der Vertragsstaaten eintreten können. Das Abkommen erstreckt sich daher auch auf alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.

Der persönliche Anwendungsbereich ist in Art. 1 OECD-MA herkömmlich denkbar schlicht geregelt: Abkommensberechtigt ist danach eine Person, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Der Begriff der Person ist für Zwecke des Abkommens in Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA, der Begriff der Ansässigkeit in Art. 4 OECD-MA definiert. Die Grundregel zum persönlichen Anwendungsbereich wurde durch das Update 2017 um eine Vorschrift zur Schließung von bestimmten Lücken bei der Abkommensberechtigung durch Art. 1 Abs. 2 OECD-MA ergänzt (dazu *Ismer in Lüdicke*, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, 2016, 23 [27 ff.]).

Der zeitliche Anwendungsbereich ist zum einen durch die Art. 30 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Vorschriften geregelt. Dadurch wird ein Zeitpunkt festgelegt, ab dem die verwirklichten Sachverhalte nach den Regeln des DBA zu beurteilen sind. Als Anwendungsbeginn wird – im Einklang mit der Ausgestaltung der Ertragsteuern als Jahressteuern – regelmäßig der Beginn eines KJ. bestimmt. Dieser Zeitpunkt, der für die beiden Vertragsstaaten unterschiedlich sein kann, kann auch vor Inkrafttreten des DBA liegen; eine solche Rückwirkung ist mit Blick auf die Tatsache, dass die DBA keine Besteuerungsansprüche begründen, sondern nur innerstaatliche Besteuerungsansprüche begrenzen (Schrankencharakter der DBA, s. Anm. 1037), regelmäßig nicht zu beanstanden. Für die Fälle, dass es durch die DBA doch zu Benachteiligungen für die Stpfl. kommt, sehen die deutschen Zustimmungsgesetze häufig vor, dass die Rückwirkung nicht zu einer Mehrbelastung führen darf (näher dazu *Nasdala in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 30/31 OECD-MA Rz. 16 und 20 f.). Zum anderen gibt es, da die DBA regelmäßig auf unbestimmte Zeit geschlossen werden (s. dazu *Nasdala Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 30/31 OECD-MA Rz. 36; sowie die Diskussion bei *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen Abkommenspolitik, 2008, 14 f.), die Möglichkeit einer Kündigung. Dabei sind ggf. die Vorschriften über die Mindestlaufzeiten und Kündigungsfristen zu beachten.

1044 c) Verteilungsnormen

Die sog. Verteilungsnormen, die in ihren wesentlichen Zügen auf den Bericht der vier Ökonomen Bruins, Einaudi, Seligman und Stamps an den Völkerbund aus dem Jahre 1923 zurückgehen (League of Nations document E.F.S. 73/F. 1), sind in Art. 6 bis 22 OECD-MA enthalten, die nach unterschiedlichen „Einkunftsarten“ gegliedert werden. Im Einzelnen sind dies Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA), Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA), Einkünfte aus Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA), Gewinnabgrenzung bei verbundenen Unternehmen (Art. 9 OECD-MA), Dividenden (Art. 10 OECD-MA), Zinsen (Art. 11 OECD-MA), Einkünfte aus Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA), Einkünfte aus der Veräußerung von Vermögen (Art. 13 OECD-MA), Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit (Art. 15 OECD-MA), Auf-

sichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen (Art. 16 OECD-MA), Einkünfte von Künstlern und Sportlern (Art. 17 OECD-MA), Einkünfte aus Ruhegehältern (Art. 18 OECD-MA), Einkünfte aus einer Tätigkeit im Öffentlichen Dienst (Art. 19 OECD-MA), Einkünfte von Studenten, Auszubildenden und Praktikanten (Art. 20 OECD-MA) sowie Sonstige Einkünfte (Art. 21 OECD-MA). Die frühere Vorschrift zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art. 14 OECD-MA) wurde durch das Update des OECD-MA aus dem Jahre 2000 gestrichen.

Die innerstaatlichen Einkunftsarten dürfen dabei nicht unbesehen auf die DBA übertragen werden. Was bspw. Einkünfte aus Unternehmenstätigkeit iSv. Art. 7 OECD-MA sind, bestimmt sich grds. nach dem Abkommen und nicht nach dem innerstaatlichen Recht. Jede Ähnlichkeit ist, wie *Lehner* (in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 81) deutlich formuliert, „nur oberflächlich und zufällig“. Daher kann bspw. eine PersGes. anders als im deutschen innerstaatlichen Recht Einkünfte haben, die unterschiedlichen Einkunftsarten unterfallen, auch wenn sich darunter solche aus Unternehmensgewinnen befinden; die Infektions-theorie des innerstaatlichen Rechts gilt nicht (*Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 7 OECD-MA Rz. 36; *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 7 OECD-MA Rz. 43 [10/2013]).

Die Verteilungsnormen sind symmetrisch aufgebaut. Sie finden damit in gleicher Weise Anwendung auf die im einen und im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen. Sie unterscheiden hinsichtlich der die Einkünfte erzielenden Personen zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Nichtansässigkeitsstaat, der als „anderer Staat“ bezeichnet wird. Die Anwendung der Verteilungsnormen erfordert daher – anders als die Abkommensberechtigung nach Art. 1 OECD-MA – zwingend die eindeutige Bestimmung des Ansässigkeitsstaats. Diese Bestimmung erfolgt, wenn sich nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA eine Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten ergibt, durch das Abkommen selbst, und zwar nach den sog. *Tie-breaker*-Regeln in Art. 4 Abs. 2 und 3 OECD-MA. Die Zurechnung der Einkünfte wird hingegen – weitgehend, zu einer Ausnahme vgl. *Ismar/Riemer* in *Reimer/Rust*, 4. Aufl. 2015, Art. 4 OECD-MA Rz. 36 – vorausgesetzt; sie geht der Anwendung des Abkommens grds. voraus (so *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 181b). Die Quelle, also die Herkunft der Einkünfte, wird hingegen regelmäßig mehr oder weniger ausdrücklich bestimmt.

Je nach angeordneter Rechtsfolge können die Verteilungsnormen eingeteilt werden (s. *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 6-22 OECD-MA Rz. 4ff.): Bestimmt eine Vorschrift, gewisse Einkünfte „können nur in ... besteuert werden“, so hat der andere Staat die Einkünfte freizustellen („Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge“). Heißt es dagegen „können in ... besteuert werden“ (ohne „nur“), so ergibt sich die Rechtsfolge im Ansässigkeitsstaat nicht aus der Verteilungsnorm, sondern erst durch Art. 23 OECD-MA („Verteilungsnorm mit offener Rechtsfolge“). Die Verteilungsnormen beseitigen bereits die Doppelbesteuerung, wenn sie dem Ansässigkeitsstaat oder dem Nichtansässigkeitsstaat die Besteuerung bestimmter Einkünfte oder Vermögenswerte untersagen (s. *Ismar* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rz. 3). Immerhin teilweise wird die Doppelbesteuerung durch andere Normen beseitigt, welche die Steuer auf bestimmte Einkünfte der Höhe nach begrenzen. Nach dem OECD-MA betrifft dies die Besteuerung von Dividenden und Zinsen, nach vielen DBA auch die Besteuerung der Lizenzgebühren.

1045 d) Methodenartikel

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat wird durch die Methodenartikel (Art. 23A bzw. Art. 23B OECD-MA) geregelt. Das Musterabkommen bietet – allein – an dieser Stelle zwei verschiedene gleichwertige Artikel an, für die sich die Vertragsstaaten entscheiden können. Dies trägt den grds. divergierenden abkommenspolitischen Vorstellungen zur Zeit der Schaffung der Vorschrift Rechnung (vgl. *Avery Jones*, BIT 2012, 67; *Ismer* in *Vogell/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rz. 5 ff.). Die beiden Vertragsstaaten können sich auch unterschiedlich entscheiden, so dass dann abweichend von der grundsätzlichen Symmetrie der Abkommensvorschriften für die beiden Staaten verschiedene Methodenartikel zur Anwendung kommen.

In der deutschen Verhandlungsgrundlage (vgl. insbes. Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 und 5 VGL) wird die Freistellung von weiteren Voraussetzungen abhängig gemacht (dazu etwa *Ditz/Schönfeld*, DB 2013, 1437 [1440 ff.]). So wird verlangt, dass der Stpfl. sog. aktive Einkünfte erzielt (Aktivitätsvorbehalt). Ferner kann die Freistellung im Ansässigkeitsstaat voraussetzen, dass die Einkünfte oder das Vermögen im anderen Staat tatsächlich versteuert werden (*subject to tax*- oder Rückfallklausel, s. *Dürschmidt* in *Vogell/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rz. 20 ff.). Eine bloß virtuelle Doppelbesteuerung reicht in diesen Fällen nicht aus; umgekehrt wird aber auch keine bestimmte Höhe der ausländ. Steuer vorgeschrieben, so dass die Klausel bei jeder noch so geringen Besteuerung im Nichtansässigkeitsstaat nicht eingreift. Noch weitergehend erlauben sog. *Switch-Over*-Klauseln, die eigentlich vereinbarte Freistellungsmethode nach einer entsprechenden Erklärung gegenüber dem anderen Staat durch die Anrechnungsmethode zu ersetzen (s. etwa Art. 23 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c VGL).

1046 e) Weitere Vorschriften

Abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote enthält Art. 24 OECD-MA. Danach dürfen die Vertragsstaaten bei der Ausgestaltung ihrer Steuern, und zwar nicht nur derjenigen, für die der Anwendungsbereich des Abkommens eröffnet ist, keine Benachteiligungen an die dort genannten Merkmale (Staatsangehörigkeit, Art. 24 Abs. 1, 2 OECD-MA; Unterhalten einer BS im Inland, Art. 24 Abs. 3 OECD-MA; Zahlung von Zinsen, Lizenzgebühren und anderen Entgelten ins Ausland, Art. 24 Abs. 4 OECD-MA; Beteiligung von Ausländern an einem inländ. Unternehmen, Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) knüpfen. Die Regelung weist die Besonderheit auf, dass anders als bei den unionsrechtl. Grundfreiheiten und verfassungsrechtl. Gleichheitsrechten keine Möglichkeit zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen besteht (sog. absolutes Diskriminierungsverbot, s. dazu BFH v. 10.3.2005 – II R 51/03, IStR 2005, 745; *Rust* in *Vogell/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 24 OECD-MA Rz. 4). Umgekehrt verbietet die Norm aber auch nur offene Diskriminierungen; verdeckte Diskriminierungen, die an ein anderes Kriterium anknüpfen und statistisch gehäuft zu einer Benachteiligung der vom Diskriminierungsverbot geschützten Gruppe führen, werden von Art. 24 OECD-MA nicht erfasst. Einer offenen Diskriminierung steht es aber gleich, wenn die Benachteiligung zwar formal nicht an ein verbotenes, sondern an ein anderes Kriterium anknüpft, sie aber gesichert entfällt, wenn man das verbotene Diskriminierungskriterium hinzudenkt.

Verständigungs- und ggf. Schiedsverfahren sieht Art. 25 OECD-MA vor. Im Einzelnen können drei Arten von Verständigungsverfahren unterschieden werden

(grundlegend *Lehner*, Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages, 1982, 13 f.; zur EU-Schiedskonvention s. Anm. 1054). Dies sind erstens die Verständigungsverfahren iS nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA (dazu etwa *Becker* in *DStJG* 36 [2013], 167 [169 ff.]; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 OECD-MA Rz. 20 ff.; zu Verbesserungsvorschlägen *Ismer/Piotrowski*, *Intertax* 2016, 348; *Strotkemper*, *IStR* 2016, 479; zum BEPS-Aktionspunkt 14 *Flüchter*, *IStR* 2015, 943). Diese ermöglichen es den Stpfl. als Ergänzungen des innerstaatlichen Rechtsschutzes die zuständigen Behörden um eine Klärung des Falls durch zwischenstaatliche Verhandlungen zu ersuchen. Eine Verpflichtung der Behörden sich zu einigen ist nicht vorgesehen. Vielmehr müssen sich die Behörden nur bemühen, eine Einigung zu erreichen. Schaffen sie dies nicht, so kann der Stpfl. aber, soweit das jeweilige DBA eine Art. 25 Abs. 5 OECD-MA entsprechende Schiedsklausel enthält, die Einleitung eines Schiedsverfahrens verlangen. Der Schiedsspruch ersetzt dann die fehlende Einigung der zuständigen Behörden. Zweitens gibt es Konsultationsverfahren zur Beseitigung von Unklarheit und Zweifeln bei Auslegung und Anwendung des Abkommens nach Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA. In Deutschland können die erreichten Konsultationsvereinbarungen gem. § 2 Abs. 2 AO als Rechtsverordnung erlassen werden. Allerdings sollen die Gerichte an derartige Konsultationsvereinbarungen nach BFH (BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, *IStR* 2015, 785, mit Anm. *Lehner*) nicht gebunden sein (zust. etwa *Salzmann*, *IWB* 2015, 855; aA *Ismer* in *Lüdicke*, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, 2016, 62 f.). Drittens gibt es die Konsultationsverfahren zur Lückenschließung bei nicht im Abkommen geregelten Doppelbesteuerungsfällen nach Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA, die jedoch lediglich der Fortentwicklung des Abkommens dienen und de lege lata keine Bedeutung haben (*Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 OECD-MA Rz. 155 ff.). Einen Sonderfall der Verständigungsverfahren stellen die sog. *Advance Pricing Agreements* (APA) dar, vgl. etwa *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 OECD-MA Rz. 3, 315 ff.; *Seer* in *DStJG* 36 (2013), 337.

Internationaler Informationsaustausch in Steuersachen wird durch Art. 26 OECD-MA – sowie eine Vielzahl parallel anwendbarer Instrumente (Anm. 1053 f.; *Bozza-Bodden* in *DStJG* 36 [2013], 133; *Czakert*, *ISR* 2014, 331; *Dölker*, *BB* 2017, 279; *Marquardt/Betzinger*, *BB* 2014, 3033) ermöglicht. Inzwischen hat sich in der Abkommenspraxis die Regelung weitgehend durchgesetzt, dass die Auskünfte nicht nur erteilt werden, soweit dies zur Durchführung des Abkommens erforderlich ist, sondern umfassend für die Besteuerung (sog. große Auskunfts-klausel). Bei den Auskünften lassen sich drei Arten unterscheiden: Erstens die automatischen Auskünfte; für derartige Auskünfte über Finanzkonten wurde ein globaler Standard geschaffen (dazu *Lappas/Ruckes*, *IStR* 2016, 364; *Schmidt/Ruckes*, *IStR* 2014, 652; *Seer/Wilms*, *StuW* 2015, 118). Zweitens gibt es die spontanen Auskünfte und drittens schließlich die Auskünfte auf Ersuchen (zu den Auskunftsarten s. im Detail *Seer/Gabert*, *StuW* 2010, 3 [12 ff.]).

Amtshilfe bei der Beitreibung und Sicherung von Steueransprüchen kann – neben der EU-Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie 2010/24/EU) – auch auf Art. 27 OECD-MA gestützt werden (vgl. dazu etwa *Ismer/Sailer*, *IStR* 2003, 622, sowie das rechtl. nicht verbindliche Handbuch der *OECD*, *Manual on Assistance in the Collection of Taxes*, 2007). Die in der Abkommenspraxis noch seltene Vorschrift setzt wie der Informationsaustausch nicht die Ansässigkeit des Stpfl. in einem Vertragsstaat voraus. Sie ist auch nicht auf die in der Art. 2 OECD-MA entsprechenden Vor-

schrift des jeweiligen DBA angeführten Steuern beschränkt. Es gelten vergleichbare Schranken wie für Art. 26 OECD-MA. Die geringe Bedeutung dieser Vorschrift erklärt sich nicht zuletzt dadurch, dass die Amtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten auch auf die EU-Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie RL 2010/24/EU über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen) gestützt werden kann (dazu näher *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 27 OECD-MA Rz. 5 ff.).

1047 f) Abkommensmissbrauch

Die lange währende Diskussion über den Abkommensmissbrauch ist durch die Arbeiten der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts, insbes. zu Aktionspunkt 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) wieder intensiviert worden (dazu *de Broel/Luts*, Intertax 2015, 122; s. zuvor etwa *Gosch* in DStJG 36 [2013], 201; *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 OECD-MA Rz. 88 ff.). In der Vergangenheit wurden – wie im innerstaatlichen Recht auch – verschiedene Ansätze vorgeschlagen. So wurde erwogen, dass die Abkommensbegünstigungen unter einem ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt stehen (krit. dazu etwa *Gosch* in DStJG 36 [2013], 201 [209 f.]). Andere Vorschläge reichten von der Auslegung (zur sog. Innentheorie im innerstaatlichen Recht) über die Schaffung spezieller Regeln über den Abkommensmissbrauch bis hin zur Anwendung der innerstaatlichen oder der Schaffung einer abkommensrechtl. allgemeinen Missbrauchsbekämpfungsvorschrift.

Die Einfügung von Art. 29 OECD-MA, der zwei getrennte Regelungen enthält, geht auf den OECD-Bericht zum Aktionspunkt 6 zurück (dazu *Ismer* in *Lüdicke*, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, 2016, 23 [33 ff.]; *Jochimsen*, IStR 2014, 865; *Valta*, ISR 2014, 176). Zum einen handelt es sich um einen *Principal Purpose Test* (*Kok*, Intertax 2016, 606). Durch die Vorschrift werden einzelne Abkommensvorteile – aber nicht notwendig alle – versagt, wenn der Hauptzweck einer Gestaltung darin liegt, Abkommensvorteile zu erlangen, die nicht im Einklang mit Sinn und Zweck des DBA stehen. Zum anderen geht es um eine Beschränkung der Abkommensvorteile durch eine *Limitation on Benefits*-Klausel (LOB). Diese Klausel, die dem Vorbild der US-amerikanischen *Limitation on Benefits*-Klauseln entspricht (dazu *Julien/Koch/Szudoczky*, Intertax 2017, 12), soll verhindern, dass durch die Zwischenschaltung von Gesellschaften Abkommensvorteile erlangt werden, welche den Gesellschaftern selbst nicht zustünden.

1048 g) Multilaterales Instrument

Ende 2016 ist ein umfangreiches Multilaterales Instrument (MLI) vorgestellt worden. Das MLI ist ein mehrseitiges völkerrechtl. Übereinkommen, mit dem die bestehenden DBA erleichtert an die Erg. des BEPS-Prozesses der OECD angepasst werden sollen (dazu *Reimer*, IStR 2017, 1; *Benz/Böhmer*, ISR 2017, 27; *Geberth*, GmbHR 2016, R 381; sowie zuvor *Kleist*, Intertax 2016, 823; *Schön*, IStR 2017, 681; *Valente*, Intertax 2017, 219; *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1). Zudem werden im Bereich der Streitbeilegung durch Verständigungs- und Schiedsverfahren (Art. 16-26 MLI; s. auch Anm. 1046), bei dem die OECD im Rahmen des BEPS-Projektes (Aktionspunkt 14) keinen weitreichenden Konsens erzielen konnte, ambitioniertere Regeln angestrebt. Das MLI modifiziert diejenigen DBA, bei denen die Vertragsstaaten der OECD übereinstimmend einen Änderungswunsch (sog. *match*)

mitgeteilt haben (Art. 2 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. ii MLI). In inhaltlicher Hinsicht betrifft dies Änderungen zu Subjektqualifikationskonflikten (Art. 3 MLI), doppelt ansässigen Körperschaften (Art. 4 MLI), zum Methodenartikel sowie zur Abwehr des Abkommensmissbrauchs (Art. 6–11 MLI) und zum BSBegriff (Art. 12–15 MLI). Nach derzeitigem Stand wird das im Juni 2017 unterzeichnete MLI zu Änderungen in 35 deutschen DBA führen, wobei auch die Möglichkeit einer Änderung der einzelnen DBA durch Änderungsprotokolle erwogen wird.

4. Auslegung von DBA

1049

Die DBA sind als völkerrechtl. Verträge auszulegen (allg. zur Auslegung völkerrechtl. Verträge *Aust*, *Modern Treaty Law and Practice*, 2007, 230 ff.; *Dörr in Dörr/Schmalenbach*, *Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary*, 2012, Art. 31–33; *Heintschel von Heinegg*, in *Ipsen*, *Völkerrecht*, 6. Aufl. 2014, § 12; speziell zur Auslegung von DBA etwa *Lehner in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 95 ff.; *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 4. Aufl. 2017, Rz. 19.49 ff.; *Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik Rz. 93 ff.). Im Abkommen definierte Begriffe haben die Bedeutung, die das Abkommen ihnen beimisst; so sind Zinsen in Art. 11 Abs. 2 OECD-MA definiert als „Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlungen gelten nicht als Zinsen im Sinne dieses Artikels.“ Jenseits dessen ist bei Abkommen, die dem OECD-MA folgen, umstritten, inwieweit die Abkommen primär aus sich selbst heraus auszulegen sind (sog. autonome Auslegung) oder ob primär eine Auslegung im Lichte des jeweiligen nationalen Rechts erfolgt. Ausgangspunkt der Diskussion ist Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. Danach hat bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck jederzeit die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates für die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt“. Dabei ist strechtl. Begriffsverständnissen Vorrang einzuräumen vor Bedeutungen in anderen Rechtsgebieten. Die konfligierenden Ansichten beruhen auf einem unterschiedlichen Verständnis darüber, wann der Zusammenhang etwas anderes erfordert (dazu ausführl. *Dürschmidt in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 3 OECD-MA Rz. 116a ff.). Hier werden häufig weitgehende Folgerungen hergeleitet in dem Sinne, dass eine autonome Auslegung dem Ziel der DBA entspreche und das Streben nach internationaler Entscheidungsharmonie unterstütze (*Lehner in HStR XI*, 3. Aufl. 2013, § 251 Rz. 51). Indessen erscheint es überzeugender, den Wortlaut und die Systematik des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ernst zu nehmen und jeweils einen konkreten Nachweis darüber zu führen, welchen Begriffsinhalt das Abkommen zwingend vorschreibt (vgl. etwa für den Begriff der Steuer *Ismer in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 2 OECD-MA Rz. 26). Dies hat zudem den Vorteil, die in diesem Bereich bisweilen recht frei agierende Judikative einer stärkeren Rückbindung an das vom Gesetzgeber vorgegebene System zu unterwerfen (zu diesem Argument s. *Ismer*, FS List, 2015, 108).

5. Verhältnis zu anderen Rechtsvorschriften

a) Innerstaatliches Recht und DBA

1050 aa) DBA als *lex specialis*

Die DBA sollen den innerstaatlichen Steueranspruch beschränken und sind insoweit *lex specialis* gegenüber der allgemeinen den Steueranspruch begründenden Norm. Dieses Erg. entspricht der deklaratorischen Norm des § 2 Abs. 1 AO, wonach Verträge mit anderen Staaten iSd. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG über die Besteuerung, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vorgehen.

1051 bb) *Treaty Overrides*

Mit *Treaty Overrides* ordnet der Gesetzgeber an, dass die in einem innerstaatlichen Gesetz angeordneten Steueransprüche nicht durch DBA beschränkt werden sollen. Der Gesetzgeber misst also der innerstaatlichen Norm Vorrang gegenüber dem DBA bei. Er kennzeichnet seinen dahingehenden Willen durch Ausdrücke wie „ungeachtet des Abkommens“. Die Abweichung ist in Deutschland logisch möglich, weil die innerstaatliche Anwendung des Abkommens aus dem im innerstaatlichen Zustimmungsgesetz enthaltenen Anwendungsbefehl resultiert und der Gesetzgeber diesen Anwendungsbefehl auch teilweise zurücknehmen kann. Mit dem *Treaty Override* verletzt der Gesetzgeber die Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland aus dem völkerrechtl. Abkommen. Die Frage, ob sich aus der Verletzung des Abkommens Konsequenzen für die verfassungsrechtl. Zulässigkeit von *Treaty Overrides* ergeben, war Gegenstand einer in der deutschen steuerrechtswissenschaftlichen Literatur intensiv geführten Diskussion (vgl. etwa Vogel, JZ 1997, 161; Lehner, IStR 2012, 389; Rust/Reimer, IStR 2005, 843; Ismer/Baur, IStR 2014, 421). Der I. Senat des BFH (BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, IStR 2012, 426, zu § 50d Abs. 8; BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791 = IStR 2014, 219, mit Anm. Beneke/Staats, zu § 50d Abs. 10; BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18 = IStR 2014, 812, mit Anm. Baur/Ismer zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2) hatte sich auf die Seite der Zweifler geschlagen und dem BVerfG drei Fälle vorgelegt. Das BVerfG (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, IStR 2016, 191; dazu etwa Funke, DÖV 2016, 833; Hummel, IStR 2016, 335; Lehner, IStR 2016, 217; Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 12 ff. [10/2016]) hat demgegenüber nunmehr klargestellt, dass *Treaty Overrides* trotz des darin liegenden Bruchs des Völkerrechts innerstaatlich wirksam sind. Darin liegt regelmäßig auch kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Schließlich kann dieses Erg. regelmäßig auch nicht unter Berufung auf den *lex posterior*-Grundsatz dahingehend beschränkt werden, dass spätere DBA den *Treaty Override* ihrerseits überschrieben, da dies regelmäßig nicht dem zu unterstellenden Willen des Gesetzgebers entspricht (zutr. BFH v. 25.5.2016 – I R 64/13, DStR 2016, 2087; Frotscher, IStR 2016, 561 [563 ff.]; aA etwa Jochimsen/Grادل, IStR 2015, 236; Kofler/Rust, SWI 2016, 144 [149]; Musil, FR 2016, 297 [302]). Auch unionsrechtl. sind *Treaty Overrides* nicht per se zu beanstanden (aA Scherer, IStR 2016, 741, jedoch ohne überzeugende Argumente).

Allerdings ist zu beachten, dass das Erg. des Vorrangs des innerstaatlichen Gesetzes nicht zwingend auch im Verfahrensrecht umgesetzt werden muss: Denn § 175a AO sieht eine Umsetzungspflicht für Verständigungsvereinbarungen und Schieds-

vereinbarungen vor, die nicht unter dem Vorbehalt von *Treaty Overrides* steht. Dies deutet eigentlich auf einen verfahrensrechtl. gesicherten Vorrang der DBA hin, wenn nicht § 177 AO angewendet wird (Rechtslage entsprechend dem *Treaty Override* als nach innerstaatlichem Recht materiell-rechtl. richtige Rechtslage). Weitergehend ist innerhalb der EU die Streitbeilegungsrichtlinie zu beachten. Die Ergebnisse dieses Streitbeilegungsmechanismus dürften am Anwendungsvorrang des Unionsrechts teilhaben. Da für die Entsch. nur das jeweilige DBA, nicht aber der *Treaty Override* maßgeblich ist, kommt es im Anwendungsbereich der Richtlinie zu einem Anwendungsvorrang der DBA, sobald eine entsprechende Entsch. vorliegt. Dies gilt jedenfalls für den jeweils entschiedenen Einzelfall. Ob darüber hinaus durch den *effet utile* des Unionsrechts eine Erstreckung der Ergebnisse auf weitere Fälle möglich ist, erscheint derzeit noch nicht hinreichend geklärt.

b) DBA und Europarecht

1052

Der EuGH hat sich in seiner Rspr. zu den Grundfreiheiten gegenüber den DBA großzügig gezeigt. Nach dieser Rspr. unterliegt die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – anders als die Ausübung der solchermaßen zugeteilten Befugnisse – durch DBA nicht der Überprüfung am Maßstab der Grundfreiheiten. Auch besteht grds. keine Verpflichtung, die in einem DBA gemachten Zugeständnisse auch in anderen Mitgliedstaaten Ansässigen zu gewähren (vgl. dazu näher Anm. 1037).

c) Steuerinformationsabkommen (Tax Information Exchange Agreements), FATCA-Abkommen und Rechts- und Amtshilfeabkommen

1053

Steuerinformationsabkommen tragen der Tatsache Rechnung, dass mit Steueroasen häufig keine DBA bestehen. Im Zuge der Bestrebungen, Transparenz zu schaffen, werden daher in jüngster Zeit insbes. allerdings mit solchen Staaten gesonderte Abkommen abgeschlossen, die lediglich Vorschriften über den internationalen Informationsaustausch enthalten. Die Abkommen sind darauf gerichtet, die Finanzbehörden der beteiligten Staaten durch den Informationsaustausch in die Lage zu versetzen, bestehende Steueransprüche auch festsetzen zu können (dazu näher BMF v. 10.11.2015 – IV B 6 - S 1301/11/10002, IStR 2016, 262; *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 26 OECD-MA Rz. 27a ff.; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 117 AO Rz. 42 ff. [6/2016]). Diese Abkommen folgen weitgehend einem im Jahre 2002 geschaffenen Muster der OECD (abrufbar unter www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf).

Das FATCA-Abkommen (Abkommen zwischen der Bundesrepublik und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen vom 11.12.2013 [BGBl. II 2013, 1363]; dazu FATCA-USA-Umsetzungsverordnung v. 23.7.2014 [BGBl. I 2014, 1222], die durch Art. 15 des Gesetzes v. 20.12.2016 [BGBl. I 2016, 3000] geändert worden ist) bildet die Grundlage für Informationsaustausch über Finanzkonten mit den USA (näher dazu *Eimermann*, IStR 2013, 774; *Lappas/Ruckes*, IStR 2013, 929; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 117c AO Rz. 1 ff. [Stand 10/2017]).

Rechts- und Amtshilfeabkommen hat die Bundesrepublik Deutschland mit einigen europäischen Staaten abgeschlossen (s. die Nachweise bei *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 117 AO Rz. 41 [6/2016]).

1054 d) Multilaterale Abkommen

Das Europarats-/OECD-Übereinkommen 1988/2010 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, das ursprünglich aus dem Jahre 1988 stammt und im Jahre 2010 aktualisiert wurde (dazu *Czakert*, IStR 2010, 567 [569]), hat in den letzten Jahren erheblich an Bedeutung gewonnen (zum größeren Kontext s. die Ausführungen zum Informationsaustausch nach Art. 26 OECD-MA in Anm. 1046; *Czakert*, ISR 2014, 331; *Dölker*, BB 2017, 279). Zahlreiche Staaten haben das Übereinkommen inzwischen ratifiziert. Der deutsche Gesetzgeber hat dem Übereinkommen und dem zugehörigen Protokoll inzwischen ebenfalls zugestimmt (Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen v. 16.7.2015, BGBl. II 2015, 966). Auf Grundlage von Art. 6 des Übereinkommens wurden multilaterale Verständigungsvereinbarungen über den automatischen Austausch von *Country-by-Country-Reports* und über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (abrufbar unter www.oecd.org/tax/automatic-exchange) getroffen (dazu *Grotherr*, IStR 2015, 845).

EU-Schiedskonvention: Die völkerrechtl. EU-Schiedskonvention (90/436/EWG) sieht im Verhältnis der EU-Mitgliedsstaaten für bestimmte Streitigkeiten über Verrechnungspreise ein obligatorisches Schiedsverfahren vor (vgl. *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 OECD-MA Rz. 300).

1055 e) Weitere zwischenstaatliche Vereinbarungen

Zahlreiche weitere zwischenstaatliche Vereinbarungen sehen stl. Vorrechte und Befreiungen vor (s. die Zusammenstellung in BMF v. 18.3.2013 – IV B 4 - S 1311/07/10039, BStBl. I 2013, 404; s. ferner die Beiträge in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Starck*, Tax Rules in Non-Tax Agreements, 2012; *Ismer/Endres/Piotrowski*, IStR 2014, 716).

Diplomatie und Internationale Organisationen: Mitgliedern diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen stehen nach dem Völkerrecht oder nach besonderen zwischenstaatlichen Übereinkünften stl. Immunitäten zu (dazu *Heintzen*, AVR 45 [2007], 455; *Ismer/Endres/Piotrowski*, IStR 2014, 716 [717 ff.]). Dasselbe gilt für Mitarbeiter internationaler Organisationen (*Richter*, IStR 2007, 202). Die StBefreiung ist im innerstaatlichen Recht in § 3 Nr. 29 (dazu § 3 Nr. 29 Anm. 1 ff.) vorgesehen.

Investitionsschutzabkommen (dazu *Happ*, IStR 2006, 649; *Kaur/Kosters* BIT 2012, 60; *Knöller*, IStR 2008, 453; *Reimer* in *Cordewener/Enchelmaier/Schindler*, Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten, 2006, 41 [49 ff.]; *Simonis*, Intertax 2014, 234; *Walde/Kolo*, Intertax 2007, 424) enthalten jeweils im Hinblick auf die Kapitalanlage und den Investor Meistbegünstigungsklauseln (mit Ausnahme von Vorteilen, die Investoren aus Drittstaaten durch DBA gewährt werden) und Inländergleichbehandlungsgebote, wobei jedoch Differenzierungen zwischen Nichtansässigen und Ansässigen zulässig sind. Ferner besteht als absolute Gewähr-

leistung die Verpflichtung zur gerechten und billigen Behandlung im Sinne eines Willkürverbots und eines allgemeinen Wohlverhaltensgebots. Zwar sind die Abkommen für die Besteuerung in Deutschland noch nicht relevant geworden. Dies könnte sich aber mit Blick darauf ändern, dass in den Investitionsschutzabkommen eigene Streitschlichtungsverfahren mit gesonderten Schiedsgerichten vorgesehen sind, und zwar sowohl zwischen den Vertragsstaaten als auch zwischen Investor und Vertragsstaat (dazu *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2016, 348).

Freundschaftsverträge, wie der Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29.10.1954 (BGBl. II 1956, 488) statuieren ebenfalls Diskriminierungsverbote. Diese können nicht nur Inländergleichbehandlung verlangen, sondern auch die Gewährung einer Meistbegünstigung (*Reimer in Cordewener/Enchelmaier/Schindler*, Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten, 2006, 41 [43 ff.]; allg. zu Meistbegünstigungsklauseln *Stockmann*, IStR 1999, 129; zum Unionsrecht Anm. 439), die allerdings nach dem genannten Freundschaftsvertrag mit den USA nicht für auf Gegenseitigkeit beruhende Vorteile gilt. Der BFH (BFH v. 30.3.2011 – I R 63/10, DStRE 2011, 985) erstreckt diese Ausnahme auf Vorteile auf Grundlage von Unionsrecht. Die Problematik ist allerdings durch Art. 1 Abs. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb DBA-USA 2006 entschärft: Danach gelten die Bestimmungen anderer Übereinkommen für eine Besteuerungsmaßnahme nur dann, wenn die zuständigen Behörden einvernehmlich entscheiden, dass die Maßnahme nicht unter Art. 24 des DBA fällt.

Einstweilen frei.

1056–1059

IV. Verfahren bei beschränkter Steuerpflicht und ausländischen Einkünften

1. Veranlagungsform

1060

Erweiterter Quellensteuerabzug mit Abgeltungswirkung: Im Bereich der beschränkten StPflcht wird der StAbzug in § 50a Abs. 1 über die für die unbeschränkte StPflcht geltenden Fälle hinaus erweitert (s. § 50a Anm. 12 ff.). Der Quellensteuerabzug hat grds. Abgeltungswirkung, so dass dann keine Veranlagung erfolgen darf (§ 50 Abs. 2 Satz 1, dazu § 50 Anm. 170 ff.). Allerdings bestehen in bestimmten Konstellationen Wahlrechte zu einer kleinen, weil auf die jeweils aufgeführten Einkünfte beschränkten Veranlagung (§ 50 Abs. 2 Satz 2; dazu § 50 Anm. 200 ff.). Darüber hinaus besteht ggf. auch die Möglichkeit eines Antrags nach § 1 Abs. 3 (dazu § 1 Anm. 254 ff.). Dann kommt es zu einer Veranlagung sämtlicher inländ. Einkünfte, soweit nicht auch bei unbeschränkt Stpfl. die Abgeltungswirkung nach § 43 Abs. 5 (dazu § 43 Anm. 90) eingreift.

2. Quellensteuerermäßigungen und -ausschluss nach DBA und Unionsrecht

1061

Steuerabzug und Entlastung durch Erstattung: Trotz der Vorschriften in DBA und Unionsrecht, die eine Quellensteuerermäßigung oder einen Quellensteuerauschluss vorsehen, wird häufig zunächst ein solcher Abzug vorgenommen und der Stpfl. dann auf den Erstattungsweg verwiesen (s. dazu etwa *Lohbeck in Vogell/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 10–12 OECD-MA Rz. 56). So sieht § 50d Abs. 1 Sätze 1 und 2 für die dort genannten Fälle ein solches Vorgehen vor (dazu § 50d

Anm. 10 ff.). Art. 27 Abs. 1 und 2 VGL behält diese Möglichkeit ausdrücklich vor. Ein Erstattungsbetrag ist zu verzinsen (§ 50d Abs. 1a, dazu § 50d Anm. 30 ff.).

Antragsgebundene Freistellung: Der Schuldner der zum Quellensteuereinbehalt verpflichtenden Vergütung kann aber gem. § 50d Abs. 2 auf den Steuereinbehalt ganz verzichten oder ihn zu einem ermäßigten Satz vornehmen, wenn ihm das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.) dies auf Antrag gestattet hat (dazu § 50d Anm. 35 ff.).

1062 3. Ansässigkeitsbescheinigung

Soweit eine StErmäßigung im Nichtansässigkeitsstaat auf ein DBA gestützt wird, kann dieser Staat vom Stpfl. die Vorlage einer Bescheinigung der zuständigen Behörde von dessen Ansässigkeitsstaat über seine Ansässigkeit verlangen (§ 50d Abs. 4, dazu § 50d Anm. 70 ff.). Art. 27 Abs. 4 VGL sieht dies ebenfalls ausdrücklich vor. Eine erteilte Bescheinigung hat aber keine Bindungswirkung (BFH v. 28.6.2005 – I R 114/04, BStBl. II 2005, 835; zum Ganzen näher *Lehner in Vogell/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10–12 OECD-MA Rz. 55 ff.).

1063 4. Zuständigkeiten

Sachlich zuständig ist grds. das FA. Allerdings sind die Sonderregeln in § 5 FVG zu beachten, der einen umfangreichen Katalog an Sonderzuständigkeit für das BZSt. vorsieht. Das BZSt. hat demnach insbes. folgende Aufgaben:

- Mitwirkung an Außenprüfungen (Abs. 1 Nr. 1);
- Entlastung von deutschen Quellensteuern (Erstattungen und Freistellungen) in den Fällen der §§ 43b und 50g sowie aufgrund von DBA (Abs. 1 Nr. 2);
- Ausübung der Funktion der zuständigen Behörde auf dem Gebiet der stl. Rechts- und Amtshilfe und bei der Durchführung von Verständigungs- und Schiedsverfahren nach den DBA und der EU-Schiedskonvention, soweit das zuständige Bundesministerium seine Befugnisse in diesem Bereich delegiert (Abs. 1 Nr. 5) sowie
- Wahrnehmung von Aufgaben beim internationalen Informationsaustausch und beim *Country-by-Country-Reporting* (Abs. 1 Nr. 5a–5f).

Die örtliche Zuständigkeit ist für die ESt in § 19 AO geregelt. Danach sind grds. der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt maßgeblich. Sonderregelungen, wenn kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland besteht, finden sich in § 19 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 AO. Für Körperschaften findet sich eine entsprechende Regelung in § 20 AO. Die Zuständigkeit auf dem Festlandsockel oder an der ausschließlichen Wirtschaftszone richtet sich nach dem Äquidistanzprinzip (§ 22a AO).