

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

Inhaltsübersicht

A. Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Einkommen

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

B. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Einkommenbesteuerung

	Anm.
I. Einkommensteuer in der steuerstaatlichen Kompetenzordnung	
1. Finanz- und Steuerstaat – Rechtfertigung und Auftrag der Einkommensteuer	
a) Finanzstaat – Voraussetzung der Freiheit	100
b) Steuerstaat	
aa) Freiheitliche Kulturleistung	101
bb) Rechtfertigung der Einkommensteuer	102
2. Einkommensteuer in der bundesstaatlichen Kompetenzordnung	
a) Gesetzgebungskompetenzen	105
b) Ertrags- und Verwaltungshoheit	106
3. Gerichtliche Kontrolle – Einklagbarkeit des Steuerfassungsrechts	
a) Zweistufige Finanzgerichtsbarkeit, Verfassungsauftrag der Finanzgerichte	110
b) Verfassungsbeschwerde	
aa) Notwendige Darlegungen im Antrag	111
bb) Erörterung des Steuerfassungsrechts und des einfachen Steuerrechts	112
cc) Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde	113
dd) Verletzung spezifischen Verfassungsrechts	114
c) Konkrete Normenkontrolle	
aa) Verfahren	115
bb) Hohe Begründungserfordernisse – das Praxisproblem	116
cc) Steuerrechtliche Konkretisierungen und die Frage nach den Begründungshürden	117
dd) Vorläufige Regelungen bis zur Entscheidung des BVerfG und des Gesetzgebers	118

	Anm.
d) Entscheidungen des BVerfG	
aa) Nichtigkeit	119
bb) Appell	120
cc) Unvereinbarkeit	121
dd) Unvereinbarkeitserklärungen im Steuerrecht	122
ee) Grundsatz der rückwirkenden Gesetzeskorrektur im Steuerrecht	123
II. Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts	
1. Hierarchische Ordnung des Gesetzesrechts	
a) Gesetzlich gestaltetes Einkommensteuerrecht	130
b) Rechtsverordnung, Gesetzesdelegation	131
c) Hierarchische Ordnung der Rechtsquellen	132
2. Änderungen von Rechtsverordnungen durch den parlamentarischen Gesetzgeber	133
3. Verwaltungsinterne Regelungen	
a) Richtlinien, BMF-Schreiben, Erlasse, Verfügungen	135
b) Bindung der Gerichte an Verwaltungsvorschriften?	136
4. Höchstgerichtliche Entscheidungen, Nichtanwendungsgesetze, Nichtanwendungserlasse	
a) Gewaltenteilender Ausgangspunkt	140
b) Prägende Rolle der höchstrichterlichen Rechtsprechung	141
c) Nichtanwendungsgesetze	142
d) Nichtanwendungserlasse	
aa) Phänomen des Steuerrechts, Abgrenzungen	143
bb) Verfassungsrechtliche Diskussion	144
cc) Bindung an Recht und Gesetz	145

	Anm.
dd) Nichtanwendungserlasse als vorübergehendes Instrument	146
5. Auslegung und richterliche Rechtsfortbildung	
a) Gängige verfassungsgebundene Auslegungsmethoden im Steuerrecht	
aa) Auslegung im System des Einkommensteuerrechts	150
bb) Verfassungsgebundene Auslegung	151
cc) Argumentationsmethoden im Einkommensteuerrecht	152
dd) Verhältnis zu anderen Rechtsgebieten	153
ee) Teleologie und steuerjuristische Betrachtungsweise	154
b) Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung	
aa) Notwendigkeit und Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung	155
bb) Gesetzesbindung und Rechtsprechungskontinuität	156
cc) Diskussion über die Auslegungsmethoden	157
dd) Recht und Gesetz im gewaltenteilenden System	158
III. Drei Ebenen des Steuerfassungsrechts	
1. Differenzierendes verfassungsrechtliches Maß	170
2. Verbindliche justiziable Vorgaben	171
3. Schlicht verbindliches, nicht justiziables Steuerverfassungsrecht	172
4. Verfassungsrechtliche Klugheitsregeln	173
IV. Rechtsstaatliche Besteuerung des Einkommens	
1. Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes	
a) Vorrang von Verfassung und Gesetz	180
b) Vorbehalt des Gesetzes – Wesentlichkeitslehre	181

	Anm.
2. Bestimmtheit, Normklarheit, Widerspruchsfreiheit, Vertrauensschutz	
a) Bestimmtheit von Tatbestand und Rechtsfolge	
aa) Verständliche Gesetze – differenzierte rechtsstaatliche Vorgaben	185
bb) Forderung des gewaltenteilenden Rechtsstaats	186
b) Widerspruchsfreiheit und Folgerichtigkeit – „Normwahrheit“	187
c) Rechtssicherheit, Rechtsvertrauen	188
d) Rechtsstaatliche Enttäuschung im Einkommensteuerrecht	189
e) Auftrag für Rechtsprechung und Gesetzgebung	190
3. Allgemeinheitspostulat und Verbot des Einzelfallgesetzes	
a) Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG – Wahrer, bisher verkannter Eckstein des Rechtsstaats	195
b) Allgemeinheitspostulat und Verbot des Einzelfallgesetzes	196
c) Gesetze im demokratischen Rechtsstaat	197
d) Gewaltenteilung	198
e) Gleichheit vor dem Gesetz, grundrechtlicher Schutz der Freiheit	199
f) Notwendige Typisierungen und Pauschalierungen im Einkommensteuerrecht	200
4. Unausweichlichkeit – Steuervereinbarung, Steuergestaltung, § 42 AO	
a) Gesetzesbindung und Gleichheit im Belastingserfolg	205
b) Steuerverständigungen	206
c) Steuergestaltungen und § 42 AO	
aa) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO	207
bb) Zwei Kategorien des Gestaltungsmissbrauchs – Analogien im Steuerrecht	208

	Anm.
cc) Gesamtplanrechtsprechung des BFH	209
dd) Spezialregelungen und Gesetzgebungsauftrag	210
V. Grundrechtliches Maß der Einkommenbesteuerung	
1. Ausgangspunkt – Überblick – grundrechtliche Weichenstellungen	
a) Verfassungsrechtliche Regelungen des Steuerrechtsverhältnisses	220
b) Dreiteilige Finanzverantwortung der öffentlichen Hand	221
c) Grundrechtliche Maßstäbe der Einkommenbesteuerung	222
d) Frage nach der verhältnismäßigen Steuerlast	223
e) Zwecke und Wirkungen des Steuereingriffs – grundrechtliche Weichenstellung	224
2. Leistungsfähigkeitsprinzip	
a) Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit – verfassungsrechtlicher Maßstab	230
b) Gerechtigkeitserwartungen	231
c) Subjektive und objektive Leistungsfähigkeit	
aa) Konstitutive Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre	232
bb) Drei Bereiche des Einkommensteuerrechts	233
d) Regelungsauftrag des Gesetzgebers	234
3. Verhältnismäßige Besteuerung des Einkommens	
a) Übermaßverbot – eine Selbstverständlichkeit des Rechtsstaats	240
b) Schutzbereich: Einkommensteuerlasten und Geldleistungspflichten	
aa) Keine kategoriale Trennung zwischen Eigentums- und Vermögensschutz	241
bb) EStG: Rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung	242

	Anm.
cc) Geldleistungspflichten betreffen die Eigentümerfreiheit	243
c) Halbteilungsgrundsatz und die verwirrende Rechtsprechung des BVerfG	244
d) Verhältnismäßigkeitsprüfung im Steuerrecht – der zu grobe Blick des BVerfG	
aa) Zentrale Schwächen der Leitentscheidung des BVerfG	245
bb) Schwierigkeiten bei der steuerlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung	246
cc) Geforderte konkrete Eingriffsanalyse	247
e) Finanzierungsauftrag – Untermaß der Steuerlast	248
f) Obermaß der Einkommensteuerlast	
aa) Gestaltungsraum des Gesetzgebers	249
bb) Legitimer Zweck der Einkommenbesteuerung	250
cc) Geeignete Steuerbelastung	251
dd) Erforderlichkeit	252
ee) Zumutbare Steuerlast	253
ff) Weitere Freiheitsrechte – Berufsfreiheit, Schutz von Ehe und Familie	254
gg) Mit der Intensität des Eingriffs steigender Rechtfertigungsbedarf – Rechtskontinuität, Darlegungslasten	255
hh) Einkommensteuerimmanente Grenze	256
g) Zusammenwirken der Maßstäbe – Konkretisierungsauftrag des Gesetzgebers	257
4. Gleichheitsgerechte Besteuerung – Folgerichtigkeit	
a) Gleichheit vor dem Gesetz und der elementare Gleichheitsgedanke des EStG	260
b) Allgemeine Gleichheitsprüfung im Steuerrecht	
aa) Ungleichbehandlung oder Gleichbehandlung	261
bb) Rechtfertigung	262

	Anm.
cc) Maßstab für die Einkommenbesteuerung . . .	263
c) Steuergesetze, die gleichmäßig vollzogen werden können	
aa) Gleichheitssatz und rechtsstaatliche Steuergesetze	264
bb) Gleichmäßiger Vollzug – „strukturelle Erhebungsmängel“	265
d) Forderung des Gleichheitssatzes: Typisierungen, Pauschalierungen . .	266
e) Folgerichtige Gesetzgebung	
aa) Folgerichtigkeitsgebot . .	267
bb) Kritik	268
cc) Rechtsprechungslinie auch außerhalb des Steuerrechts	269
dd) Rechtsstaatliche Forderung der Folgerichtigkeit	270
ee) Gleichheit vor dem Gesetz beim Wort genommen	271
5. Qualifizierter Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht . .	275
6. Subjektives, existenzsicherndes Nettoprinzip – Ehe und Familie	
a) Schutz des Existenzminimums – verfassungsrechtlicher Maßstab	
aa) Verfassungsrechtlicher Ausgangspunkt	280
bb) Steuerliches und soziales Existenzminimum	281
cc) Typisierungsgebot – maßgeblicher Unterschied zum Erwerbsaufwand . .	282
dd) Verfassungsunmittelbare Garantie und folgerichtige Gesetzgebung . .	283
b) Begrenzte Reichweite des subjektiven Nettoprinzips	
aa) BVerfG: zwangsläufiger, pflichtbestimmter Aufwand	284
bb) Zweifelhafte Konkretisierungstendenzen des BFH	285
cc) Zwingender existenzsichernder Aufwand	286
dd) Drei Bereiche privaten Aufwands	287

	Anm.
c) Ehegattensplitting und Lebenspartnerschaften	
aa) Ehegattensplitting in der aktuellen Diskussion . . .	288
bb) BVerfG und Ehegattensplitting	289
cc) Verfassungsfestigkeit des Splittings	290
d) Verfassungskonforme Besteuerung der Familie – sog. Familiensplitting	
aa) Aktuelle Diskussion . . .	291
bb) Gestaltungsraum des Gesetzgebers	292
7. Objektives, erwerbs-sicherndes Nettoprinzip	
a) Prinzip: zwei maßgebliche Zuordnungen	295
b) Verfassungsgebotesenes Steuerprinzip?	
aa) Stimmen in der Literatur: unmittelbares Verfassungsgebot	296
bb) BVerfG: keine Herleitung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip	297
cc) Gleichmaß und menschenrechtlicher Status – vom Gesetzgeber zu beantwortende Vorfragen	298
dd) Mittelbares verfassungsrechtliches Gebot – sachgerechte Folgerichtigkeit	299
ee) Verfassungsrechtliche Klugheit des objektiven Nettoprinzips	300
VI. Verfassungsrechtliche Grenzen verschiedener Wirkungen steuerlicher Maßnahmen	
1. Zusammenwirkende Maßstäbe – Maßgeblichkeit der Wirkung steuerlicher Maßnahmen	310
2. Lenkungswirkung	
a) Wann lenken Abgaben? .	311
b) Warum wird durch Abgaben gelenkt?	312
c) Wie lenken Abgaben? . . .	313
d) Sieben Vorgaben für Lenkungssteuern	
aa) Vernachlässigung der Allgemeinheit der Steuer	314
bb) Lenkungskompetenz . . .	315

	Anm.
cc) Kein Verzicht auf die Fiskalwirkung	316
dd) Haushaltsrechtliche Mindestverantwortung . .	317
ee) Klare Lenkungsentscheidung und folgerichtige Ausgestaltung	318
ff) Gleichmäßigkeit von Lenkungsgrund und Lenkungshöhe – Progressionswirkung	319
gg) Europarecht	320
hh) Verhältnismäßiger Finanz- und Lenkungseingriff	321
3. Verteilungswirkung	325
4. Vereinfachungswirkung . .	330
5. Rückwirkende Gesetzgebung	
a) Rechtssicherheit als Voraussetzung der Freiheit . .	331
b) Herkömmliche Unterscheidung – echte und unechte Rückwirkung . .	332
c) Rückwirkende Klarstellungen des Gesetzgebers	333
d) Rückwirkungen im Einkommensteuerrecht – sog. Veranlagungsrechtsprechung	334
e) Kritik	335

	Anm.
f) Rechtsprechungswechsel des BVerfG – konkret verfestigte Vermögenspositionen, rechtliche Gewährleistungen	336
g) Erneute Kritik und weitere Entwicklung	337
6. Rückwirkende Gesetzesanwendung	
a) Vertrauensstiftende Rechtsanwendung	340
b) Rechtsprechungsänderungen	341
c) Verwaltungsvorschriften	342
7. Kumulative Belastung	
a) Schwächen der Grundrechtsdogmatik	350
b) Verfassungsgeforderte Gesamtbetrachtung	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

	Anm.
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

	Anm.
ee) Tertiärrecht	412
ff) Richterrecht des EuGH . .	413
gg) Rechtsvergleichung als Rechtskenntnisquelle . .	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

	Anm.		Anm.
4. Verhältnis zum innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten		b) Arbeitnehmerfreizügigkeit	
a) Auswirkungen auf das Recht der Mitgliedstaaten allgemein	425	aa) Sachlicher Anwendungsbereich	451
b) Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren, insbesondere bestandskräftige Steuerbescheide	426	bb) Persönlicher Anwendungsbereich	452
II. Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit		cc) Räumlicher Anwendungsbereich	453
1. Grundlagen	430	dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung	454
2. Systematik		c) Niederlassungsfreiheit	
a) Prüfungsaufbau	431	aa) Sachlicher Anwendungsbereich	460
b) Anwendungsvoraussetzungen		bb) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit	461
aa) Allgemeine Anwendungsvoraussetzungen	432	cc) Persönlicher Anwendungsbereich	462
bb) Sachlicher Anwendungsbereich	433	dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung	463
cc) Persönlicher Anwendungsbereich	434	d) Dienstleistungsfreiheit	
c) Gewährleistungsgehalte	435	aa) Sachlicher Anwendungsbereich	470
d) Rechtfertigung		bb) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit	471
aa) Grundstruktur	436	cc) Persönlicher Anwendungsbereich	472
bb) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses (Rechtfertigungsgründe)		dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung	473
(1) Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	437	e) Kapitalverkehrsfreiheit	
(2) Steuerliche Kohärenz	438	aa) Stillstandsklausel	480
(3) Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	439	bb) Sachlicher Anwendungsbereich	481
(4) Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von Verlusten	440	cc) Räumlicher Anwendungsbereich	482
(5) Verhinderung von Steuerflucht und Wirksamkeit der Steueraufsicht	441	dd) Persönlicher Anwendungsbereich	483
(6) Verhinderung von Missbrauch und Steuerumgehung	442	ee) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung	484
(7) Verfolgung von Sozialzwecken durch steuerliche Fördertatbestände	443	f) Allgemeine Freizügigkeit	485
cc) Verhältnismäßigkeit als Grenze der Rechtfertigung	444	4. Wichtige ertragsteuerliche Fallgruppen	
3. Einzelne Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit		a) Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse	490
a) Überblick	450	b) Einkünfteermittlung und Steuersatz hingegen vergleichbar	491
		c) Verlustberücksichtigung und Gruppenbesteuerung	492
		d) Wegzugsbesteuerung und Entstrickungsbesteuerung	493
		e) Besteuerung von grenzüberschreitenden Dividenden und Quellensteuern allgemein	494

	Anm.
f) Wirtschaftsförderung durch Steueranreize	495
g) Gemeinnützigkeit und andere Sozialzwecknormen	496
h) Verhältnis zu den DBA .	497
i) Weitere unilaterale Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens .	498
j) Regeln zur korrespondierenden Besteuerung (Linking Rules)	499
III. Beihilfeverbot	
1. Bedeutung und Systematik	510
2. Tatbestand des Beihilfeverbots nach Art. 107 Abs. 1 AEUV	
a) Überblick	511
b) Staatliche Maßnahme oder Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel	512
c) Vorteilsgewährung	513
d) Selektivität	514
e) Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und Wettbewerbsverfälschung	515
f) Ausnahmen vom Beihilfeverbot nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV	
aa) Kein absolutes Beihilfeverbot	516
bb) Legalausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 AEUV . .	517
g) Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV	518
h) Verfahren der Beihilfekontrolle nach Art. 108 AEUV	
aa) Bestehende Beihilfen und neue Beihilfen	519
bb) Notifizierungspflicht und Durchführungsverbot für neue Beihilfen (Präventive Kontrolle)	520
cc) Fortlaufende Überprüfung bestehender Beihilfen (Repressive Kontrolle)	521
i) Rechtsfolgen von Beihilfeverstößen	

	Anm.
aa) Differenzierung zwischen rein formell und materiell unionsrechtswidrigen Beihilfen	525
bb) Formell unionsrechtswidrige Beihilfen	526
cc) Materiell unionsrechtswidrige Beihilfen	527
IV. EU-Grundrechte-Charta	
1. Bedeutung und Systematik	530
2. Anwendungsbereich	531
3. Gewährleistungen	532
V. Ertragsteuerliches Sekundärrecht	
1. Überblick	540
2. Mutter-Tochter-Richtlinie .	541
3. Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie	542
4. Sparzinsrichtlinie	543
5. Fusionsrichtlinie	544
6. Missbrauchsbekämpfungsrichtlinien (ATAD 1 und ATAD 2)	544a
7. Weitere Kommissionsinitiativen	
a) GKKB (CCCTB) und GKB (CCTB)	545
b) Weitere Vorschläge	546
VI. Abkommen mit Drittstaaten	
1. EWR-Abkommen	
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
b) Freizügigkeitsabkommen	
aa) Ziel des Freizügigkeitsabkommens	556
bb) Anwendungsbereich	557
cc) Tatbestand	558
dd) Rechtfertigung	559
ee) Auslegung des Freizügigkeitsabkommens, insbesondere Bedeutung	

	Anm.
der EuGH-Rechtsprechung	560
ff) Einzelne Gewährleistungen	561
c) Zinsbesteuerungsabkommen bzw. Informationsaustauschabkommen	562

	Anm.
3. Assoziierungs- und Partnerschaftsabkommen	565
VII. Europäische Menschenrechtskonvention	580

D. Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland

	Anm.
I. Allgemeine Einordnung	600
II. Elemente des Einkommensteuertatbestands	610
III. Persönlicher Anwendungsbereich	
1. Kreis der Steuerpflichtigen	611
2. Abgrenzung zur Besteuerung von Unternehmen	612
3. Besteuerungseinheit, Behandlung der Familie	
a) Theoretische Grundlagen	614
b) Geltendes Recht	615
c) Reformdiskussion	
aa) Kritik am geltenden System	616
bb) Mögliche Modelle	617
IV. Steuergegenstand	
1. Dualismus der Einkommensbegriffe und der Einkünfteermittlung	630
2. Markteinkommen bzw. Erwerbseinkommen	
a) Abgrenzung zwischen steuerbaren und nichtsteuerbaren Vermögensmehrungen	631
b) Einkünfteerzielungsabsicht/Liebhaberei	632
3. Subjektive Zurechnung	633
V. Bemessungsgrundlage	
1. Zweistufigkeit der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	650
2. Erwerbsbezüge und Erwerbsaufwendungen	651

	Anm.
3. Subjektive Abzüge	652
VI. Einkunftsartenrecht	
1. Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den Einkunftsarten	660
2. Besonderheiten von Veräußerungseinkünften	661
3. Besonderheiten von Alterseinkünften	662
VII. Tarif	670
VIII. Steuererhebungsverfahren	680
IX. Fiskalische Bedeutung der Einkommensteuer	690
X. Außerfiskalische Bedeutung der Einkommensteuer, insbesondere einkommensteuerliche Steuerergünstigungen	
1. Erscheinungsformen, Begriff und Ausmaß von Steuerergünstigungen	700
2. Kritik und Rechtfertigung von Steuerergünstigungen	701
XI. Verteilungswirkungen der Einkommensteuer	720
XII. Reform der Einkommensteuer	
1. Keine grundsätzliche Infragestellung der Einkommensteuer	730
2. Unentschiedener Streit bezüglich des richtigen Leistungsfähigkeitsindikators (konsumierbares/	

	Anm.
konsumiertes Einkommen)	731
3. Zentrale Kritik am geltenden Einkommensteuerrecht und Reformziele	732
4. Wissenschaftliche Reformentwürfe und Reformforderungen	

	Anm.
a) Umfassende Reformansätze	733
b) Einzelne Reformforderungen	734
5. Reformbestrebungen in Politik und Verwaltung . . .	735

E. Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Steuern

	Anm.
I. Verhältnis der Einkommensteuer zu den Zuschlagsteuern (§ 51a)	
1. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag	800
2. Verhältnis zur Kirchensteuer	801
II. Verhältnis der Einkommensteuer zur Körperschaftsteuer	
1. Dogmatische Grundfragen	810
2. Rechtsentwicklung	811
3. Klassisches System mit Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer seit 2001/2009	812
4. Abmilderung der Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personunternehmen (§ 34a)	813
5. Gesetzestechnische Verknüpfungen	814
III. Verhältnis der Einkommensteuer zur Gewerbesteuer	
1. Rechtsdogmatische Einordnung der Gewerbesteuer	820
2. Steuergegenstand	821
3. Bemessungsgrundlage	822
4. Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer in der Einkommensteuer	823
5. Steuerermäßigung für gezahlte Gewerbesteuer in der Einkommensteuer	824

	Anm.
6. Verfahrensrechtliche Verknüpfung	825
IV. Verhältnis der Einkommensteuer zur Erbschaftsteuer	
1. Steuersystematische Einordnung der Erbschaftsteuer	840
2. Einkommensteuerrechtliche Folgen von Erbschaften und Schenkungen	841
3. Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer	
a) Fälle der Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer	842
b) Rechtfertigung der Doppelbelastung	843
c) Beseitigung oder Abmilderung der Doppelbelastung	
aa) Berücksichtigung der Einkommensteuer in der Erbschaftsteuer	844
bb) Berücksichtigung der Erbschaftsteuer in der Einkommensteuer	845
V. Verhältnis der Einkommensteuer zur Vermögensteuer	
1. Außerkrafttreten des Vermögensteuergesetzes zum 31.12.1996	860
2. Diskussion um die (Wieder-)einführung der Vermögensteuer/Vermögensabgabe	861

	Anm.		Anm.
<p>3. Rechtfertigung der Vermögensteuer/Vermögensabgabe</p> <p>a) Vermögensteuer als Soll-ertragsteuer – Bezüge zur Einkommensteuer 862</p> <p>b) Vermögensteuer/Vermögensabgabe als Substanzsteuer 863</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>	
<p>VI. Verhältnis der Einkommensteuer zur Umsatzsteuer</p>			

F. Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Rechtsgebieten

	Anm.		Anm.
<p>I. Einkommensteuer und Einheit der Rechtsordnung 900</p>		<p>Sachverhalts und der Gültigkeit der zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte für die Besteuerung</p>	
<p>II. Einkommensteuer und Privatrecht</p>		<p>aa) Bedeutung der zivilrechtlichen Gültigkeit der zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte 914</p> <p>bb) Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) als Grenze der Beachtlichkeit rechtlicher Gestaltungen 915</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> <p>b) Bedeutung der zivilrechtlichen Ausgestaltung des</p>		<p>III. Einkommensteuer und Sozialrecht 930</p>	
		<p>IV. Einkommensteuer und Insolvenzrecht 940</p>	
		<p>V. Einkommensteuer und Strafrecht 950</p>	

G. Internationales Steuerrecht

	Anm.		Anm.
<p>I. Grundlagen</p>		<p>a) Begriff der Doppelbesteuerung 1002</p> <p>b) Ursachen der Doppelbesteuerung 1003</p> <p>c) Zulässigkeit nach Verfassungsrecht, Unionsrecht und allgemeinem Völkerrecht 1004</p>	
<p>1. Begriff des internationalen Steuerrechts 1000</p> <p>2. Welteinkommensprinzip versus Territorialitätsprinzip 1001</p> <p>3. Doppelbesteuerung</p>			

	Anm.
d) Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung als Gebot der Gerechtigkeit und der wirtschaftlichen Verunft	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

Anm.

	Anm.
2. Internationale Musterabkommen, insbesondere OECD-Musterabkommen, und deutsche Verhandlungsgrundlage	
a) OECD-Musterabkommen (OECD-MA)	1038
b) Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA)	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
b) DBA und Europarecht	1052
c) Steuerinformationsabkommen (Tax Information Exchange Agreements), FATCA-Abkommen und Rechts- und Amtshilfeabkommen	1053
d) Multilaterale Abkommen	1054
e) Weitere zwischenstaatliche Vereinbarungen	1055
IV. Verfahren bei beschränkter Steuerpflicht und ausländischen Einkünften	
1. Veranlagungsform	1060
2. Quellensteuerermäßigungen und -ausschluss nach DBA und Unionsrecht	1061
3. Ansässigkeitsbescheinigung	1062
4. Zuständigkeiten	1063

Anm.

Allgemeines Schrifttum zur deutschen Einkommensteuer

Kommentare zum geltenden Einkommensteuerrecht: BLÜMICH, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Loseblatt, München; BORDEWIN/BRANDT, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Heidelberg; FROTSCHER, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt, München; KIRCHHOF/SÖHN/MELLINGHOFF, Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Heidelberg; KORN, Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Bonn; LADEMANN, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Stuttgart/München; LITTMANN/BITZ/PUST, Das Einkommensteuerrecht, Loseblatt, Stuttgart; KIRCHHOF, Einkommensteuergesetz, Köln, 13. Aufl. 2014; SCHMIDT, Einkommensteuergesetz, München, 33. Aufl. 2014.

Literatur zu früheren EStG: FUISTING, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 4: Die Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902; MROZEK, Handkommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz, Köln 1914; FUISTING/STRUTZ, Einkommensteuergesetz, Berlin, 8. Aufl. 1915/16; GLASER, Das Einkommensteuergesetz, Berlin, 8. Aufl. 1922; BLÜMICH/SCHACHIAN, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1925; MROZEK, Handkommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Köln 1926; STRUTZ, Kommentar zum EStG vom 10. August 1925, Berlin 1927, 1929; BECKER, Handkommentar der Reichssteuergesetze II: Das EStG vom 10. August 1925, Stuttgart 1928/29; PIBEL/KOPPE, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin, 2. Aufl. 1932; MROZEK/PETERS, Kommentar zum Einkommensteuergesetz in neuester Fassung, Köln 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, Köln, 2. Aufl. 2003, 603.

Lehrbücher, Grundlagenwerke, Sammelbände: BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940, Nachdruck Herne/Berlin 1982; J. LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. Köln 1981/88; FRANKE, Entwicklung und Begründung der Einkommensbesteuerung, Darmstadt 1981; LEHNER, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Habil. Tübingen 1993; HANSEN, Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits – Eine Aufarbeitung der Einkommensbesteuerung, Diss. Berlin 1996; EBLING (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DSjG 24 (2001); TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Köln, 2. Aufl. 2003, 601 ff.; SEILER/SPENGLER, Besteuerung von Einkommen, Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Gutachten F u. G zum 66. DJT, München 2006; JAKOB, Einkommensteuer, München, 4. Aufl. 2008; NIEMEIER/SCHLIERENKÄMPER/SCHNITZER/WENDT, Einkommensteuer, Achim, 22. Aufl. 2009; ZENTHÖFER/SCHULZE ZUR WIESCHE, Einkommensteuer, Stuttgart, 11. Aufl. 2013; VON SICHERER/SANDNER, Einkommensteuer, München, 2. Aufl. 2014; HEY (Hrsg.), Einkünfteermittlung, DSjG 34 (2011); ZIMMERMANN/REYHER/BECKERS/HOTTMANN ua., Einkommensteuer, Stuttgart, 19. Aufl. 2011; BIRK, Steuerrecht, Heidelberg, 16. Aufl. 2013; RICK/GIERSCHMANN/GUNSHEIMER ua., Lehrbuch Einkommensteuer, Herne, 19. Aufl. 2013; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 8: Einkommensteuergesetz.

A. Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Einkommen

I. Begriffsbestimmung und Idee der Einkommensteuer

1

Schrifttum: POPITZ, Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, Jena, 4. Aufl. 1926, 400 ff. (mit Nachweisen der alten Literatur); SMONS, Personal Income Taxation, Chicago/London 1938; BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940, Nachdruck Herne/Berlin 1982; NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947; NEUMARK, Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 3, Stuttgart ua. 1961, 67 ff.; GOODE, The

Individual Income Tax, revised edition, Washington 1976; ALBERS, Einkommensbesteuerung I: Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 2, Stuttgart ua. 1980, 189 ff.; ANDEL, Einkommensteuer, in NEUMARK, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, Tübingen, 3. Aufl. 1980, 331; FRANKE, Entwicklung und Begründung der Einkommensbesteuerung, Darmstadt 1981; HALLER, Die Steuern, Tübingen, 3. Aufl. 1981; HESSLER, Theorie und Politik der Personalsteuern, Habil. Köln 1983; J. LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. Köln 1988; J. LANG, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DSJG 24 (2001), 49; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Köln, 2. Aufl. 2003, 604 ff.; OECD, Fundamental Reform of Personal Income Tax, OECD Tax Policy Studies, Paris 2006; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 1 ff.; J. LANG in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, Heidelberg 2013, § 168: Einkommensteuer.

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. Die Zahlungsfähigkeit des Bürgers setzt Einkommen voraus (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 481). Sicht man eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (s. Anm. 42–45) als Ausdruck stl. Gerechtigkeit an (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 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

[Anschluss S. E 13]

[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 Steuergerechtigkeit“). 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). Konsequenz wird die KSt im angelsächsischen Sprachgebrauch 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, 19. Aufl. 2009, 29 f.). 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, 21. Aufl. 2013, § 7 Rn. 22.
- ▶ *Vermögensteuer*: ESt und VSt unterscheiden sich lediglich hinsichtlich des Zeitpunktes des Zugriffs. 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, Leipzig, 3. Aufl. 1892; SCHANZ, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinanzArchiv 13 (1896), 1 ff.; FUISTING, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 4, Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902, 110 ff.; HAIG, The Concept of Income, in HAIG (Hrsg.), The Federal Income Tax, New York 1921, 1 ff.; BECKER, Zum steuerrechtlichen Einkommensbegriff im Allgemeinen, StuW 1926, Sp. 525 ff.; POPITZ,

Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, Jena, 4. Aufl. 1926, 400 ff.; GOODE, *The Economic Definition of Income*, in PECHMANN (Hrsg.), *Comprehensive Income Taxation*, Washington 1977, 1 ff.; ANDEL, *Einkommensteuer*, in NEUMARK, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 2, Tübingen, 3. Aufl. 1980, 331; HACKMANN, *Die Bestimmung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffes aus finanzwissenschaftlicher Sicht*, in HANSMEYER (Hrsg.), *Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin 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. Köln* 1988; BURGER, *Der Einkommensbegriff im öffentlichen Schuldrecht*, *Diss. Berlin* 1991; STEICHEN, *Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt?*, in J. LANG (Hrsg.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 365; OHMER, *Die Grundlagen der Einkommensteuer*, *Diss. Frankfurt am Main* 1997, 119 ff.; HOLMES, *The Concept of Income – a multi-disciplinary Analysis*, IBFD Publication, Amsterdam 2001; TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 2, Köln, 2. Aufl. 2003, 623 ff.; DORENKAMP, *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen*, *Diss. Berlin* 2004; ELICKER, *Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer*, *Habil. Köln* 2004, 67; 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, Wiesbaden/Bonn 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. KIRCHHOF, *Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen – Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzbuches*, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, FS Joachim Lang, Köln 2010, 451 ff.; HEY (Hrsg.), *Einkünfteermittlung*, *DStJG* 34 (2011); P. KIRCHHOF in KIRCHHOF/SÖHN/MELLINGHOFF, *Einkommensteuergesetz*, *Loseblatt, Heidelberg*, § 2 Rn. A 285.

Nachweis des historischen Schrifttums s. auch Voraufgabe Einf. ESt. 1990 vor Anm. 10 – Stand 2/1990 – 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 (ausf. zur historischen Diskussion P. KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. 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 einen eher pragmatischen, theoriefernen Weg bei der Bestimmung des als Steuergegenstand relevanten Einkommens (ausf. § 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 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 Arbeits-einkommen, Kapitaleinkommen, Bodeneinkommen und Reingewinn unterschieden werden (s. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, 114f.). Einkommen kann in Zeitabschnitten gemessen (Jahreseinkommen) oder als Lebenseinkommen 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]; ausf. Anm. 15).

2. Quellentheorie

11

Die in der deutschen Finanzwissenschaft des 19. Jh. entwickelte Quellentheorie (ausf. zum ideengeschichtlichen Hintergrund und den unterschiedlichen Spielarten der Quellentheorie s. Anm. 11 der Voraufgabe der Einf. ESt. aus 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 Reinvermögenszuwachs- theorie

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 Reinvermögenszuwachsbesteuerung unterscheidet. Man muss wohl davon ausgehen, dass die Reinvermögenszugangstheorie ursprünglich unrealisierte Wertsteigerungen des Vermögens einbezog, da auch diese Bedürfnisbefriedigungspotential und damit stl. relevante Leistungsfähigkeit vermittelt (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 [17 f., 24]; ANDEL in NEUMARK, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, 340; Haller, *Die Steuern*, 3. Aufl. 1981, 52 f.; HACKMANN in HANSMEYER, *Staatsfinanzierung im Wandel*, 1983, 661 [672]; ausf. zur Nutzungswertbesteuerung s. Anm. 23 der Voraufgabe der Einf. ESt. aus 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, 173 f.; ELICKER, *Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer*, 2004, 130 f.). Zum anderen sollen nicht am Markt erwirtschaftete Vermögenszuwächse, insbes. staatliche Transferleistungen, Unterhaltszahlungen, Erbschaften und Schenkungen, selbst-erwirtschaftete 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 Markteinkommenslehre zurückgeführt werden (J. LANG, *StuW* 1981, 223 ff.; J. LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1988, 18 f.; HEY in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 7 Rn. 31; s. auch BFH v. 6.6.1973 – I R 203/71, *BStBl. II* 1973, 727 [728]; v. 20.7.2007 – XI B 193/06, *BFH/NV* 2007, 1887 [1887]; v. 15.3.2013 – II R 30/10, *BStBl. II* 2012, 661 [664 f.]).

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, Rn. 146; HEY in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 7 Rn. 31). Entscheidend ist, dass es sich um durch eine Erwerbstätigkeit erwirtschaftetes Einkommen handelt. So sind beispielsweise auch Abgeordnetenbezüge als Erwerbseinkommen zu erfassen (hierzu J. LANG/HERZIG/HEY ua., *Kölner Entwurf eines EStG*, 2005, Rn. 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 (Marktzuwachsststeuer) 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 XIII. Einleitung* Rn. 5). 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 Rn. A 365). Zur 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 ausf. 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 Anleh-

nung an das Niederländische Boxensystem) ermittelt und ohne Summenbildung der Besteuerung mit Einzelтарifen 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 ff.; TIPKE, FS Kruse, 2001, 215 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 (WASSERMAYER, DStR 2001, 920 [921]; SCHÖN, StuW 2002, 23 [27]). 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).

Scholarisierung 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 Scholarisierung statt. Die Bewertung dieser Entwicklung hängt von der Begründung der Privilegierung des Kapitaleinkommens ab. Diese kann als notwendige 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 Scholarisierungen, s. zB ENGLISCH, StuW 2007, 221 (236).

6. Konsumorientierte versus kapitalorientierte Einkommensteuer

Schrifttum: FISHER, *Income in Theory and Income Taxation in Practice*, *Econometrica*, London 1937, 1 ff.; KALDOR, *An Expenditure Tax*, London 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. Berlin 1976; US DEPARTMENT OF THE TREASURY, *Blueprints for Basic Tax Reform*, Washington 1977; INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, *The Structure and Reform of Direct Taxation – Report of a Committee Chaired by Prof. J. E. Meade (Meade-Report)*, London 1978; LODIN (Hrsg.), *Progressive Expenditure Tax – an Alternative? (Lodin-Bericht)*, Stockholm 1978; BRADFORD, *The Possibilities for an Expenditure Tax*, *National Tax Journal* 1982, 243; PECHMAN (Hrsg.), *Options for Tax Reform*, Washington D.C. 1984; KING, *The Cash Flow Corporate Income Tax*, in FELDSTEIN (Hrsg.), *The Effects of Taxation on Capital Accumulation*, London 1987, 377; F. W. WAGNER, *Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit*, in HAX/KERN/SCHRÖDER (Hrsg.), *Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis*, Köln 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 BEA/KITTERER (Hrsg.), *Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik*, FS Dieter Pohmer, Tübingen 1990, 69 ff.; BACH, *Die Idee der Cash-Flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems*, Berlin 1991, 425 ff.; M. ROSE, *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*, Berlin 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*, Heidelberg 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, Berlin 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. Köln 2004; SIGLOCH, *Unternehmenserfolgsbesteuerung zwischen Einkommen und Konsum*, in DIRRIGL/WELLISCH/WENGER (Hrsg.), *Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt*, FS Franz W. Wagner, Wiesbaden 2004, 209; ATTANASIO/WAKEFIELD, *The Effects on Consumption and Saving of Taxing Asset Return*, in INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, *The Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design*, Oxford 2010, 675; J. LANG, *Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb*, *StuW* 2011, 144.

Weitere Nachweise insbes. zur Ausgabensteuer s. auch Voraufgabe der Einf. ESt. aus 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 vermei-

den 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, 6. Aufl. 2010, 168 ff.). Wesentliches Ziel der Konsumorientierung ist die Gewährleistung intertemporaler Neutralität zwischen Investitions-/Sparentscheidungen und Konsumententscheidungen, 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 Konsument ist (Personensteuer), zum anderen durch die Anwendung eines progressiven Tarifs.

Ausführlich zur Ausgabensteuer s. Voraufgabe der Einf. ESt. aus 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, 6. Aufl. 2010, 123; aA D. SCHNEIDER, StuW 2000, 421 [428 ff.]: StFreiheit 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 ff.; JACOBS, The Allowance for Corporate Equity as a Method of Harmonizing Corporate Taxation in Europe?, *Intertax* 1997, 232; LAMMERSEN, Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer – Ökonomische Analyse eines aktuellen Reformvorschlags, 1999, 60 ff.; ESSER, *IFSt-Schrift* Nr. 374 (1999).

► *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 StPflcht auslöst. Die deutliche Spreizung zwischen KStSätzen und ESt-Spitzensätzen 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*, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 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 Einkünftedualismus durch Tarifdualismus – Zum Konstruktionsprinzip der Dual

Income Taxation, StuW 2000, 431; GENSER, Ist eine Duale Einkommensteuer einfacher oder gerechter als eine umfassende Einkommensteuer?, Berlin/Heidelberg 2001; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BMF, Flat Tax oder Duale Einkommensteuer?, BMF-Schriftenreihe, Bd. 76, Bonn 2003; SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG, Jahresgutachten 2003/2004, 614 ff.; SCHREIBER/FINKENZELER/RÜGGEBERG, Reform der Einkommensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer?, DB 2004, 2767; SEER, BB-Forum: Einkommensteuerreform – Flat Tax oder Dual Income Tax?, BB 2004, 2272; SPENGLER/WIEGARD, Einkommensteuer: die pragmatische Variante einer grundlegenden Steuerreform, Berlin 2004; DUENSING, Duale Einkommensteuer für Deutschland, Oldenburg 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; 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, Bonn/Wiesbaden 2006; SPENGLER, Gutachten G zum 66. DJT, in Verhandlungen zum 66. DJT, München 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, Herne 2007, 35; WIEGARD, Die Duale Einkommensteuer: Ziele und Konzepte, in OESTREICHER (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren, Herne 2007, 1; MEYER-SANDBERG, Die Duale Einkommensteuer als Modell ungleicher Besteuerung von Arbeit und Kapital, Diss. Passau 2008; GOTTFRIED/WITCZAK, Reformoptionen Duale Einkommensteuer – Aufkommens- und Verteilungseffekte, Tübingen 2009; C. WAGNER, Steuergleichheit unter Standortvorbehalt – Verfassungsrechtliche Grenzen einer ungleichen Einkommensbesteuerung von Kapital und Arbeit, Diss. Mainz 2009.

Theoretische Grundlagen: Einen Sonderfall einer Schedulessteuer 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 mobilere Kapitaleinkommen diskutiert (SACHVERSTÄNDIGENRAT/MAX-PLANCK-INSTITUT/ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHE WIRTSCHAFTSFORSCHUNG, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, 2006, 4 f.).
- ▶ *Intertemporale Neutralität:* Die Duale ESt schwächt, da sie die Kapitalverzinsung partiell stoffrei 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 Progressivtarif 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 KStSatz 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 Kapitaleinkommensteuersatz 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.). Dabei ist allerdings entscheidend, ob man die Spreizung der StSätze 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.

17 8. Lebenseinkommen versus Periodeneinkommen

Schrifttum: HACKMANN, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, FinanzArchiv 34 (1975/76), 1; MITSCHKE, Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 1980, 122, dazu Textentwurf in StuW 1980, 252; HALLER, Die Steuern, Tübingen, 3. Aufl. 1981, 90; HACKMANN, Ein Gesetzesvorschlag für einen generellen interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 1982, 173; BIRTEL, Die Zeit im Einkommensteuerrecht, Berlin 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, München 1988, 75; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, Diss. Berlin 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, Köln, 2. Aufl. 2003; DORENKAMP, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss. Köln 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 Rn. 4; KUBE, DStR 2001, 1781 (1784); P. KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 136, A 362; Jährlichkeitsprinzip als materielles Prinzip auch BFH v. 17.2.2005 – XI B 138/03, BFH/NV 2005, 1264. Insbes. 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

XIII. § 2 Rn. 120) 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, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 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]; v. 5.6.2002 – I R 115/00, BFH/NV 2002, 1549 [1551]; v. 31.3.2004 – X R 25/03, BFH/NV 2004, 1212 [1213 f.]; v. 26.8.2010 – I B 49/10, BFH/NV 2010, 2356 [2359]; v. 22.8.2012 – I R 9/11, BFH/NV 2013, 161 [164]; 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“).

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 [192 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 [66 f.]; HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, 202).

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 Rn. 8 ff., sieht quellenbezogen innerhalb derselben „Erwerbsgrundlage“ einen (unbegrenzten) Verlustvortrag vor.

18 9. Ist-Besteuerung versus Soll-Besteuerung, Fähigkeitseinkommen

Die moderne ESt ist eine Steuer auf das Ist-Einkommen/Nettoeinkommen (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 631 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 Fähigkeitsteuer, wonach nicht das tatsächlich erzielte Einkommen, sondern das Einkommenspotential besteuert wird (s. BRÜMMERHOFF, Finanzwissenschaft, 10. Aufl. 2011, 417; HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, 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, Köln, 2. Aufl. 2000, 403 ff.; KNAUPP, Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit, Diss. München 2004; LIESENFELD, Das steuerfreie Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitsrechtlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips, Diss. München 2005; FUEST/PEICHL/SCHÄFER, Die

Flat-Tax: Wer gewinnt? Wer verliert? Eine Empirische Analyse für Deutschland, *StuW* 2007, 22; SUTTMANN, *Die Flat Tax*, Diss. Berlin 2007; SEIDL/POGORELSKIY/TRAUB, *Tax progression in OECD countries – An Integrative Analysis of Tax Schedules and Income Distributions*, Berlin ua. 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 Einführung eines zweiten StSatzes zur progressiven ESt mit Stufentarif zurückgekehrt (s. EU KOMMISSION, *Taxation trends in the European Union*, 2013, 66, 138).

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 Steuerlastverteilung 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 besit-

- zen (Theorie des abnehmenden Grenznutzens von Einkommen), dann muss zur Erzielung der Opfergleichheit die Steuerbelastung mit steigendem Einkommen zunehmen. Die opfertheoretische Begründung 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 trafen als Personen mit höherem Einkommen, wird allerdings bestritten (s. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, 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 EStProgression 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 (ausf. HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, 211 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.
 - ▷ *Keine Notwendigkeit der Progression zur Erreichung von Umverteilung*: Der progressive Tarif sei zur Verwirklichung sozialstaatlicher Ziele nicht erforderlich, da auch ein Proportionaltarif umverteilend wirke (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 403; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 837).
 - ▷ *Standortpolitisch* wird befürchtet, dass (hohe) progressive EStSätze besonders leistungsbereite und meist auch besonders mobile Einkommensbezieher zur Abwanderung veranlassen.

III. Prinzipien der Besteuerung von Einkommen

Schrifttum: BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. Köln 1983, 21 ff.; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, Köln, 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. Frankfurt am Main ua. 2003; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Köln, 2. Aufl. 2003, 754 ff.; MÖSSNER, Prinzipien im Steuerrecht, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 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; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 40–82, § 8.

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 Rn. 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 rechtsgebietspezifischen Inhaltsbestimmung, um Maßstabsfunktion für die Gesetzgebung und Rechtsanwendung entfalten zu können. In den Konkretisierungsprozess können unterschiedliche Wertungen einfließen, weshalb gelegentlich mehrere, 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). Widerstreitende 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 widerstreitenden Prinzipien, muss er seine Entscheidung folgerichtig umsetzen und kann nicht beliebig zwischen den Prinzipien hin- und herspringen.

2. Unterscheidung zwischen verfassungsrechtlichen, einfachgesetzlichen und ökonomischen Prinzipien

41

Verfassungsrechtliche Prinzipien: Das Verfassungsrecht nimmt vor allem in den Grundrechten die rechtsethischen Wertungen auf, die zu Verfassungsprinzi-

prien 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.

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, 6. Aufl. 2010, 238 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]; v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 [433]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [230]; v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BVerfGE 127, 1 [27]).

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist Ausprägung der Steuergerechtigkeit und als stl. Lastengleichheit Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes. 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, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 1; BIRK in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 147 Rn. 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,

21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 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 Ergebnis 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 Ergebnis wie die Bemessung nach der Leistungsfähigkeit (zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die ESt ausf. HEY, FS Lang, 2010, 133 [149 f.]; s. ferner BIRK in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 147 Rn. 3 ff.; J. LANG, StuW 2013, 53 [57]; für eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung der EStProgression P. KIRCHHOFF, Gutachten F für den 57. DJT, in Verhandlungen zum 57. DJT, Bd. 1, 1988, 6 ff.).

b) Universalität und Totalität

43

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 Schedulensteuer zumindest theoretisch unter Berücksichtigung der Tariffdifferenzen zwischen verschiedenen tarifierten Einkunftsarten zum Ausgleich bringen. In der Praxis findet eine Verrechnung aber regelmäßig nur innerhalb einzelner Schedulen statt.

Welteinkommensprinzip: Aus dem Prinzip der objektiven Universalität folgt die Besteuerung des weltweiten Einkommens unabhängig vom Ort der Erwirtschaftung. Das Welteinkommensprinzip 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, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.53 f.).

Das Nebeneinander von Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip verursacht Besteuerungskonflikte bezüglich ausländ. Einkünfte. Die einseitig verfügte oder bilaterale 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.

44 c) Objektives Nettoprinzip

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 (ТИРКЕ, StuW 1979, 194). Bemessungsgrundlage ist daher nicht das Roh-einkommen, 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*, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 68). Rspr. (Nachweise Anm. 17) und Teile der Literatur (zB SEILER in DStJG 34 [2011], 61 [82]; KUBE, DStR 2011, 1781 ff.) 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]; v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87 ua., BVerfGE 81, 228 [236]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [48]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234]; 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]; v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782 [783]; v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121 [124]; v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234 [244]) und Schrifttum (s. mit zahlreichen Nachweisen HEY in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 54) anerkannt. Aus ökonomischer Sicht dient das Nettoprinzip der Verwirklichung von Produktionseffizienz (vgl. HOMBURG, *Allgemeine Steuerlehre*, 6. Aufl. 2010, 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. DRÜEN, *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]). 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 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 ausf. 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; TIRKE, *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 hinausgehende 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 ablehnend ENGLISCH in *DStJG* 37 2014, 159 [171 f.]).

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]; v. 12.6.1990 – 1 BvL 72/86, BVerfGE 82, 198 [206]; v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 ua., BVerfGE 87, 153 [169]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [48]; 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]; 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 Existenzmini-*

mums vor dem Bundesverfassungsgericht, 2011, 65; zur rechtswissenschaftlichen Gegenposition s. insbes. VOGEL, *StuW* 1999, 201 [204 ff.]; 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. Münster 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. Frankfurt am Main ua. 2001; HEY, *Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer*, in TIPKE/SÖHN (Hrsg.), *GS Christoph Trzaskalik*, Köln 2005, 219; BALDAUF, *Das innere System der einkommensteuerlichen Gewinnrealisierung*, Diss. Frankfurt am Main 2009, 47 ff.; KLÄNE, *Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften – Erscheinungsformen und Implikationen aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, Diss. Baden-Baden 2010, 320 ff.; RATSCHOW, *Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip*, *DStJG* 34 (2011), 35; PALM, *Person im Ertragsteuerrecht*, *Habil.* Tübingen 2013, 465 ff.

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]; 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. 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 einkom-

mensteuerwirksamen 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 XIII. § 4 Rn. 171 ff.). Trägt dagegen ein Dritter die Kosten, die durch die Einkünfteerzielung 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: Streitig ist die Bedeutung des Individualsteuerprinzips vor allem für die Zuordnung stiller Reserven. Die hM folgert 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 (s. REISS in KSM, § 16 Rn. B 80 [5/1991]). 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: 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.

47 5. Nominalwertprinzip versus Realwertprinzip (Einkommensteuer und Geldentwertung)

Schrifttum: Nachweise bis 1990 s. Voraufgabe der Einf. ESt. aus 1990 Anm. 39, 550 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

ESSER, Ertragsbesteuerung und Geldentwertung – das Problem des „Scheingewinn“, IFSt-Schrift Nr. 374 (1999), Bonn; LÄUFER, Die Inflationssteuer als perfektes Steueräquivalent (Teil 1), 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, Berlin 1999, 207; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, Köln, 2. Aufl. 2000, 512; STERN, Der Tarif muss auf Räder – Heimliche Steuererhöhungen vermeiden, DSTZ 2003, 294; EGGESIEKER/ELLERBECK, Scheingewinneliminierung als notwendige Bedingung einer rationalen Einkommensteuerreform, DB 2004, 839; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, StuW 2007, 221; KLEINMANN, Besteuerung inflationärer Scheingewinne im System des deutschen Einkommensteuerrechts und ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung, Diss. Baden-Baden 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. Baden-Baden 2012.

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]; v. 15.12.1989 – 2 BvR 436/88, WM 1990, 287 [288]; v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BVerfGE 127, 1 ff.; BFH v. 14.5.1974 – VIII R 95/72, BStBl. II 1974, 572 [576]; v. 17.1.1980 – IV R 156/77, BStBl. II 1980, 434 [435]; 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; v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, BVerfGE 50, 57 [92 f.]). Nach 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 Ergebnis bisher jedoch stets verneint wurde bzw. nicht zu richterrechtlicher Berücksichtigung befugt (s. BFH v. 27.7.1967 – IV 300/64, BStBl. III 1967, 690 [695]; Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG bejahend FRIAU, Stb]b. 1971/72, 425 [443]; VON ARNIM, BB 1973, 621 [631]; KRÖGER, NJW 1973, 1017 [1021]; KLEINMANN, 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 zumeist 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 Berück-

sichtigung 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 EStG; 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.).

► *Inflationsberücksichtigung bei Kapitaleinkünften, insbesondere Zinsen:* Einkunftsartenspezifisch wird die Berücksichtigung der Geldentwertung insbes. infolge von BVerfG v. 27.6.1991 (2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [282 f.]) für Kapitaleinkünfte iSv. § 20 diskutiert. Inflationsberücksichtigung wird zT als Begründung 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 ff.; RÄDLER, DB 2007, 988; dies ist im Ergebnis allerdings nicht überzeugend, s. 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; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 506). Zweifelhaft 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).

6. Korrespondenzprinzipien

48

Trotz Wechselbezüglichkeiten zwischen Abzugsseite und Bezügeseite ist das EStRecht 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 (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121 [125 f.]; MÜLLER, Das interpersonale Korrespondenzprinzip im Einkommensteuerrecht – Eine systematische Betrachtung, 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 Rn. 4 ff. [1/2014]). Ausnahmen wie bei der Gewährung des Realsplittings gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 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 Alters-einkünften; 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 (ausf. 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 v. 15.6.2010 (VIII R 33/07, BStBl. II 2011, 503 [505], zur Steuerbarkeit von Erstattungszinsen 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 gleichheitsrechtlichen Bedenken bezüglich der nunmehr ausdrücklich angeordneten StPflicht in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 erhoben wurden.

Symmetrie der tatbestandlichen Zuordnung von Bezüge- und Aufwandsstatbeständen: Dagegen ist es ein Gebot folgerichtiger Ausgestaltung des ESt-Tatbestands, 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). Ein (beschränkter) Abzug von der Einkünftezielung dienenden Aufwendungen als SA reicht nicht aus. Der Gesetzgeber verfügt diesbezüglich nicht über Gestaltungspielraum (so aber BFH v. 1.2.2006 – X B 166/05, BStBl. II 2006, 420 [426]).

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, 3. Aufl. 2011, Rn. 4.10, 14.8. 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, 3. Aufl. 2011, Rn. 12.10, 13.8) diskutiert. Zwar erfordert das Totalitätsprinzip (s. Anm. 43) grds., dass das gesamte Leistungsfähigkeit kon-

stituierende Einkommen lückenlos erfasst wird. Ein allgemeiner subject-to-tax-Vorbehalt zur Sicherstellung einer Einmalbesteuerung folgt hieraus indes nicht.

Einstweilen frei.

50–59

IV. Normtypen des Einkommensteuerrechts

Schrifttum: VOGEL, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97; BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. Köln 1983, 67 ff., 153 ff., 194 ff., 232 ff.; GOEBBELS, Die familiengerechte Besteuerung – Dargestellt am Beispiel des einkommensteuerlichen Familienleistungsausgleichs, Diss. Frankfurt am Main 1999, 41 ff.; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, Köln, 2. Aufl. 2000, 73; C. WAGNER, Steuergleichheit unter Standortvorbehalt? – Verfassungsrechtliche Grenzen einer ungleichen Einkommensbesteuerung von Kapital und Arbeit, Diss. Frankfurt am Main 2010, 91 ff.; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 19 ff.

1. Bedeutung der Differenzierung nach Normgruppen

60

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, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 25):

► *Anslegung:* 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 Rn. 278 [10/2011]; LEHNER, FS Tipke, 1995, 237 ff.; 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 auszulegen (zB VOGEL, DStZ 1977, 8 ff.; ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 5 Rn. 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]; 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.

► *Bedürfnigkeitsmessung 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. GLOY, *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.

61 2. Fiskalzwecknormen

Primärer Zweck der ESt ist die Mittelbeschaffung für den Staatshaushalt. Die dieser Zielsetzung dienenden Normen werden als Fiskalzwecknormen (HEY in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 20) bzw. als Normen mit Lastenausteilungsfunktion (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 Einführung einer gegenüber dem regulären progressiven EStTarif ermäßigten Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte zwar mit dem Zweck der Standorticherung im internationalen Steuerwettbewerb auch interventionistische Ziele, ist aber gleichwohl Fiskalzwecknorm (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 Ge-

staltungswirkungen 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, Köln 1983, 68 ff.).

3. Sozialzweck- und Lenkungsnormen

62

Schrifttum: Schrifttum bis 1990 s. auch Anm. 53 der Voraufgabe der Einf. ESt. aus 1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm. FRIAUF, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, Tübingen 1966; VOGEL, Steuerrecht und Wirtschaftslenkung, JbFStR 1968/69, 225; RUPPE, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, Habil. Wien 1971; SELMER, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Habil. Frankfurt am Main 1972; SURREY, Pathways to Tax Reform – The Concept of Tax Expenditures, Cambridge/Mass. 1973; J. LANG, Systematisierung der Steuervergünstigungen, Diss. Berlin 1974; KNIES, Steuerzweck und Steuerbegriff, München 1976; VOGEL, Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97 ff.; BODENHEIM, Der Zweck der Steuer, Diss. Baden-Baden 1979; SURREY, Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik, StuW 1981, 359; BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Habil. Köln 1983; TIPKE, Über Steuervergünstigungen – Abbauthoretische Überlegungen, FR 1989, 186; GROSS, Steuervergünstigungen und Steuerbenachteiligungen – Gibt es besondere Regeln für den Gesetzesvollzug?, Diss. Münster ua. 1997; FRIAUF, Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen, DStJG 21 (1998), 85 ff.; HEY, Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen – Verfassungsrechtliche terra incognita, StuW 1998, 298; SCHADEN, Die Steuervergünstigung als staatliche Leistung, Diss. Berlin 1998; JAKOB, Zukunft des Steuerinterventionismus, in P. KIRCHHOF (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 65 ff.; 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, München 2000; WERNSMANN, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Einführung 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, Berlin 2004, 745; VON SCHWEINITZ, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, Diss. Berlin 2005; WERNSMANN, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Habil. Tübingen 2005; JOCHUM, Die Steuervergünstigung – Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht, Habil. Berlin 2006; REINKE, Die Identifikation der Steuervergünstigung – Am Beispiel der Einkommensteuer und der Kraftfahrzeugsteuer unter Umweltschutzgesichtspunkten, Diss. Berlin 2006; FANN, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung, Diss. Baden-Baden 2008; SCHÖN, Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit, in MELLINGHOFF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 189; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 21 f., § 19; SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 6 Rn. 49 ff.

Zur rechtshistorischen Entwicklung s. Anm. 53 der Voraufgabe Einf. ESt. aus 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 eindruckliche Bezeichnung als „Tax Expenditures“ im US-amerikanischen Schrifttum, vgl. SURREY, *Pathways to Tax Reform – The Concept of Tax Expenditures*, Cambridge/Mass. 1973; s. auch Anm. 700. Subventionsbericht v. 15.8.2013, BTDrucks. 17/14621, 10). Allerdings wird der Begriff der StVergünstigung – fälschlicherweise (s. SEER in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 6 Rn. 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 Stplf. gerichtet. Zum Großteil bestehen sie in Lenkungsnormen, die nach dem „Verdienstprinzip“ (HEY in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 21) gestaltet sind: Sie entlasten rechtspolitisch erwünschtes (verdienstliches) bzw. belasten unerwünschtes Verhalten. Im Unterschied zum Ordnungsrecht wird dem Stplf. 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 unterschiedliche 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.; Eigenheimzulage; Investitionszulage). 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.

4. Vereinfachungszwecknormen

63

Schrifttum: FELIX, Praktikabilitätserwägungen als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht, in FELIX (Hrsg.), Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, FS Armin Spitaler, Stuttgart 1958, 124; ARNDT, Praktikabilität und Effizienz, Habil. Köln 1983; BÜHLER/P. KIRCHHOF/KLEIN (Hrsg.), Steuervereinfachung, FS Dietrich Meyding, Heidelberg 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, Stuttgart ua. 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, Köln 1999, 1071; SCHÖN, Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, StuW 2002, 23; SCHÖBER, Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber, Diss. Baden-Baden 2009, 41; ONDRACEK, Steuervereinfachung ist machbar – aber wie und wann?, DStR 2011, 1.

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 Befolgungsaufwand 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. SCHÖBER, 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 StPfl. 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 Rn. 386 f. [10/2011]). Sie unterscheiden 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 höheren 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.

64 5. Missbrauchsvermeidungsnormen

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. Baden-Baden 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 Rn. 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. Anm. 266).

65 6. Methoden der Abschichtung unterschiedlicher Normtypen

Tatbestandliche Vermischung von Fiskal- und Sozialzwecken: Das ESt-Recht 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 Nettoprinzipis 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 Leistungsfähigkeitsprinzipis 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 Leistungsfähigkeitsprinzipis eingeordnet werden kann (WERNSMANN, Verhal-

tenlenkung 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 Lenkungs Zwecken 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 Lenkungszwecke 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]; 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 Rn. 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 unterlegen haben oder die Norm mehrere Zwecke verfolgt. Die Zuordnungsschwierigkeiten 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.

Rechtsgebietsspezifische Identifikation von Steuervergünstigungen: Die Notwendigkeit der Abschichtung 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 24. Subventionsbericht v. 15.8.2013, BTDrucks. 17/14621) 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, 21. Aufl. 2013, § 4 Rn. 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.

66–99 Einstweilen frei.

B. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Einkommenbesteuerung

I. Einkommensteuer in der steuerstaatlichen Kompetenzordnung

Schrifttum: VON STEIN, Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Als Grundlage für Vorlesungen und zum Selbststudium, Leipzig 1860; SCHÄFFLE, Die Steuern I/II, in VON STEIN, Lehrbuch der Finanzwissenschaften [zweibändige Neuauflage], Teil 1, Leipzig 1895; SCHUMPETER, Die Krise des Steuerstaats, Graz und Leipzig 1918; VOGEL, Finanzverfassung und politisches Ermessen, Heidelberg 1972; P. KIRCHHOF, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt 1973; FRIAUF, Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, Sbjb. 1977/78, 39; ISENSEE, Steuerstaat als Staatsform, in STÖDTER/THIEME (Hrsg.), Hamburg – Deutschland – Europa, FS Hans Peter Ipsen, Tübingen 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. Köln 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. München 1994; P. KIRCHHOF, Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, DStJG 18 (1995), 17; STOLTERFOHT, Die Verwirklichung des Rechtsschutzes in 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, Köln 1995, 165; P. KIRCHHOF, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuer, in P. KIRCHHOF/BIRK/LEHNER (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat. Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines 65. Geburtstags, München 1996; VOGEL/WALDHOF, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts. Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vorbermerkungen zu Art. 104a bis 115 GG), Heidelberg 1999; HEUN, Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in SACKSOFSKY/WIELAND (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 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, München 2000, N 25; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln, 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, München 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. Köln 2001; JACHMANN, Nachhaltige Entwicklung und Steuern. Ansätze zu einer an der Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen ausgerichteten Lastenverteilungsgerechtigkeit, Stuttgart 2003; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln, 2. Aufl. 2003; Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, HStR II, Heidelberg, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 51; ULLMANN, Der deutsche Steuerstaat. Geschichte der öffentlichen Finanzen, München 2005; P. KIRCHHOF, Die Steuern, HStR V, Heidelberg, 3. Aufl. 2007, § 118; SCHENKE, Die Rechtsfindung im Steuerrecht. Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung, Habil. Tübingen 2007; THIESEN, Steuerverfassungstheorie, Diss. Berlin 2008; Spindler, Der Bundesfinanzhof und das Bundesverfassungsgericht im Zusammenwirken für ein verfassungskonformes Steuerrecht, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 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/ENGLISH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 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, Köln 2011, 97; SEER, Finanzrichterlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 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, Köln 2011, 231; BIRK, Leistungsfähigkeitsprinzip, in KUBE ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, Heidelberg 2013, § 147; KORIOTH, Finanzverfassung, in KUBE ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, Heidelberg 2013, § 135; REIMER, Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, in GEHLEN/SCHORKOPF (Hrsg.), Demokratie und Wirtschaft, Tübingen 2013, 113; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, Köln, 2. Aufl. 2013.

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

a) Finanzstaat – Voraussetzung der Freiheit

Garant der Freiheit: Der moderne Staat ist Finanzstaat. Er gewinnt seine Einnahmen im Wesentlichen aus Abgaben, also durch Geld, das er von den abgabenpflichtigen 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

100

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 HOBBS, *Leviathan* [1651], 2003, II. Teil, Kap. 17, 151 ff., Kap. 26, 228 ff.; deutlicher: LOCKE, *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 – vereinzelte 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, auf die Arbeitskraft der Menschen zuzugreifen, sie zu Dienstleistungen zu verpflichten, um den öffentlichen Finanzbedarf zu befriedigen. Der moderne freiheitliche Staat ist Finanzstaat. Die Grundrechte fordern von der öffentlichen Hand, sich durch Abgaben zu finanzieren (insges. K. VOGEL, *Der Finanz- und Steuerstaat*, HStR II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 3, 51 ff.; P. KIRCHHOF, *Die Steuern*, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 1 ff.; WEBER-GRELLET, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, 2001, 1 ff.; FRIAUF in *DStJG* 12 [1989], 3 [3 ff.]). 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 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 Steuerfassungsrechts: Abgaben bilden die monetäre Lebensader des modernsten 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 Steuerfassungsrecht – 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 Formenklaheit und Formenwahrheit im Finanzwesen (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 ua., BVerfGE 93, 319 [342 f.]; v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 ua., BVerfGE 108, 1 [15 f.]; v. 3.2.2009 – 2 BvL 54/06, BVerfGE 122, 316 [333 ff.]; v. 12.5.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132 [140 f.]; v. 16.9.2009 – 2 BvR 852/07, BVerfGE 124, 235 [243 f.]).

b) Steuerstaat

aa) Freiheitliche Kulturleistung

101

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 Finanzwissenschaften, 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, Der Finanz- und Steuerstaat, HStR II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 54 ff.; ISENSEE, FS Ipsen, 1977, 409; jeweils mwN). Der Steuerstaat finanziert sich im Wesentlichen durch Steuern. Nicht-steuerliche Abgaben sind besonders zu rechtfertigen und müssen sich von der voraussetzungslosen Steuer deutlich unterscheiden (BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 ua., BVerfGE 108, 1 [16] mwN). Das für den Steuerstaat zentrale Regel-Ausnahmeverhältnis, nach dem die Steuer idR und andere Abgaben zwar – wie Gebühren und Beiträge – 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, wengleich 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 den 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 allgemein gerechtfertigt. Nicht-steuerliche Abgaben sind demgegenüber besonders zu begründen (BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 ua., BVerfGE 108, 1 [16] mwN). In einer Betonung der Vorzüge nicht-stl. 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. Nicht-steuerliche Abgaben stärken so – dies ist die Erwägung – die Kostenverantwortung und Wirtschaftlichkeit des Staats. Die Steuer mache demgegenüber nicht hinreichend bewusst, 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, N 25 ff.).

Notwendigkeit der Steuerfinanzierung – keine Entwicklung zum Gebührenstaat:

Solche Vorzüge nicht-stl. Abgaben dürfen aber nicht zu dem Befund verleiten, aus dem Steuerstaat 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, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 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 Gerechtigkeitsprüfung bestätigt. Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben werden regelmäßig ohne Anschauung der Person erhoben. Die Gebühr für eine Genehmigung, für Wasser, Energie oder Entsorgungsleistungen richten sich nicht nach der Leistungsfähigkeit 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 Rn. 3; P. KIRCHHOF, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 1 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. 21.5.2013, Steuereinnahmen 2011/2012). 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 Rn. 1). Die ESt greift in der Abgabenlast in Grundrechte ein, ist aber in ihrer maßgeblichen Finanzierungswirkung, in ihrer „gerechten“ Belastungswirkung zentraler Garant des freiheitlichen Staats. Der moderne Staat kann auf die ESt daher kaum verzichten. Zu Recht anerkennt Art. 106 Abs. 3 GG die ESt.

Demokratisch legitimierte Steuerlast: Die Rechtfertigung von Steuern wird auch deshalb in einem besonderen Blick auf die ESt entwickelt, dabei aber verallgemeinert. Wer öffentliche Güter, die allgemeine Infrastruktur nutzt und so seine Leistungsfähigkeit erhöht, muss einen Teil dieses von der Gemeinschaft mitermöglichten 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. Die Parole der nord-amerikanischen Unabhängigkeitsbewegung „*no taxation without representation*“ belegt diesen grundlegenden demokratischen Zusammenhang.

Garant des parlamentarischen Gestaltungsraums: Der Steuerstaat trennt die Einnahmen von den Ausgaben. Die Steuer zeichnet der öffentlichen Hand keine

Vorgaben, wie die erlangten Mittel einzusetzen sind; sie wird nicht aufgrund einer konkreten Gegenleistung erhoben. Der Steuerstaat garantiert so den 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 Epochenwechsel 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, *Die Steuern*, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 1 ff.; § 119 Rn. 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.]).

Einstweilen frei.

103–104

2. Einkommensteuer in der bundesstaatlichen Kompetenzordnung

a) Gesetzgebungskompetenzen

105

Die Finanzverfassung regelt in Art. 105 GG die Kompetenz für die Steuergesetzgebung. Die allgemeinen Regeln 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 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 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 Schenkungssteuer, die Energiesteuer, die Gewerbesteuer, die Grunderwerbs- und Grundsteuer, die Rennwett- und Lotteriesteuer und die Biersteuer geregelt (insges. SIEKMANN in SACHS, Art. 105 GG Rn. 5f., 22). Den Ländern verbleibt nach der ausdrücklichen Regelung des Art. 105 Abs. 3 GG die Gesetzgebungskompetenz über den StStz bei der GrESt sowie über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit diese nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind (Art. 105 Abs. 2a GG).

b) Ertrags- und Verwaltungshoheit

106

Deutschland nimmt jährlich rund 550 Mrd. € an Steuern ein. Hier sind die reinen Gemeindesteuern nicht mitgerechnet. Die ESt und USt, die Bund und Län-

den gemeinsam zustehen (Art. 106 Abs. 3 GG), sind mit jährlich rund 190 Mrd. € die größten Steuerquellen, gefolgt von der GewSt (rund 42 Mrd. €), der Energiesteuer (rund 39 Mrd. €) und der KSt (rund 17 Mrd. €), die ebenfalls eine Gemeinschaftsteuer ist (BMF v. 21.5.2013, Steuereinnahmen 2011/2012). Der Finanzausgleich, der die Einnahmen iHv rund 400 Mrd. € aus den Gemeinschaftsteuern zwischen Bund, Ländern und Gemeinden verteilt, erfasst folglich den Großteil der Steuereinnahmen, bildet das Zentrum der Ertragsverteilung. Der Bund erhielt im Jahr 2012 42,5 % der Einnahmen aus der ESt, 50 % der KSt- und 53 % der UStEinnahmen. Der Anteil der Länder an der ESt betrug 42,5 %, an der KSt 50 % und an der USt 45 %. Die Gemeinden waren mit 15 % an der ESt und mit rund 2 % an der USt beteiligt (BMF, Der Finanzausgleich, 2013, 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 bezieht sich auf die GewSt, deren Erträge überwiegend in den Landeshaushalt fließen, sowie auf die Grundsteuer, die Erbschaft- und Schenkungssteuer, die Rennwett- und Lotteriesteuer, die Feuerschutzsteuer und die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern (insges. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 2 Rn. 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 dem Landesfinanzministern oder den Landesfinanzsenatoren (§§ 2 ff. FVG).

107–109 Einstweilen frei.

3. Gerichtliche Kontrolle – Einklagbarkeit des Steuerverfassungsrechts

110 a) Zweistufige Finanzgerichtsbarkeit, Verfassungsauftrag der Finanzgerichte

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 Streitigkeit, für die der Finanzgerichtsweg eröffnet ist (§ 35 FGO). Der BFH in München ist die übergeordnete Rechtsmittelinstanz für Revisionen und Beschwerden gegen erstinstanzliche Entscheidungen (§ 36 FGO). Nach Erschöpfung des Rechtswegs kann der Betroffene Urteils-Verfassungsbeschwerden 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 aufführen. 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]).

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]). Der Antrag muss dem BVerfG ermöglichen, ohne weitere Ermittlungen über die Annahme der Verfassungsbeschwerde (§ 93a BVerfGG) zu entscheiden. Die Begründung soll dem Gericht folglich eine zuverlässige Grundlage für die weitere Behandlung des Verfahrens schaffen. Soweit das für die Grundrechtsfrage maßgeblich ist, muss das Verfassungsrecht einschließlich der Rspr. des BVerfG ausführlich entfaltet werden, ist aber auch das einfache Recht und die Gründe der angegriffenen Entscheidung eingehend zu erörtern. Hat das BVerfG einschlägige Rechtsmaßstäbe entwickelt, ist die grundrechtl. Frage anhand dieser Maßstäbe zu prüfen (jüngst 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 Annahmenvoraussetzungen erörtern (insges. MAGEN in UMBACH/CLEMENS/DOLLINGER, BVerfGG, § 92 Rn. 6 ff., Rn. 42 ff.; HILLGRUBER/GOOS, Verfassungsprozessrecht, 3. Aufl. 2011, § 3 Rn. 87 ff.). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, prüft das BVerfG die behauptete Grundrechtsverletzung grds. umfassend. Jedoch sind die folgenden Besonderheiten zu beachten.

bb) Erörterung des Steuerverfassungsrechts und des einfachen Steuerrechts

112

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 jüngeren Entscheidung, dass der Beschwerdeführer „nicht auf das für das angegriffene Urteil und dessen verfassungsrecht-

liche Würdigung wesentliche Argument der verfahrensrechtl. 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 Begründung 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 Unterhaltungsverpflichtungen 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 StErleichterung oder eine Kombination beider Möglichkeiten zu berücksichtigen. Folglich ist „das gesamte betroffene Normgeflecht“ bei der Begründung 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).

113 cc) Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde

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]; v. 26.7.2005 – 1 BvR 782/94 ua., BVerfGE 114, 1 [32]; zu diesen Möglichkeiten im StRecht STOLTERFOHT in DSJG 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]; insges. HILLGRUBER/GOOS, Verfassungsprozessrecht, 3. Aufl. 2011, § 3 Rn. 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 Rechtswegerschöpfung 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, Verfahrensgrund-

rechte 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 Verfassungsfrage im fachgerichtlichen Prozess erforderlich sein (BVerfG v. 9.11.2004 – 1 BvR 684/98, BVerfGE 112, 50 [61 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. bereits Abhilfe oder eine Vorlage an das BVerfG (s. Anm. 115 ff.) zu erreichen.

dd) Verletzung spezifischen Verfassungsrechts

114

Die fehlerhafte Anwendung eines Steuergesetzes durch die Fachgerichte berührt den Vorbehalt und Vorrang des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 GG) und die Rechtsanwendungsleichheit (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 Entscheidungen „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 Grenzen schwer zu fassen sind, ihm ein gewisser Entscheidungsraum bleiben muss. 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 selbst nicht ganz klaren – Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung überschreitet, eine Entscheidung ohne (verfassungskonforme) gesetzliche Grundlage trifft, einschlägige Verfassungsmaßstäbe nicht anwendet oder fehlerhafte verfassungsrechtl. Interpretationen vornimmt. Die Verfassungsdeutung der Fachgerichte wird umfassend geprüft. Zudem darf das Ergebnis der fachgerichtlichen Entscheidungen keine Grundrechte verletzen (BVerfG v. 14.2.1973 – 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269 [280]; v. 24.9.2003 – 2 BvR

1436/02, BVerfGE 108, 282 [294 f.]; insges. HILLGRUBER/GOOS, Verfassungsprozessrecht, 3. Aufl. 2011, § 3 Rn. 178 ff., insbes. 187 f.). Der Beschwerdeantrag sollte anhand dieser Fallgruppen die Verletzung spezifischen Verfassungsrechts sorgsam darlegen.

c) Konkrete Normenkontrolle

115 aa) Verfahren

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 bei einer Instanz, dem BVerfG. Hält ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei seiner Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig, muss es das Verfahren aussetzen, das Gesetz dem BVerfG vorlegen und dessen Entscheidung 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 (jüngst BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326 [329]). 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 deutet. Nach der Verfassungsbeschwerde ist die Richtervorlage das Verfahren, das am häufigsten angestrengt wird (HILLGRUBER/GOOS, Verfassungsprozessrecht, 3. Aufl. 2011, § 3 Rn. 573).

Kammer- und Senatsentscheidungen: Die zuständige Kammer des BVerfG kann durch einstimmigen Beschluss die Unzulässigkeit eines Vorlageantrags feststellen. Wird der Antrag von einem Landesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht wie dem BFH gestellt, bleibt die Entscheidung 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, 21. Aufl. 2013, § 22 Rn. 281, 284, mwN, der aber den konsentierten Richter für vorlageberechtigt hält).

bb) Hohe Begründungserfordernisse – das Praxisproblem

116

Das Fachgericht muss im Antrag darlegen, inwiefern seine Entscheidung 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 ausführlich zu erörtern (BVerfG v. 22.9.2009 – 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251 [260 ff.]; v. 14.1.1969 – 2 BvL 10/67, BVerfGE 25, 129 [136 f.]).

Entscheidungserheblichkeit: „Der Vorlagebeschluss muss hinreichend deutlich erkennen lassen, dass und aus welchen Gründen das vorliegende Gericht im Falle der Gültigkeit der in Frage gestellten Vorschrift zu einem anderen Ergebnis 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 Entscheidung 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]).

Verfassungsverstoß: Das vorliegende 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 Begründung nicht genommen werden. Die Überzeugung des vorlegenden Gerichts, dass die Norm verfassungswidrig ist, muss umfassend im Antrag – dh. ohne die Akten oder anderer Materialien beziehen 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). Vergleichbar mit den hohen Antragserfordernissen der Verfassungsbeschwerde (s. Anm. 111 f.) sind umfassende Rechtserörterungen erforderlich.

cc) Steuerrechtliche Konkretisierungen und die Frage nach den Begründungshürden

117

Diese hohen 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 Methode 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 Begründung werden zu Recht kritisiert. Sie drohen, sachgerechte Vorlagen bereits im Vorfeld zu ersticken. Die Erfordernisse sollten zwar zurückgenommen (insges. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 22 Rn. 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.

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

Zwei Zeiträume: Legt ein Gericht eine Sache dem BVerfG vor, bedarf die Entscheidung über die Vorlage hinreichender Zeit. So stellt sich – erstens – die Frage, wie bis zur endgültigen Entscheidung 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 Regelungen 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.]).

Verwaltung: Zu Recht kann die Verwaltung die Steuer gem. § 165 Abs. 1 Nr. 2–4 AO vorläufig festsetzen, wenn die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens beim EuGH, dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht ist, wenn der BFH über die Auslegung eines Steuergesetzes entscheidet oder wenn 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 Entscheidung, nicht auf die Vorläufigkeitserklärung. Die Vorläufigkeit kann auch nachträglich erklärt und auf Besteuerungsfolgen erstreckt werden, die mit der zu entscheidenden Rechtsfrage in einem Zusammenhang stehen (RÜSKEN in KLEIN, AO, 12. Aufl. 2014, § 165 AO Rn. 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. zu Recht 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, 21. Aufl. 2013, § 22 Rn. 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 nahe gelegt, 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 zuweilen ange-regt, diesen Gedanken auch für Stpfl. fruchtbar zu machen, die im „Klage- oder Einspruchsverfahren stecken geblieben sind“ (SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 22 Rn. 288 mwN). Nach Abschluss eines Verfahrens kann dieses aber nur in absoluten Ausnahmefällen wieder aufgerollt werden. Auch des-halb sollten die Verfahren offen gehalten werden. Ist ein Musterverfahren vor dem BVerfG anhängig, fordert der gleichmäßige und rechtsstaatliche Vollzug der Steuergesetze, allgemein 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 Fi-nanzpraxis sucht durch all diese Maßnahmen ihre Verantwortung für das GG in der Erwägung wahrzunehmen, einen – nach Ansicht eines Gerichts – verfas-sungswidrigen Zustand nicht zu perpetuieren. Der effektive Rechtsschutz im Massenverfahren des StRechts fragt insges. nach Musterverfahren, nach Sanktio-nen 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.]).

d) Entscheidungen des BVerfG

aa) Nichtigkeit

119

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 Ergebnis, 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). In der Regel betrifft eine solche Entscheidung aber nur einen Teil eines Gesetzes. Insbesondere bei einem maßgeblichen Verfahrensfehler kann das Gesetz aber auch insges. für nichtig erklärt werden.

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 verein-bar gehalten, dem Gesetzgeber aber dabei aufgegeben hat, die Wirkungen und Folgen des Gesetzes zu beobachten oder die kontrollierte Regelung für die Zu-kunft zu korrigieren, weil eine verfassungswidrige Entwicklung prognostiziert wird. Die Norm bleibt bestehen, der Gesetzgeber ist aber verpflichtet, dem Handlungsauftrag des Gerichts zu folgen (insges. LÖWER, Zuständigkeiten und Verfahren des Bundesverfassungsgerichts, HStR III, 3. Aufl. 2005, § 70 Rn. 114 ff.; mit einem besonderen Blick auf das StRecht P. KIRCHHOF in DStjG 18 [1995], 17 [39 f.]; WERNSMANN, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechts-folgen und Rechtsschutz, 2000, 35 ff.).

cc) Unvereinbarkeit

121

In vielen Fällen kommt eine Appellentscheidung nicht in Betracht und wahrt die Nichtigkeitserklärung nicht die richterliche Folgenverantwortung sowie den Gestaltungsraum des Gesetzgebers. Das BVerfG kann dann eine Regelung für unvereinbar mit der Verfassung erklären. Die Unvereinbarkeitserklärung ist vor-

zunehmen, wenn verschiedene Möglichkeiten bestehen, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Bei einer Verletzung des Gleichheitssatzes stehen regelmäßig verschiedene Wege offen, das Maß der Verfassung wieder zu wahren, weil der Gesetzgeber etwa einem 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]). Zudem wäre eine Nichtigkeitsklärung 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 höhere Zahlungen begehrt, erfolgreich, hätte eine Nichtigkeitsklärung zur Folge, dass der Beschwerdeführer keine Zahlung mehr erhalten würde, obwohl ihm verfassungsrechtl. Recht gegeben wurde. Das BVerfG stellt in solchen Fällen den Verfassungsverstoß fest und beauftragt den Gesetzgeber – oft innerhalb einer bestimmten Frist –, einen verfassungskonformen Zustand zu schaffen. Dabei sind nicht selten konkrete Vorgaben des Gerichts zu beachten. Das für verfassungswidrig erklärte Gesetz darf regelmäßig nicht mehr angewandt werden. Vorläufig kann es aber auch fortgelten. Zuweilen erlässt das BVerfG auch eine Übergangsregelung, insbes. damit der Erfolg einer Verfassungsbeschwerde – ganz im Sinne des Rechtsschutzbedürfnisses – individuell für den Beschwerdeführer wirkt.

122 **dd) Unvereinbarkeitserklärungen im Steuerrecht**

Steuergesetze erklärt das BVerfG oft für unvereinbar mit dem GG, nicht für nichtig. Unvereinbarkeitserklärungen sind im Falle von Gleichheitsverstößen, also bei dem für das Steuerrecht zentralen Art. 3 GG (s. Anm. 260 ff.), ohnehin sachgerecht (s. Anm. 121). Eine Nichtigkeitsklärung entfernt sich aber auch in anderen stl. Fällen weiter von der Verfassung als der angegriffene Zustand. Wird dem StRecht ersatzlos eine Norm genommen, kann dies in den betroffenen Fällen zu sachwidrigen Lösungen führen – denn es entsteht durch den Verzicht auf die Norm Recht, das der Gesetzgeber, der von der Rechtmäßigkeit der Bestimmung ausging, so nicht wollte. Steuerrecht ist Massenrecht. Die Nichtigkeitsklärung einer Bestimmung des EStRechts betrifft daher idR zahlreiche Fälle, könnte folglich zu rabiaten Steuererhöhungen oder Steuersenkungen führen – mit möglichen Engpässen für den Haushalt. So erlaubt das BVerfG auch eine für unvereinbar erklärte steuerrechtliche Norm weiter anzuwenden (BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [258]; v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 [70]; v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [134]; s. Anm. 118). Doch können mögliche Steuerausfälle allein die Unvereinbarkeitserklärung regelmäßig nicht rechtfertigen. Sonst würde das Regel-Ausnahme-Verhältnis im Abgabenrecht zu Gunsten der Unvereinbarkeitserklärung verschoben, der Verfassungsmaßstab faktisch zurückgenommen.

123 **ee) Grundsatz der rückwirkenden Gesetzeskorrektur im Steuerrecht**

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.

21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 [76]; v. 9.12.2011 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [246]; v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [134]). Die Rechtslage ist mit dem BVerfG also grds. ex tunc zu korrigieren. 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 (s. Anm. 122) – betont, das „Budget-Argument“ allein könne diese Ausnahme nicht rechtfertigen, schon weil in Zweifelsfragen im Vorfeld die Vollziehung ausgesetzt werden kann (s. Anm. 118; SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 22 Rn. 287 mwN). Der Verweis auf die Haushaltsfolgen darf den Vertrauensschutz gerade bei hohen Abgabenlasten, also bei tiefen Grundrechtseingriffen nicht schwächen. Auf erhebliche haushaltsrechtl. Probleme kann mit Übergangsregelungen wie einer abgestuften Rückerstattung reagiert werden, indes nicht mit der Vereinnahmung verfassungswidriger Abgaben. Abweichungen vom Grundsatz der rückwirkenden Gesetzeskorrektur werden zudem aus Gründen des Vertrauensschutzes gefordert (HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 598 ff., zusammenfassend 806). 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 parallelen Erwägungen der Rechtssicherheit kann zudem eine für unvereinbar erklärte Regelung bis zur Geltung des neuen Rechts weiter angewandt werden (BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [258 f.]; v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 [70]; v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [134]; v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 ua., BVerfGE 133, 377).

Einstweilen frei.

124–129

II. Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts

Schrifttum: VON SAVIGNY, System des heutigen Römischen Rechts, Bd. 1, Berlin 1840; ENGLISCH, Wahrheit und Richtigkeit im juristischen Denken, München 1963; OSSENBÜHL, Die Bindung der Verwaltung an die höchstrichterliche Rechtsprechung, AöR 92 (1967), 478; KRIELE, Theorie der Rechtsgewinnung, Berlin, 2. Aufl. 1976; LARENZ, Richtiges Recht. Grundzüge einer Rechtsethik, München 1979; WELLER, Die Bedeutung der Präjudizien im Verständnis der deutschen Rechtswissenschaft. Ein rechtshistorischer Beitrag zur Entstehung und Funktion der Präjudizientheorie, Berlin 1979; LEISNER, Die Allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, Wiesbaden 1980; FRIAU, 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 Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, 315; VOGEL, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, DSStJG 12 (1989), 123; OSTERLOH, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Habil. Baden-Baden 1992; RUPP, Rechtsverordnungsbefugnis des Deutschen Bundestages?, NVwZ 1993, 756; A. KAUFMANN/HASSEMER/U. NEUMANN (Hrsg.), Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtstheorie der Gegenwart, Heidelberg/München ua., 8. Aufl. 2011; KRUSE, Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung, DSStJG 18 (1995), 115; A. KAUFMANN, Das Verfahren der Rechtsgewinnung. Eine rationale Analyse: Deduktion, Induktion, Abduktion, Analogie, Erkenntnis, Dezision, Macht, München 1999; RODI, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsantrag des Steuergesetzgebers, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 187; SEILER, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, Diss. Berlin 2000; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln, 2. Aufl. 2000; WERNSMANN, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, Diss. Berlin 2000; HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil. Köln 2002; SCHNEIDER, Gesetzgebung, Heidelberg, 3. Aufl. 2002; SCHMIDT-ASSMANN, Der Rechtsstaat, HStR II, Heidelberg, 3. Aufl. 2004; 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/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 169; SCHÖN, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, DSStJG 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, Köln 2010, 927; DESENS, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, Habil. Tübingen 2011; A. MEYER, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem. Zum zivilrechtlichen Ausgleich von Steuerfolgen, Habil. Köln 2013; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, Köln, 2. Aufl. 2013.

1. Hierarchische Ordnung des Gesetzesrechts

130 a) Gesetzlich gestaltetes Einkommensteuerrecht

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, Rechtsetzungsmacht 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 Entscheidungen 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 EStG 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 im Grunde 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, 21. Aufl. 2013, § 5 Rn. 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.

c) Hierarchische Ordnung der Rechtsquellen

132

Die gesetzlichen Grundlagen der Einkommenbesteuerung stehen damit in einer hierarchischen Ordnung. Das EStG konkretisiert das GG und gibt in der Entscheidung, Rechtsetzungsmacht zu delegieren, dem Verordnungsgeber klare Vorgaben. Die verfassungsrechtl. Maßstäbe leiten dann alle stl. Regelungen. Die Steuergesetze sollen – das ist der weitere Gedanke dieser Hierarchie – eine konsistente Rechtsordnung 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 Entscheidung, Rechtssetzungsmacht 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 [758 f.]; P. KIRCHHOF in KIRCHHOF XIII. § 51 Rn. 16 mwN; SCHNEIDER, Gesetzgebung, 3. Aufl. 2002, Rn. 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 XIII. § 51 Rn. 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.

134 Einstweilen frei.

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 BRats, 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, 21. Aufl. 2013, § 21 Rn. 35 ff. 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 FA des entsprechenden Zuständigkeitsbereichs.

Die auf Grundlage des Art. 108 Abs. 7 GG erlassenen EStR 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.

b) Bindung der Gerichte an Verwaltungsvorschriften?

136

Selbstbindung der Verwaltung: Verwaltungsvorschriften sind an die Verwaltung gerichtet, nicht an den Richter. Von dem hieraus folgenden Grundsatz, Verwaltungsvorschriften binden die Gerichte nicht, werden aber Ausnahmen gemacht. Mittelbar sind sie verbindlich, wenn eine Verwaltungsvorschrift zu einer Selbstbindung der Verwaltung und damit zu einem Gleichbehandlungsanspruch eines Stpfl. führt. 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 binden 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, Pauscheträge, Richtsätze) kaum in einem Gerichtsverfahren „widerlegt“ werden können (ENGLISH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 5 Rn. 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: Zu Recht betont das BVerfG, dass Verwaltungsvorschriften „grundsätzlich Gegenstand, nicht jedoch Maßstab richterlicher Kontrolle“ sind – beschränkt diesen Befund aber auf Vorschriften mit materiell-rechtl. Inhalt. Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften regeln – so fährt das Gericht fort – 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 norminterpretierenden 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.).

137–139 Einstweilen frei.

4. Höchstrichterliche Entscheidungen, Nichtanwendungsgesetze, Nichtanwendungserlasse

140 a) Gewaltenteilender Ausgangspunkt

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 wird 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]; v. 12.11.1997 – 1 BvR 479/92 ua., BVerfGE 96, 375 [394]; v. 7.6.2005 – 1 BvR 1508/96, BVerfGE 113, 88 [103]).

141 b) Prägende Rolle der höchstrichterlichen Rechtsprechung

In Anerkennung dieses Ausgangspunkts strahlt insbes. die höchstrichterliche Rspr. weit über den Einzelfall hinaus. Die Entscheidungen des BVerfG sind in Tenor und den tragenden Gründen verbindlich, müssen von der Rechtspraxis wie Gesetze befolgt werden (§ 31 BVerfGG, BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [277]; SCHLAICH/KORIOTH, Das Bundesverfassungsgericht, 9. Aufl. 2012, Rn. 485 ff. mwN). Die Urteile des BFH haben „grundsätzliche Bedeutung“ (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO), geben idR die praxisprägende Deutung des Gesetzes vor. Die Entscheidungen 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 Entscheidungen 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 Entscheidungen in Verwaltungsvorschriften (s. Anm. 135 f.) aufnimmt und so die Verwaltungspraxis unmittelbar auf sie aus-

richtet, Vertragsparteien richterliche Entscheidungen 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. kaum noch wahr.

c) Nichtanwendungsgesetze

142

Primat des Gesetzgebers: Diese weitreichenden Wirkungen höchstrichterlicher Entscheidungen ändern die Gesetzesbindung der Richter nicht. Die Hierarchie von rechtsetzender und rechtanwendender 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 nur schwer 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 StRcht hat diese Hierarchie zum Phänomen der Nichtanwendungsgesetze geführt. Der Gesetzgeber korrigiert insbes. Rechtsprechungswechsel des BFH mit einer Änderung des einfachen Rechts. Das jüngste Beispiel im EStRcht 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 außergewöhnliche Belastungen absetzbar, wenn der Prozess existenzielle, elementare, lebensnotwendige Fragen betrifft (hierzu wie insges. G. KIRCHHOF, DSStR 2013, 1867 [insbes. 1870 f. 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, 21. Aufl. 2013, § 5 Rn. 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.; 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 ergeben überwiegend als BMF-Schreiben in Kooperation mit den obersten Finanzbehörden der

Länder (s. Anm. 135). Sie weisen die FinVerw. an, die Grundsätze einer BFH-Entscheidung 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-Entscheidungen im BStBl. II, die nur vorübergehend zur Sicherung des rechtsklaren Vollzugs zulässig sind, zu unterscheiden.

Nichtanwendungserlasse sind ein Phänomen des StRechts, insbes. des ESt-Rechts. 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-Entscheidungen 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).

144 **bb) Verfassungsrechtliche Diskussion**

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.]). Demgegenüber wurde dargelegt, die FinVerw. sei an die tragenden Gründe der BFH-Entscheidungen 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 Entscheidung 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, Der Rechtsstaat, HStR II, 3. Aufl. 2004, § 26 Rn. 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 Rn. 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.).

dd) Nichtanwendungserlasse als vorübergehendes Instrument

146

Das GG verbietet Nichtanwendungserlasse nicht. Sie verstoßen nicht unmittelbar gegen das Richterrecht, weil die Bindungswirkung der richterlichen Entscheidungen 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 bewusst herausstellen. Nichtanwendungserlasse wirken kaum über längere Zeit (s. Anm. 143).

Einstweilen frei.

147–149

5. Auslegung und richterliche Rechtsfortbildung

a) Gängige verfassungsgeboteene 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. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10,

BVerfGE 128, 193 [210]; v. 24.5.1992 – 2 BvF 1/92, BVerfGE 93, 37 [81]) 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.), greifen die verfassungskonforme Auslegung und steuersystematische Deutung Hand in Hand.

151 **bb) Verfassungsgebundene Auslegung**

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*.

152 **cc) Argumentationsmethoden im Einkommensteuerrecht**

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 EStG 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 EStG 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 EStG vermieden (BFH v. 24.8.2004 – VIII R 18/04, BStBl. II 2008, 366 [367]) und die Regelung der Katalogberufe in § 18 Abs. 1 EStG 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 jüngst A. MEYER, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 15 ff.). Die Begriffe „Vermietung und Verpachtung“ in § 21 EStG oder des „Gewerbetriebs“ in § 15 EStG 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 angeknüpft wird (§ 26 EStG) oder § 15 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG auf die Offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesell-

schaft verweist (dynamische Verweise; P. KIRCHHOF, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 39).

ee) Teleologie und steuerjuristische Betrachtungsweise

154

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, 21. Aufl. 2013, § 5 Rn. 68 ff.; 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

aa) Notwendigkeit und Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung

155

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 (ENGLISCH, 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 Gerichten gefüllt werden. Angesichts dieser Räume und der breiten Wirkung höchstrichterlicher Entscheidungen (s. Anm. 141) muss sich die rechtsprechende Gewalt ihrer Grenzen bewusst sein, das Gesetzesrecht sorgsam beachten. Der Richter muss aber gleichzeitig seine Pflicht erfüllen und auch Fälle am Maßstab des Gesetzes 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 – so fährt das BVerfG fort – „im modernsten Staat geradezu unentbehrlich“. „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.“ Dieser Befund darf aber selbstverständlich nicht dahingehend missverstanden werden, dass der Richter seine Gerechtigkeitsvorstellungen an die Stelle derjenigen des Gesetzgebers stellen dürfte. Er muss die gesetzgeberische Entscheidung 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. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 [210]; v. 12.3.1985 –

1 BvR 571/81 ua., BVerfGE 69, 188 [203]; mit einem besonderen Blick auf das StRcht SCHÖN in DStjG 33 [2010], 29 [51 ff.]; Anm. 150 ff.).

156 **bb) Gesetzesbindung und Rechtsprechungskontinuität**

Die richterlichen Befugnisse sind – entgegen dem vielzitierten Wort 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 Gesetze“ finden (BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 [210]). Das Bestimmtheitsgebot und der Vorbehalt des Gesetzes (s. Anm. 185 ff.) verdichten diese Vorgaben, wenn auf der gesetzlichen Grundlage – wie im EStRcht – 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. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 [210]; v. 14.6.2007 – 2 BvR 1447/05 ua., BVerfGE 118, 212 [243]; 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 StRcht 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 A. KAUFMANN/HASSEMER/U. NEUMANN [Hrsg.], Einführung in Rechtsphilosophie und Rechtstheorie der Gegenwart, 8. Aufl. 2011, 248 [259 f.]), müssen dabei aber die Grenzen der Gesetze wahren.

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, 7. Aufl. 2013, 498 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.).

dd) Recht und Gesetz im gewaltenteilenden System

158

GG und einfaches Recht geben – zusammen mit den anerkannten Rechtsgrundsätzen, den zusammenwirkenden Auslegungsmethoden 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 im Falle eines Verfassungskonflikts die Sache 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.).

171 2. Verbindliche justiziable Vorgaben

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, 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 Allgemeinheitspostulats 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.

172 3. Schlicht verbindliches, nicht justiziables Steuerverfassungsrecht

Demgegenüber wenden sich der Auftrag, das Existenzminimum innerhalb des verfassungsrechtl. Gestaltungsraums zu konkretisieren, das verfassungsrechtl. Drängen, private Aufwendungen, die von Verfassungen 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 Verfassungssätzen ist aber nicht immer trennscharf, fließende Übergänge bestehen. Die Frage nach der Verbindlichkeit und Justiziabilität erwartet Differenzierungen in der jeweiligen grundgesetzlichen Vorgabe für das Parlament als Erstinterpret des GG und den kontrollierenden richterlichen Zweitinterpreten. Nur wenn die juristische Auslegung mit hinreichender Klarheit zu einer Rechtsausgabe führt, ist diese verbindlich und – wenn der Richter ermächtigt wird – auch justiziablel. 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.

4. Verfassungsrechtliche Klugheitsregeln

173

Zu diesen verbindlichen Verfassungssätzen 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 justiziabel 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). Das GG 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.

Einstweilen frei.

174–179

IV. Rechtsstaatliche Besteuerung des Einkommens

Schrifttum: MAYER, Deutsches Verwaltungsrecht [3. Aufl. 1924], Bd. I, Berlin 1969; PAPIER, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe, Berlin 1973; WALZ, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik, Heidelberg/Hamburg 1980; WAHL, Der Vorrang der Verfassung, Der Staat 20 (1981), 485; BRINKMANN, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, Diss. Köln 1982; MAIHOFER, Europäisches Rechtsdenken heute, in BERGFELD ua. (Hrsg.), Aspekte europäischer Rechtsgeschichte, FS Helmut Coing, Bd. I, Frankfurt 1982, 579; HAHN, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, Diss. Berlin 1984; WIDMER, Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht, Diss. Zürich 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, München 1994; HEGEL, Grundlinien der Philosophie des Rechts oder Naturrecht und Staatswissenschaft im Grundriss [1820], Stuttgart 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/WALDHOF, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts. Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vorbemerkungen zu Art. 104a bis 115 GG), Heidelberg 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, Heidelberg 2000, 293; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I,

Köln, 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. Köln 2001; BIRK, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, DStJG 27 (2004), 9; DI FABIO, Gewaltenteilung, HStR II, Heidelberg, 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, Heidelberg, 3. Aufl. 2007, § 100; OSSENBÜHL, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, HStR V, Heidelberg, 3. Aufl. 2007, § 101; OSSENBÜHL, Rechtsverordnung, HStR V, Heidelberg, 3. Aufl. 2007, § 103; SELMER, Zur Tatbestandsmäßigkeit öffentlich-rechtlicher Geldleistungspflichten. Zugleich ein Beitrag zum Verfassungsbegriff der öffentlichen Abgaben, in GROTE ua. (Hrsg.), Die Ordnung der Freiheit, FS Christian Starck, Tübingen 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, Köln 2009, 3; G. KIRCHHOF, Die Allgemeinheit des Gesetzes, Habil. Tübingen 2009; MERZ, Tatbestandsmäßigkeitsgrundsatz und Verwaltungsermessen im Steuerrecht, Diss. Berlin 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, Köln 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 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.).

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 Entscheidung 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 entfalten sich auch und insbes. bei der 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]). 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.

Einstweilen frei.

182–184

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. 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 – wie § 2 Abs. 3 EStG aF (vgl. BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 ff.) – 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 [35 f.]). 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 Bestimmtheits-erfordernis 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]). Der BFH hat diese Vorgaben insbes. in einer Vorlage zum BVerfG konkretisiert, in welcher er die Verfassungswidrigkeit des § 2 Abs. 3 EStG aF begründete. 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.]). 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 Entscheidung 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. Der Justizgewähranspruch 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 Entscheidungen in der Sache selbst treffen kann, die Kompetenz des Gesetzgebers nicht auf die Exekutive und die Rspr. verlagert wird (s. Anm. 130 ff.; OSSENBÜHL, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 101 Rn. 43 ff., 101 ff.; G. KIRCHHOF, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, 258 ff.). Das Bestimmtheitserfordernis 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 – „Normwahrheit“**

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]). Das BVerfG geht weiter und betont, zur Normklarheit gehöre auch die „Normwahrheit“, 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]). 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 – folge-

richtig durchzuhalten. Ausnahmen bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (zum Folgerichtigkeitsgebot Anm. 267 ff.). 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 DSStJG 33 [2010], 29 [35 f.]; SEER in DSStJG 31 [2008], 7 [9 ff.]; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 105 ff.; PAPIER in DSStJG 12 [1989], 63 ff.).

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 ESt-Recht 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 DSStJG 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, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 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. 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 (NIERHAUS in Sachs, Art. 82 GG Rn. 20 mwN). Zu viele Bestimmungen des ESt-Rechts verletzen diese justiziable Vorgabe. Das BVerfG wird – wenn es seinen rechtsstaatlichen Prüfauftrag erfüllt und die rechtsstaatlichen Vorgaben an die EStGesetzgebung durchsetzt – auch unverständliche Regelungen regelmäßig nur für unvereinbar mit dem GG erklären (s. Anm. 121 f.). Gegenwärtig existieren zu viele unverständliche stl. Bestimmungen, die – wie im Falle des § 15b EStG (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.]; v. 7.5.1969 – 2 BvL 15/67, BVerfGE 25, 371 [398 f.]; v. 24.3.1987 – 1 BvR 1046/85, BVerfGE 74, 264 [297]; v. 10.3.1992 – 1 BvR 454/91 ua., BVerfGE 85, 360 [374]; 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, Rn. 508 f.; STERN, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III/2, 1994, 721 ff.). Wortlaut, Entstehungsgeschichte und die ersten wissenschaftlichen Äußerungen belegen aber, dass der erste Abschnitt des GG über den Grundrechtsschutz mit Art. 19 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], Art. 19 Rn. 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

Maßstab 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. Eine Regelung des EStRechts darf hiernach weder eine Steuervergünstigung 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, Über die Regierung [Two Treatises of Government. The Second Treatise, 1690], 2003, Kap. 11, § 142). Der Bestimmtheitsgrundsatz (s. Anm. 185 f.) wirkt dabei nicht strukturell gegenläufig zum Allgemeinheitspostulat, bedeutet nicht Konkretheit, 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 justizierbar, 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 (v. 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 Gesetzmäßigkeit“ 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 Bestimmungen 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 Rechtsetzungs-

praxis 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, *Das Kaiserreich als Epoche verfassungsstaatlicher Entwicklung*, HStR I, 3. Aufl. 2003, § 129 Rn. 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. 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 W. 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, *Gewaltenteilung*, HStR II, 3. Aufl. 2004, § 27 Rn. 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 befolgt (s. Anm. 195). Gleichwohl betont das BVerfG insbes. im EStRecht, also einem Rechtsgebiet, das von unverständlichen Regelungen geprägt ist (s. Anm. 185 ff. mwN), 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 betont das BVerfG gerade für die ESt –, 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.]; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [182 f.]; 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 Civilgesetzbuch, 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]; VOGEL, DSStJG 12 [1989], 123 ff.). Die auch aus Gerechtigkeits erwägungen entwickelten Allgemeinheitsforderungen, 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 (v. 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**a) Gesetzesbindung und Gleichheit im Belastungserfolg**

205

Gleichheit im Belastungserfolg: Die Steuer ist eine Gemeinlast. Jeder ist verpflichtet, Steuern nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit zu entrichten (s. Anm. 230 ff.). Jede Steuer muss die Gleichheit im Belastungserfolg wahren

(Art. 3 Abs. 1 GG). 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.]; Anm. 260 ff. mwH).

Gefahren für den gleichmäßigen Steuervollzug: Aufgrund des komplizierten EStRechts 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, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 30 f.). Der „Schlagbaum des Steuertatbestands“ – 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 pauschalieren (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. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 [7 f.]; v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [282 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. Die Behörden haben sicherzustellen, dass die ESt nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergünstigungen fehlerhaft gewährt oder versagt werden (§ 85 Satz 1 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.

206 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. Diese müssen von den zuständigen Personen mit Rechtsbindungswillen geschlossen werden. 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; v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742). 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. 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 Rn. 73 ff.). So kann zB durch eine Steuervereinbarung die Steuerschuld nicht einfach „erlassen“ werden. Insbesondere am Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes sind die Fälle eines gegenseitigen Entgegenkommens zu prüfen (MÜLLER-FRANKEN, Maßvolles Verwalten, 2004, 154 ff.).

c) Steuergestaltungen und § 42 AO

aa) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO

207

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 EStRechts 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, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 34).

Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten 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, 21. Aufl. 2013, § 5 Rn. 116). Alle drei Gewalten sind Gesetz und Recht verpflichtet, müssen daher in ihrem spezifischen Auftrag gegen Missbrauch vorgehen (hierzu und insges. DRÜEN, StuW 2008, 154; DRÜEN, AO-StB 2009, 209 [240 ff.]). Dabei ist die Unterscheidung des Gestaltungsmissbrauchs von der Steuerhinterziehung bewusst zu halten. Letztere liegt erst vor, wenn der Stpfl. pflichtwidrig unvollständige oder unrichtige Angaben macht, um die Steuerumgehung zu verschleiern (insges. RATSCHOW in KLEIN XII. § 42 AO Rn. 6 ff. mwN, auch zu den methodischen Differenzen von der sog. Innen- und Außentheorie).

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 ESt-Rechts 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 Gestaltung zu einem nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt allerdings nicht, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe nachweist. 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 gewiefte Stpfl. benachteiligt. Maßgeblich ist im Sinne einer objektiven Anwendungsvoraussetzung, ob eine Gestaltung wirtschaftliche Zwecke verfolgt, die vom StRecht akzeptiert werden (RATSCHOW in KLEIN XII. § 42 AO Rn. 71 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 Bestimmtheitsanfordernisse werden aber gewahrt, weil eine treffende, eine konkretisierbare Verallgemeinerung gewählt wurde (s. Anm. 185 ff., 195 ff.).

208 bb) Zwei Kategorien des Gestaltungsmissbrauchs – Analogien im Steuerrecht

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 (Steuerumgehung 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, 21. Aufl. 2013, § 5 Rn. 81 ff.).

209 cc) Gesamtplanrechtsprechung des BFH

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; v. 19.1.2011 – X B 43/10, BFH/NV 2011, 636; v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158).

Plan in Einzelakten: Ein – in den Worten des BFH – „Plan in Einzelakten“ ist mithin grds. zulässig und regelmäßig nicht als rechtsmissbräuchlicher Gesamtplan zu werten. Im Sinne dieser Unterscheidung 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.

Einen Gesamtplan indizierende Umstände – Beispiele: In anderen Fällen sprachen die Umstände demgegenüber für einen rechtsmissbräuchlichen Gesamtplan. 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 Tätigkeiten der KapGes. zurechnen lassen, so dass im Ergebnis 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 stabren 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 EStG – 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, BStBl. I 2013, 1164).

Praxisprobleme/Kritik: Trotz dieses klaren Ausgangspunktes bestehen – das wundert bei der Anwendung des § 42 AO nicht – zahlreiche Abgrenzungsprobleme in der Praxis, insbes. wenn ein unzulässiger „Gesamtplan“ von einem „Plan in Einzelakten“ zu unterscheiden ist, wenn die Gestaltungsfreiheit des Einzelnen auf die unsichere Grenze des Gestaltungsmissbrauchs trifft. 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, zwar oft zu zutreffenden, aber eben auch zu schwer begründbaren Ergebnissen komme (CREZELIUS, FR 2003, 537 [542]; NÖCKER, DStR 2013, 1532; DORNHEIM, DStZ 2014, 46; insges. jüngst PRINZ/SCHMITT, Ende von Trennungstheorie und Gesamtplan?, 53. Münchner Steuerfachtagung 2014). 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 treffenden Ansätze generell in Frage zu stellen.

210 dd) Spezialregelungen und Gesetzgebungsauftrag

Die Generalklausel des § 42 AO wird durch Spezialregelungen wie § 6 Abs. 5 Sätze 4 bis 6, § 7b Abs. 1 Satz 4 oder § 50d EStG verdrängt (insges. ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 5 Rn. 116, 119, 123 f. mwN; SCHÖN in DStjG 33 [2010], 29 [56 ff.]; WENDT in DStjG 33 [2010], 117 ff.; HEY in DStjG 33 [2010], 139 ff.). 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 pauschalieren, 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: HENSEL, Steuerrecht [1933], Herne/Berlin 1986; P. KIRCHHOF, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt 1973; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStjG 3 (1980), 103; 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, Berlin/New York, 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, Bielefeld 1995; K. VOGEL/WALDHOFF, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts. Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz, Heidelberg 1999; BIRK, Rahmenbedingungen für den Grundrechtsschutz im Steuerrecht in Europa, in

FS für Klaus Vogel, 2000, 157; P. KIRCHHOF, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 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, Heidelberg 2000, 117; RODI, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsauftrag des Steuergesetzgebers, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 187; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln, 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. Köln 2001; HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil. Köln 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. Geburtstags von Professor Dr. Paul Kirchhof, Heidelberg 2003, 143; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln, 2. Aufl. 2003; KIEHNE, Grundrechte und Steuerordnung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 2004; H. H. KLEIN, Grundrechte am Beginn des 21. Jh., *HGR* I, Heidelberg 2004; NETTESHEIM in BAUER/P. M. HUBER/SOMMERMANN (Hrsg.), Demokratie in Europa, Tübingen 2005, 143; GOSEWINKEL/MASING (Hrsg.), Die Verfassungen in Europa 1789–1949, München 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, Heidelberg, 3. Aufl. 2007; HEY, Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht im Wandel, *StbJb.* 2007/2008, 19; DRÜEN, 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, 887; G. KIRCHHOF, Der qualifizierte Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht, *DStR* 2009, Beihefter zu Heft 49, 135; HEY, Evidenz von Verfassungsverstößen, Budgetschutz und Unvereinbarkeitsaussprüche, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 97; JACHMANN, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als Ausübung der dritten Staatsgewalt, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 115; MELLINGHOFF, Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 153; SCHAUMBURG/SCHAUMBURG, Legislativer Gehorsam im Steuerrecht, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 171; SCHWAB/ENDE, Verfassungsrechtliche Prinzipien im Steuerrecht – Anmerkungen eines Steuerberaters, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 203; HENNRICHS, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellungen, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2011, 237; G. KIRCHHOF, Nettoprinzip und gemischte Aufwendungen – zu den drei Ebenen der Verfassungsdeutung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2011, 563; SEILER, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, *DStJG* 34 (2011), 61; JACHMANN, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungssteuer, *DStJG* 34 (2011), 251; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 3; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, Köln, 2. Aufl. 2013.

Schrifttum mit einem Schwerpunkt beim Leistungsfähigkeitsprinzip: ARNDT, Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in DAMRAU/FÜRST/KRAFT (Hrsg.), FS Otto Mühl, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1981, 17; BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Habil. Köln 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. Köln* 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 – Rechtspolitischer Stellenwert, *Verhandlungen des 14. Österreichischen Juristentag*, Bd. III/1, Wien 2000; VOGT, Neutralität und Leistungsfähigkeit. Eine verfassungs- und europarechtliche Untersuchung der Unternehmensbesteuerung nach dem *StSenkG*, *Diss. Frankfurt/Berlin* 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, Köln 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, Köln 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, Heidelberg 2013, § 147; MELLINGHOFF, *Privataufwendungen*, in KUBE ua. (Hrsg.) *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, Heidelberg 2013, § 174; A. MEYER, *Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem*. Zum zivilrechtlichen Ausgleich von Steuerfolgen, *Habil. Köln* 2013.

Schrifttum mit einem besonderen Blick auf den Vertrauensschutz und die verhältnismäßige Besteuerung des Einkommens: FELIX, Zum Rückwirkungsverbot verschärfend geänderter Steuerrechtsprechung, in Lang (Hrsg.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 71; P. KIRCHHOF, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, *StuW* 1996, 3; SEER, *Verständigungen im Steuerverfahren*, *Habil. Köln* 1996; SPINDLER, *Verfassungsrechtliche Grenzen einer Rückwirkung von Steuergesetzen*, *DStR* 1998, 953; J. LANG, Vom Verbot der Erdrosselungssteuer zum Halbteilungsgrundsatz, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), *Staaten und Steuern*, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 173; TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, Köln, 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. Tübingen* 2004; SPINDLER, *Rückwirkung von Steuergesetzen*, *DStJG* 27 (2004), 69; WALDHOFF, *Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis*, *DStJG* 27 (2004), 129; BIRK, *Steuerethik, Steuerkultur und Rückwirkung von Steuergesetzen*, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, FS Wolfgang Spindler, Köln 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, Köln 2011, 221; F. BECKER, *Verhältnismäßigkeit*, in KUBE ua. (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts*, Bd. I, Heidelberg 2013, § 21.

Schrifttum insbesondere 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, Stuttgart 2000; PROKISCH, Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 293; WERNSMANN, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, Diss. Berlin 2000; JACHMANN, Nachhaltige Entwicklung und Steuern. Ansätze zu einer an der Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen ausgerichteten Lastenverteilungsgerechtigkeit, Stuttgart 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, Heidelberg 2008, 175; SEER, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG 31 (2008), 7; MORGENTHALER, Rechtliche Gleichheit und tatsächliche Verschiedenheit, in MELLINGHOFF/PALM (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat. Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof, Heidelberg 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, Köln 2011, 29; ENGLISCH, Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebote, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2011, 167; SCHÖN, Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 189.

Schrifttum insbesondere 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, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht. Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaats, Habil. Tübingen 1993; WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 47; BRK, Familienbesteuerung in Großbritannien und Deutschland, in P. KIRCHHOF/BIRK/LEHNER (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat. Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines 65. Geburtstags, München 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; MYSSSEN, 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, Tübingen 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. Baden-Baden 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, Köln 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, Heidelberg 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, Berlin 2014, 57.

1. Ausgangspunkt – Überblick – grundrechtliche Weichenstellungen

220 a) Verfassungsrechtliche Regelungen des Steuerrechtsverhältnisses

Verfassungsrechtlich ist das Steuerrechtsverhältnis im ersten Abschnitt des GG geregelt. Die Grundrechte setzten 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 mwH). 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 Finanzkraft, 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 vermessbar, 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 [15.7.2014]; 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.

c) Grundrechtliche Maßstäbe der Einkommenbesteuerung

222

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. Der soziale, der Menschenwürde verpflichtete Staat garantiert den notwendigen Lebensbedarf des Stpfl. und seiner Familie. Die besteuernde öffentliche Hand darf in diesen Bereich nicht eingreifen. Der Steuerstaat darf nicht nehmen, was der soziale Staat garantiert (s. Anm. 280 ff.). Das Leistungsfähigkeitsprinzip gibt vor, Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern (horizontale Wirkung) und die Besteuerung höherer Einkommen von der Belastung niedrigerer Einkommen angemessen zu unterscheiden (vertikale Wirkung; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [230 f.]; v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 ua., BVerfGE 105, 17 [46], jeweils mwN; Anm. 230 ff.). In ständiger Rspr. 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). Das Folgerichtigkeitsprinzip ist – trotz kritischer Stimmen in der Literatur – anerkannt (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 aber 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 hat – trotz dieser rechtsstaatlichen Selbstverständlichkeit – auch in einer neueren Entscheidung noch einmal auf die These zurückgegriffen, dem Verhältnismäßigkeitsprinzip fehle im StRecht ein hinreichender Ausgangspunkt. Angesichts des Auftrags der Steuer, die öffentliche Hand und damit 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 all-

gemein einsichtig 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 Stpl. 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 Gesetzgebers, 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. 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 EStRechts, muss diese Wirkung – etwa eine Steuerentlastung aus Gründen des Umweltschutzes – gleichheits- und freiheitsgerecht das Umweltziel verfolgen; die grundrechtl. Vorgaben verdrängen 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. 231 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 öffentlichen Macht und für die Kosten der Verwaltung [...] ein gemeinschaftlicher Beitrag unumgänglich notwendig; dieser soll unter alle Bürger des Staates im Verhältnis ihrer Vermögensumstände auf gleiche Weise eingeteilt werden“ (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [269 f.]; GOSEWINKEL/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 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. 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 (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [244 f.]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [231]; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [180]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [46 f.]; v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 ua., BVerfGE 105, 17 [46]; v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 [260]; v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BVerfGE 82, 60 [89]; v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 ua., BVerfGE 61, 319 [343 f.]; v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 [120] – stRspr.; insges. BIRK in KUBE ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 147 Rn. 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 persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Indirekte Steuern folgen demgegenüber eher einer formalen Gleichheit (s. Anm. 42 mwN auf positive Beschreibungen dieses Indikators der Leitungsfähigkeit; J. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 1).

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 Rn. 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 Rn. 2, mwN). Doch handelt es sich um eine präzise allgemeine gerechtigkeitstiftende Vorgabe (zum Allgemeingedanken 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 Rn. 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 EStG 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, Rn. 964; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [47]; BIRK, Steuerrecht, 15. Aufl. 2012, Rn. 1036 f.; insges. G. KIRCHHOF, DStR 2013, 1867 [1867 f.]). 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 (s. FÖRSTER, DStR 2012, 486 [488 f.]; SEILER in KIRCHHOF XIII. § 12 Rn. 12 f., jeweils mwN). Trotz dieser 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 wesentlicher 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 DSjG 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; 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; 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. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [223]; v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BVerfGE 99, 216

[233 f.]; Anm. 280 ff.). 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 freiheitsgerecht grds. durch Steuern finanziert (s. Anm. 100 ff.). 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 anerkennt den Erwerbsaufwand, den der Stpfl. bestimmt – 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 [487 ff.]). Zum Existenzminimum gehört eine Grundausbildung. Entsprechende Aufwendungen gehören zur 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. Studienaufwendungen können daher nicht zweifelsfrei der Erwerbssphäre zugeordnet werden (jüngst BFH v. 5.11.2013 – VIII R 22/12, BStBl. II 2014, 165). Sie gehören aber auch nicht eindeutig zur Privatsphäre. Weder das existenzsichernde noch das erwerbssichernde Nettoprinzip ordnen die Studienkosten einer Sphäre zu.

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 ihren 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. KIRCHHOFF, DStR 2013, 1867 [1870]).

234 d) Regelungsauftrag des Gesetzgebers

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.

235–239 Einstweilen frei.

3. Verhältnismäßige Besteuerung des Einkommens

a) Übermaßverbot – eine Selbstverständlichkeit des Rechtsstaats

240

Die Steuer ist das erste Finanzinstrument des Staates, stattdessen mit der zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Finanzkraft aus. Die Steuerfinanzierung garantiert Freiheit. Die Grundrechte fordern daher allgemein 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 allgemein 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

aa) Keine kategoriale Trennung zwischen Eigentums- und Vermögensschutz

241

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]; v. 9.3.1971 – 2 BvR 326/69 ua., BVerfGE 30, 250 [272]; v. 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 [243]; 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 HEX, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 137 ff.; P. KIRCHHOF, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, Rn. 117 ff.; BFH v. 19.1.2010 – X R 53/08, BStBl. II 2011, 567; v. 15.9.2010 – X R 55/03, BFH/NV 2011, 231; v. 18.1.2011 – X R 63/08, BStBl. II 2011, 680; v. 13.4.2011 – X R 54/09, BStBl. II 2011, 1414; v.

21.7.2011 – II R 52/10, BStBl. II 2012, 43; 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 Entscheidung 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 in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie“ eingreife, „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 einer Geldleistungspflicht sinnlos ist (BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [111 ff.] mwN).

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 Ergebnis 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.]).

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, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 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.

c) Halbteilungsgrundsatz und die verwirrende Rechtsprechung des BVerfG

244

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, abzählbaren 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 TIRKE, 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]). 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 Entscheidung des BVerfG liegen in diesen Inkonsistenzen, in der Offenheit der maßgeblichen Belastungsgrenze und in den Ausführungen zu Verhältnismäßigkeit. Die EStLast muss das Maß der Verhältnismäßigkeit wahren. 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.

246 bb) Schwierigkeiten bei der steuerlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung

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 Prü-

fung 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 liefern 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. Der stl. Eingriff ist nur verhältnismäßig, wenn der Belastungsgrund des jeweiligen Einkommens sachgerecht bestimmt ist, 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.

e) Finanzierungsauftrag – Untermaß der Steuerlast

248

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

249 aa) Gestaltungsraum des Gesetzgebers

Das GG gibt der EStLast weder ein präzises Untermaß noch eine bestimmte Höhe vor. Vorschläge, eine Obergrenze zu regeln, wurden nicht umgesetzt (P. KIRCHHOF, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 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.

250 bb) Legitimer Zweck der Einkommenbesteuerung

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 nicht justizierbar, weil das BVerfG nicht zum Hüter der Staatsaufgaben werden darf – es liegt auf der zweiten Ebene des Steuerverfassungsrechts (s. Anm. 171). Der Gesetzgeber entscheidet in einem weiten Entscheidungsraum, welche Aufgaben der Staat wahrnimmt. Etwas anderes mag gelten, wenn die öffentliche Hand die Steuermittel „verbren-

nen“ 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 eingriffsgemessene 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.

cc) Geeignete Steuerbelastung

251

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.

dd) Erforderlichkeit

252

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 milderes, 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.

ee) Zumutbare Steuerlast

253

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 Verfassungen 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 treffende 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. Gewährleistung 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 allgemein das eigentumsrechtl. Maß der Steuern. Zudem wird ein Übermaß des Steuerzugriffs in der „Aushöhlung des Eigentums“ benannt.

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

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. 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, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 147). 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). Die Berufsfreiheit bestätigt in dieser Deutung allgemein 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

**gg) Mit der Intensität des Eingriffs steigender Rechtfertigungsbedarf – 255
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.

hh) Einkommensteuerimmanente Grenze 256

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. 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, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 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 eine 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.

257 g) Zusammenwirken der Maßstäbe – Konkretisierungsauftrag des Gesetzgebers

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 EStBelastung weiter zu konkretisieren (s. Anm. 275).

258–259 Einstweilen frei.

4. Gleichheitsgerechte Besteuerung – Folgerichtigkeit

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

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 allgemein 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 Selbstbeständiger erzielt. Diese Grundaussage erteilt dem Gegenmodell, der Schenkungssteuer, eine Absage (s. Anm. 14; zu Ausnahmen – insbes. zur Abgeltungssteuer – s. auch Anm. 271). Auch der Dualismus der Einkunftsarten (§ 2 Abs. 2 EStG) macht hiervon keine Ausnahme, ist deshalb grds. gleichheitsgerecht (BVerfG v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 [310 ff.]; v. 7.10.1969 – 2 BvL 3/66 ua., BVerfGE 27, 111 [127 ff.]; insges. ТИРКЕ, 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 Abgeltungssteuer, ob StBefreiungen wie die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit-Zuschlägen unter den Voraussetzungen des § 3b EStG, die unterschiedliche Absetzbarkeit von privaten und beruflichen Steuerberatungskosten oder einschränkende Pauschalierungen – etwa von Sachzuwendungen bis zu einer bestimmten Höhe (§ 37b Abs. 1 EStG) – gleichheitsrechtl. gerechtfertigt sind, ob Wertzuwächse oder allgemein das Welteinkommen gleichmäßig erfasst werden. Allgemein fragt Art. 3 Abs. 1 GG, wie eine gleichmäßige Einkommenbesteuerung gelingen kann.

b) Allgemeine Gleichheitsprüfung im Steuerrecht

aa) Ungleichbehandlung oder Gleichbehandlung

261

Vergleichbarkeit: Art. 3 Abs. 1 GG fordert von der öffentlichen Gewalt, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend der Verschiedenheiten ungleich zu behandeln. 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 gleichheitswidriger 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]; v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 [17]). Die stl. Gleichheitsfrage stellt sich insoweit, wenn nur einer Person oder Personengruppe eine Steuerlast auf-

erlegt 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.

262 bb) Rechtfertigung

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 (vgl. BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [244 f.] mwN). 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 (sog. Willkürformel).

Willkürformel und Verhältnismäßigkeit: 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 verhältnismäßig das angestrebte Ziel verfolgen. 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 diese der Gebrauch grundrechtl. geschützter Freiheiten erschwert wird. Je stärker die Intensität der Ungleichbehandlung ist, desto größer sind die Anforderungen an ihre verfassungsrechtl. Rechtfertigung.

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 ESt-Recht regelt regelmäßig allgemein 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).

Regelung des Steuergegenstandes, Differenzierungen innerhalb eines Steuergegenstandes: Das Gericht differenziert das gleichheitsrechtliche Maß grundsätzlich danach, ob allgemein 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, 21. Aufl. 2013 § 3 Rn. 124, 126 f.; P. KIRCHHOF, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 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 offen stehen. 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 StRecht: 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 Nachtarbeit durch keinen sachlichen Grund gerechtfertigt ist (s. § 3b EStG 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 insges. Typisierungen und Pauschalierungen (s. Anm. 266). Schließlich muss der Gesetzgeber eine einmal 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 Ergebnis – 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).

265 **bb) Gleichmäßiger Vollzug – „strukturelle Erhebungsmängel“**

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).
- Der Gleichheitssatz fordert sodann – zweitens – eine FinVerw., die das Steuergesetz gleichmäßig vollziehen kann. Eine 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, strukturelle gegenläufige Erhebungsregeln verfassungswidrig sind (BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, [112 f.]; 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 Entscheidungen 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.]; 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 EStG 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 Rn. 12, 24 mwN). Diese Ungleichbehandlungen betreffen die gesetzliche Regelung, ohne nach dem strukturellen 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 strukturellen Erhebungsdefizits unterscheidet sich so von der klassischen Gleichheitsprüfung.

d) Forderung des Gleichheitssatzes: Typisierungen, Pauschalierungen 266

Unter Wahrung dieser Vorgaben hat der Steuergesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und des StSatzes einen weiten Entscheidungsraum. Dabei muss er die Gleichheit vor dem Gesetz als besonderen Gesetzgebungsauftrag verstehen. Art. 3 Abs. 1 GG fordert vom Gesetzgeber gerade nicht, in gesetzlichen Sonderregelungen die Besonderheiten jedes Einzelfalles aufzunehmen. Die dann erlassenen Spezialregelungen würden nur wenige Fälle erfassen, nach neuen Regelungen fragen und einen Sog in die Übernormierung bewirken. Ein von Spezialregelungen durchtränktes EStG ist kaum gleichmäßig zu vollziehen. Zu Recht betont das BVerfG daher die Vorgabe des Art. 3 Abs. 1 GG, ein möglichst allgemein 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 [309 f.]; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [182 f.]; 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]). 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.

- 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]; v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [246] mwN – 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 aber auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufzubauen (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [232 f.]; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 [309 f.]; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [182 f.]; v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [246]; s. idZ zu Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG Anm. 195 ff. – verallgemeinernde Regelbildung auf möglichst breiter Grundlage).
- 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 – 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. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [245]; v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [120 f.], jeweils mwN). 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. 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. Von diesen darf er mit hinreichenden Gründen – aufgrund von Förder- oder Lenkungszielen – abweichen, wenn diese von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen werden (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [245 f.]; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [180 ff.]; 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, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 118 ff.; LEISNER-EGENSPERGER, DÖV 2013, 533).

268 bb) Kritik

Die Kritik am Folgerichtigkeitsgebot benennt Gefahren für den parlamentarischen Gestaltungsraum und – auch dies mag angesichts des Grundgedankens er-

staunen – die Konsistenz des StRechts (s. aus jüngerer Zeit LEISNER-EGENSPERGER, DÖV 2013, 533 [534, 538 f.]; LEPSIUS, JZ 2009, 260). Das BVerfG überhöhe – so die mahnenden Stimmen – mit der Folgerichtigkeitsrechtsprechung verfassungsrechtl. das einfache Recht, wenn bestimmte Grundentscheidungen von Verfassungs wegen folgerichtig ausgestaltet werden müssten. Eine entsprechende Entscheidung des Gesetzgebers liege dem regelmäßig nicht zugrunde. Vielmehr sei stets fraglich, welche gesetzgeberischen Entscheidungen 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 Systementscheidungen einfordern, die kein demokratischer Gesetzgeber leisten kann (THIEMANN in EMMENEGGER/WIEDMANN, Linien 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.]). Insges. halte das Gericht den Maßstab nicht durch, wenn es in der Entscheidung 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 Entscheidungen verweise (ENGLISCH, FS Lang, 2011, 167 [169]; HEY, DStR 2009, 2561 [2563 ff.]; zum zu dichten Maß bei der Entscheidung zur Pendlerpauschale BIRK, DStR 2009, 887 [881 f.]). 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 MELLINGHOFF/PALM, Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, 175 [183 f.]; eine ausführliche Übersicht der Diskussion bietet 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.]).

cc) Rechtsprechungslinie auch außerhalb des Steuerrechts

269

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 Ergebnis 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 Grundentscheidung folgerichtig durchhalten (BVerfG v. 8.10.1963 – 2 BvR 108/62, BVerfGE 17, 122 [132]; v. 13.7.1965 – 1 BvR 771/59 ua., BVerfGE 19, 101 [116]; v. 14.2.1967 – 1 BvR 25/64, BVerfGE 21, 160 [171 f.]; v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242 [256]; v. 4.2.1969 – 2 BvL 20/63, BVerfGE 25, 198 [206]; v.

9.2.1982 – 2 BvL 6/78 ua., BVerfGE 60, 16 [40]). Das Gericht betonte auch außerhalb des StRechts, ein Gesetz genüge nur dem Gleichheitssatz, wenn es „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 konkretisierter Rechtspositionen, hat er bereits bestimmte Wertungen und Vernünftighkeitsraster 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]).

270 dd) Rechtsstaatliche Forderung der Folgerichtigkeit

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.).

271 ee) Gleichheit vor dem Gesetz beim Wort genommen

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. 2013, 1267 f.). Von einer gesetzlichen Regel darf eine andere Bestimmung nicht einfach abweichen (MORGENTHALER in MELLINGHOFF/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 Begründungen 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, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 121 ff. mwN). Diese insbes. im geset-

zes-dirigierenden § 2 EStG regelten Grundlagen der Einkommenbesteuerung helfen dem Steuergesetzgeber, den Auftrag zu erfüllen, angesichts des stl. Massenverfahrens am Regelfall realitätsgerecht zu typisieren (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [245 f.]; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [180 ff.]; Anm. 266). Das Folgerichtigkeitsgebot sucht insges., den Gesetzgeber steuersystematisch zu leiten. In einer jüngeren Entscheidung hat das BVerfG diesen Auftrag 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 überzeugt nicht. Der Gesetzgeber müsste ansonsten das StRecht nur hinreichend kompliziert ausgestalten, um die verfassungsrechtl. Vorgaben zu lockern. Die Entscheidung fügt sich nicht konsistent in die Rspr. ein (s. Anm. 269), stellt den Folgerichtigkeitsmaßstab ohnehin nicht in Frage.

Geforderte steuersystematische Gründe – das Beispiel der Abgeltungssteuer: 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). Der „besondere sachliche Grund“ (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [245]; v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [120 f.], jeweils mwN) kann 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 Abgeltungssteuer insbes. mit der Steuervereinfachung und der Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland gerechtfertigt wird (insges. Vor § 43 Anm. 10 zu den verfassungsrechtl. Problemen mwN), gibt 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, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 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 Abgeltungssteuer ist in dieser Perspektive 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 Verlustabzugsbeschränkung 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.

272–274 Einstweilen frei.

275 5. Qualifizierter Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht

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 baufälligen 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 ESt-Recht 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 gesetzesgeprägten 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 ТИРКЕС – das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung „bisher wohl zu wenig beachtet oder in seiner Wirkung nicht erkannt“ (ТИРКЕС, 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 gesetztesgeprägtes 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 gesetztesgeprägte 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 Systemscheidungen 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 [135 ff.]).

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 (ТИРКЕ, 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.

Einstweilen frei.

276–279

6. Subjektives, existenzsicherndes Nettoprinzip – Ehe und Familie

a) Schutz des Existenzminimums – verfassungsrechtlicher Maßstab

aa) Verfassungsrechtlicher Ausgangspunkt

280

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 Steuer-schuld nicht begleichen. Der soziale Staat garantiert jedem das Existenzminimum. Was der soziale Staat geben muss, darf der Steuerstaat nicht nehmen (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234 f.]; v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [154 f.]; v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [281]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [47 ff.]; v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 [260]; v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BVerfGE 99, 216 [230 f.]; jüngst insges. MELLINGHOFF in KUBE ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 174 Rn. 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 Rn. 11 f.: „Abstandsgebot zum Sozialhilferecht“; s. zum Verhältnis des Steuerzum Sozialrechts MOES, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 2010, 74 ff.; grundlegend LEHNER, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993).

282 cc) Typisierungsgebot – maßgeblicher Unterschied zum Erwerbseufwand

Verfassungsgerichtliche Typisierung: Das BVerfG hat das Existenzminimum, den existenznotwendigen Sach- und Betreuungsbedarf des Stpfl. und seiner Familie, in verschiedenen Entscheidungen 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. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [223]; v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [155 f.]; 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. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [155]; v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [280 f.]; v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 [260 f.]; v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BVerfGE 99, 216 [233 f.]).

Existenzminimum und weitere von Verfassungs 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 Eigenlasten bei außergewöhnlichen Belastungen und Höchstbeträge bei Sonderausgaben sind zulässig. Eine einmal getroffene gesetzliche Entscheidung muss folgerichtig ausgestaltet werden (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [164 f.]; s. Anm. 267 ff.; insges. G. KIRCHHOFF, DStR 2013, 1867 [1868 f.]).

dd) Verfassungsunmittelbare Garantie und folgerichtige Gesetzgebung 283

Der Gesetzgeber hat folglich auch im Bereich des subjektiven Nettoprinzipts 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. Bei der Konkretisierung des Existenzminimums sowie bei der darüber hinausgreifenden stl. Berücksichtigung privater Aufwendungen muss der Gesetzgeber eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umsetzen. 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 Nettoprinzipts**aa) BVerfG: zwangsläufiger, pflichtbestimmter Aufwand**

284

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. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua., BVerfGE 125, 175 [223]; v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 [155 f.]). Insoweit greift der unmittelbare verfassungsrechtl. Verschonungsanspruch des Existenzminimums (s. Anm. 280). Das Existenzminimum erfasst aber nicht alle Ausgaben im privaten Bereich, die von Verfassungs 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 Entscheidungen 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 veranlassenen 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. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [280]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua. BVerfGE 122, 210 [234 f.]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [49]).

bb) Zweifelhafte Konkretisierungstendenzen des BFH

285

Die hier betonte verfassungsrechtl. Forderung der subjektiven Leistungsfähigkeit, zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand stl. abzusetzen, wurde in jüngerer Zeit unterschiedlich konkretisiert. Exemplarisch für die Diskussion steht die Rspr. des VI. Senats des BFH, nach der Prozesskosten als zwangsläufige außergewöhnliche Belastungen absetzbar sind (§ 33). „Die Auffassung, Steuer-

pflichtige übernehmen Prozesskosten „freiwillig“, verkenne – so der VI. Senat –, „dass streitige Ansprüche wegen des staatlichen Gewaltmonopols, das der Verwirklichung des inneren Friedens dient, regelmäßig nur gerichtlich durchzusetzen oder abzuwehren sind.“ Weil der Betroffene für die Rechtsdurchsetzung auf die Gerichte angewiesen sei, seien Zivilprozesskosten aus rechtl. Gründen zwangsläufig – auf den Gegenstand des Prozesses komme es nicht an (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015 mwH).

In der Tat werden Prozesskosten nicht freiwillig entrichtet. Dies bedeutet aber nicht, dass sie zwangsläufig im Sinne des subjektiven Nettoprinzips und des § 33 Abs. 2 EStG entstehen. Die Deutung des VI. Senats läuft Gefahr, jede Zahlungsobliegenheit als rechtl. zwangsläufig zu verstehen. Ohne einen Notar kann privater Grund und Boden nicht erworben werden. Die Notarkosten sind deshalb aber nicht rechtl. zwangsläufig, müssen nicht von Verfassungs wegen stl. abziehbar sein, weil der Stpfl. das Hausgrundstück nicht erwerben muss. Maßgeblich ist der Grund, warum ein Aufwand getätigt wird – bei einem Prozess der Gegenstand des Verfahrens. Es entsteht ein Wertungswiderspruch, wenn die Kosten des Nachbarstreits über die Höhe der Hecke stl. anerkannt werden, besondere Aufwendungen für eine große Familienwohnung oder eine spezielle Ausbildung der Kinder aber zu Recht nicht absetzbar sind.

Das BMF hat auf den Rechtsprechungswechsel mit einem Nichtanwendungserlass und der Gesetzgeber sodann mit einem Nichtanwendungsgesetz reagiert (BMF v. 20.12.2011 – IV C 4 - S 2284/07/0031:002, BStBl. I 2011, 1286; § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG nF; s. zum Nichtanwendungsgesetz Anm. 142). Das Gesetz kehrt zu Recht zur alten Rspr. zurück, nach der Prozesskosten nur absetzbar sind, wenn der Stpfl. ohne den Prozess Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Ein Gerichtsverfahren verursacht zwingenden Aufwand im Sinne des subjektiven Nettoprinzips, wenn existenzielle Fragen gerichtlich beantwortet werden, wenn um das Existenzminimum oder die Beziehung zu einem Kind oder die Staatsbürgerschaft vor Gericht gestritten wird (s. BFH v. 18.3.2004 – III R 24/03, BStBl. II. 2004, 726; MELLINGHOFF in KIRCHHOFF XIII. § 33 Rn. 34 ff. mwN).

286 cc) Zwingender existenzsichernder Aufwand

Diese gesetzliche Rechtsprechungskorrektur konkretisiert das subjektive Nettoprinzip sachgerecht, nimmt die durch das BVerfG betonte Forderung der subjektiven Leistungsfähigkeit auf, nach der zwangsläufiger, pflichtbestimmter privater Aufwand zum Abzug zuzulassen ist (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234 f.]; v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [280 f.]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [49]; s. Anm. 284). Steuerlich verschont wird das typisierte Existenzminimum (s. Anm. 280, 282). Die Typisierung will und kann als solche aber nicht jeden Fall erfassen. Bestimmte private Aufwendungen auch außerhalb des Existenzminimums sind daher von Verfassungs 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 – und dies nimmt der VI. Senat des BFH nicht hinreichend auf (s. Anm. 285) – 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 Zahlungsverpflichtungen 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. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [280 f.]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [49]). Zwingend und pflichtbestimmt meint hier die existenzsichernde Vorgabe, für die eigenen Kinder zu sorgen. Dieser Gedanke prägt auch die stl. Absetzbarkeit der Kosten eines privaten Gerichtsprozesses. Zwar nutzt der Rechtssuchende sein Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG). Die Gerichtskosten zu zahlen ist sodann auch seine Pflicht. Art. 19 Abs. 4 GG zwingt den Stpfl. aber nicht zu einem Prozess. Ein Prozess führt nur im existenzsichernden Bereich zu zwingenden, pflichtbestimmten Aufwendungen. Die Prozesskosten sind – außerhalb des existenziellen Bereichs – weder freiwillig noch zwingend, liegen in einem weiteren Bereich privaten Aufwands.

dd) 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 Entscheidungsraum, 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. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234 f.]; v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 [280 f.]). Die gesetzgeberische Entscheidung 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 Entscheidung 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. EStG) und berücksichtigt Unterhaltszahlungen von dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehepartnern (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG; insges. s. Anm. 615 ff.).

Das Ehegattensplitting wird gegenwärtig in einer bemerkenswerten Ambivalenz diskutiert. Nach den Berechnungen des Bundesfamilienministeriums wurden im Jahr 2010 für das Splitting rund 20 Mrd. € ausgegeben (BMFSFJ, Bestandsaufnahme der familienbezogenen Leistungen und Maßnahmen des Staates im Jahr 2010, Anhang, 2, 10). Aktuelle Parteiprogramme knüpfen hieran an und sprechen von einer Förderung der Ehe durch das Splitting, die Einverdienererehen begünstige und die Rolle der Hausfrau festige. So wird vorgeschlagen, das Splitting abzuschaffen (DIE LINKE, 100 % sozial, Wahlprogramm zur Bundestagswahl 2013, 26, 40), es zu beschränken und ggf. langfristig durch eine Individualbesteuerung mit übertragbarem Existenzminimum zu ersetzen (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Zeit für den Grünen Wandel. Teilhaben. Einmischen. Zukunft schaffen, Bundestagswahlprogramm 2013, 84 f.) oder ab einem Stichtag ein sog. Realsplitting einzuführen, bei dem die Unterhaltspflichten stl. berücksichtigt werden. Vor dem Stichtag geschlossene Ehen sollen aber weiterhin nach dem geltenden Tarif besteuert werden (SPD, Das Wir entscheidet. Das Regierungsprogramm 2013–2017, 2013, 50 f.; zu einem Überblick über die rechtswissenschaftliche Diskussion s. Anm. 615 ff.). Diesen Reformvorschlägen steht das GG entgegen. Ohnehin scheinen sie nicht mehr aktuell, weil der Gesetzgeber jüngst das Ehegattensplitting für Lebenspartnerschaften geweitet hat (§ 2 Abs. 8 EStG) – die Politik wird diesen Partnerschaften den Splittingtarif kaum umgehend wieder nehmen.

289 bb) BVerfG und Ehegattensplitting

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 Entscheidung 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 EStG). 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 €. Aufgrund des StTarifs reduziert sich die Zahllast ab einem Einkommen von 250 000 € im Jahr weiter. Die höchstmögliche StErmäßigung von 15 000 € erreichen Einverdienererehen mit einem Jahreseinkommen von mehr als 500 000 € (OCHMANN/WROHLICH, DIW Wochenbericht 36/2013, 3 [4]; BACH/GEYER/HAAH/WROHLICH, DIW Wochenbericht 41/2011, 13 [14]).

cc) Verfassungsfestigkeit des Splittings

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. 1 Nr. 1 EStG; insges. JACHMANN/LIEBL, DStR 2010, 2009 [2009 f.]). Verheiratete würden im Vergleich zu Geschiedenen verfassungswidrig benachteiligt.

Splitting durch Steuergestaltung: Diesen verfassungsrechtl. Einwand nimmt das erwogene Realsplitting (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 stellt aber die schwierige verfassungsrechtl. Frage, 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 Realsplitting berücksichtigt den Unterhalt stl. Die Ehe ist aber nicht nur eine Unterhaltsgemeinschaft, wird folglich vom Realsplitting nicht sachgerecht erfasst. Selbst wenn man diesen Einwand aufnähme 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 Rn. 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 zu-

sammen, reagiert das EStRecht sachgerecht mit einer Art Splitting. Für die individuelle Besteuerung wird jedem ein gleicher 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 zwischen 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.

Lebenspartnerschaften: Die Neuregelung des § 2 Abs. 8 EStG entspricht dem Gedanken der gleichheitsgerechten Besteuerung von Gemeinschaften. Gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften haben eine gesetzlich anerkannte Gemeinschaft geschlossen, die auch eine Gemeinschaft des Erwerbs ist. Eine andere Rechtsfrage ist, ob eine Unterscheidung von Ehen und Lebenspartnerschaften den Gleichheitssatz verletzt (s. BVerfG v. 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199 [217 ff.]).

d) Verfassungskonforme Besteuerung der Familie – sog. Familiensplitting

291 aa) Aktuelle Diskussion

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 vorgeschlagen, den Grundfreibetrag für Kinder schrittweise auf das Niveau der Erwachsenen sowie das Kindergeld und den Kinderzuschlag zu erhöhen (CDU/CSU, Gemeinsam erfolgreich für Deutschland. Regierungsprogramm 2013–2017, 2013, 38). Andere erwägen ein sog. Familienrealsplitting, 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 vorgeschlagen, vergleichbar mit dem Ehegattensplitting das Einkommen der Familien stl. nach einem bestimmten Faktor auf alle Familienmitglieder zu verteilen (s. Anm. 617 mwN). 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 Einkommen 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]).

bb) Gestaltungsraum des Gesetzgebers

292

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 Verbrauchergemeinschaft (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 Rn. 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 aktuell 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 A. 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.

Einstweilen frei.

293–294

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. 6.7.2010 – 2 BvL

13/09, BVerfGE 126, 268 [279 f.]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [233 f.]; grundlegend J. LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 97 ff.; insges. DRÜEN, StuW 2008, 3 [10 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. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [279 f.]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [233 f.]). Auch diese Zuordnung ist nicht immer trennscharf.

b) Verfassungsgebotes Steuerprinzip?

296 aa) Stimmen in der Literatur: unmittelbares Verfassungsgebot

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 Verfassungen 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 Einkünfteerzielung aufgewendet. Aus ihnen kann er seine Steuerschuld nicht begleichen (eine Übersicht über die breite Diskussion bietet zudem SEILER in DSTjG 34 [2011], 61 [65 ff.]).

297 bb) BVerfG: keine Herleitung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Erwerbs- und Privatsphäre: Dieser Argumentation folgt das BVerfG nicht. Das Gericht hat nur das subjektive Nettoprinzip als Systematscheidung des GG entfaltet (s. Anm. 280 ff.). Es zögert jedoch ausdrücklich, das objektive Nettoprinzip als unmittelbares Verfassungsgebot zu verstehen (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [279 f.]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [233 f.]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [48 f.]; v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87 ua., BVerfGE 81, 228 [237]). 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, 21. Aufl. 2013, § 11 Rn. 1 ff.; ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 17 Rn. 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 zu Recht, 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.]).

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

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 hier die unmittelbare verfassungsrechtl. Vorgabe der Existenzsicherung als menschenrechtl. Status, die diese Fragen zu beantworten sucht. Demgegenüber liegt der Erwerbssphäre verfassungsrechtl. nicht eine 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 regelt 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 Systemscheidung folgerichtig umzusetzen (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 [279 f.]; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [233 f.]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [48 f.]; Anm. 267 ff.). Diese verfassungsrechtl. Vorgabe setzt zu Recht auf die Erstverantwortung des Gesetzgebers. Diese hat der Gesetzgeber insbes. durch § 2 EStG wahrgenommen und das objektive Nettoprinzip einfachrechtl. geregelt. Sodann

hält sich das BVerfG in Achtung des gesetzgeberischen Gestaltungsraums zurück, wird – im Falle des Verfassungsverstößes – nur die Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG feststellen (s. Anm. 121 f.). Es ist die Aufgabe des Gesetzgebers und nicht des Gerichts, über das Steuersystem zu entscheiden und Systembrüche zu korrigieren. Der Gesetzgeber hat sich in § 2 EStG 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. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234]; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BVerfGE 107, 27 [48]; s. Anm. 200, 266). Fraglich ist, ob die zahlreichen Ausnahmen vom objektiven Nettoprinzip (s. Anm. 44) dieses Maß der Verfassung wahren.

300 **ee) Verfassungsrechtliche Klugheit des objektiven Nettoprinzips**

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 Entscheidung des Gesetzgebers, die folgerichtig auszugestalten ist, zu einer mittelbaren verfassungsrechtl. Vorgabe, ist insoweit verbindlich und justiziable. 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.

301–309 Einstweilen frei.

VI. Verfassungsrechtliche Grenzen verschiedener Wirkungen steuerlicher Maßnahmen

Schrifttum: Siehe insges. die Nachweise vor Anm. 220.

310 **1. Zusammenwirkende Maßstäbe – Maßgeblichkeit der Wirkung steuerlicher Maßnahmen**

Das verfassungsrechtl. Maß der ESt ruft subjektiv-rechtl. und objektiv-rechtl. Vorgaben auf. Das EStRecht muss rechtsstaatlich in den Grenzen der grund-

rechtl. 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 maßgebliche steuerverfassungsrechtl. Weichen (s. Anm. 224, 257). Die erforderliche Wirkungs- und Zielanalyse macht zudem bewusst, dass die aufgerufenen verfassungsrechtl. Maßstäbe miteinander verbunden sind und sich insbes. in ihrem Zusammenwirken verdichten.

2. Lenkungswirkung

a) Wann lenken Abgaben?

311

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. Der Stpfl. steht vor der Wahl, ob er zahlt oder dem Lenkungsbefehl folgt (P. KIRCHHOF, Die Steuern, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 24).

Beispiele aus dem allgemeinen Abgabenrecht und dem Einkommensteuerrecht: Die Schulbeispiele für Lenkungssteuern liegen außerhalb des ESt-Rechts. Die sog. Alkopopsteuer will den Konsum bestimmter Getränke aus Gründen des Jugend- und Gesundheitsschutzes verhindern, die Erhöhung der Tabaksteuer das Rauchen aus gesundheitlichen Gründen eindämmen, die Steigerungen der Mineralöl- und Energiesteuern die Umwelt schützen. Aber auch im EStRecht wollen verschiedene Regelungen lenken – in belastender und entlastender Wirkung. So regelt zB § 3 EStG StBefreiungen für Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit für bestimmte ausländ. juristische Personen des öffentlichen Rechts oder für bestimmte, gesundheitsfördernde Leistungen von ArbG (s. § 3 Nr. 26a, 34 EStG; s. hierzu § 3 Nr. 26a EStG Anm. 1, § 3 Nr. 34 EStG Anm. 1). § 10a EStG, nach dem Ausgaben für eine zusätzliche Altersvorsorge in Teilen als SA geltend gemacht werden können, soll die Stpfl. motivieren, entsprechende Vorsorgeverträge abzuschließen (s. § 10a EStG Anm. 3). § 10b EStG 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 Son-

derabgabe belastet – anders als die Gebühr und der Beitrag – nur eine homogene Gruppe. Diese allgemeinen Wirkungen von Steuern und nicht-steuerlichen Abgaben sind von einer jeweiligen Lenkungswirkung zu unterscheiden. Die Rechtsfragen lenkender Abgaben stellen sich erst, wenn zu diesen abgabemmanenten Folgen weitere grundrechtserhebliche Lenkungswirkungen treten. Maßgeblich ist die Wirkung der Norm, nicht der Wille des Gesetzgebers (F. KIRCHHOF, DVBl. 2000, 1166 [1167]). 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 nicht-steuerliche Abgaben G. KIRCHHOF, Die Verwaltung 46 [2013], 349 [351 ff.], jeweils mwN).

312 b) Warum wird durch Abgaben gelenkt?

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 war – und dieses Motiv prägt die abgabenrechtl. Gestaltungen bis heute – im Vergleich zum Verbot das freiheitsschonende Mittel (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 nicht-steuerliche 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 bietet oder verbietet ein Verhalten nicht, sondern – dies ist der zentrale Gedanke – schon die Grundrechte, indem sie die Abgabepflichtigen durch monetäre Anreize lockt. An die Stelle des Verbots oder Gebots tritt der im Vergleich sanftere und flexiblere monetäre Druck. Die ordnungsrechtl. Geoder Verbote leiten den Betroffenen nicht selten gegen seinen Willen. Die lenkende Abgabe will demgegenüber den Menschen überreden, sein Verhalten zu ändern. Der Wille des Gesetzgebers und des Betroffenen sollen so in Einklang gebracht werden. 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. 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). 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.

c) Wie lenken Abgaben?

313

Entlastende 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 nicht-steuerliche Abgaben durch eine Verteuerung bestimmte Handlungen zu unterbinden. Demgegenüber wollen die lenkenden Tatbestände des EStRechts regelmäßig durch eine stl. Entlastung die Stpfl. zu einem bestimmten Verhalten bewegen. Das EStRecht weist eine Vielzahl solcher entlastender Lenkungsregelungen auf. Neben lenkende StBefreiungen und SA-Abzüge (s. Anm. 311) sollen kleinere und mittlere Betriebe durch stl. Abzugsmöglichkeiten gestärkt werden. Auch Tarifvergünstigungen, Bewertungsvergünstigungen oder andere Verkleinerungen der stl. Bemessungsgrundlage wurden aus Lenkungsgründen eingeführt (insges. TRZASKALIK, Verhandlungen des 63. DJT, Bd. I, 2000, E 5 [E 65 ff.]; Anm. 62).

Öffentliches Wettbewerbsrecht: Manche steuernde Steuergestaltungen und zahlreiche lenkende nicht stl. Abgaben wollen den Wettbewerb zwischen Unternehmen beeinflussen. Das Abgabenrecht kann dann als Teil eines Öffentlichen Wettbewerbsrechts (hierzu G. KIRCHHOF/KORTE/MAGEN [Hrsg.], Öffentliches Wettbewerbsrecht, 2014) verstanden werden, das den Wettbewerb zu lenken sucht. Die abgabenrechtliche Lenkung findet einen funktionierenden Wettbewerb zwischen Unternehmen vor. Die Leistungen, die dieser Wettbewerb erbringt, genügen 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 abgabenrechtliche Lenkung des Wettbewerbs darf dessen Funktionsfähigkeit nicht außer Acht lassen. Lenkende Abgaben wollen den Wettbewerb regelmäßig nicht stören, sondern nur 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 lenken sucht, also alle in einem Wettbewerb stehende 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 Vermögensver-

waltung im fehlenden Einfluss auf den Wettbewerb erklärt. Der BFH leitet die Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts in diesen Fällen unmittelbar aus Art. 3 GG her (BFH v. 11.01.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746 [749]; v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868 [871]; vgl. BFH v. 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [618]; vgl. BT-Drucks. 7/1470, 336; HÜTTEMAN, Gemeinnützigkeits- und Spenderecht, 2008, S. 377 ff; SEER in DStJG 26 [2003], 11 [36 f.]; HEY in StuW 2000, 467 [470, 468]; ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 17 Rn. 53 ff.; insges. 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 allgemein nach der Leistungsfähigkeit und damit nach einer Wirtschaftskraft zu bemessen sind (s. Anm. 230 ff.), wenn mit der ESt und der USt die ergebnisreichsten 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 wettbewerbsliches Verständnis des Abgabenrechts Grundlagen der Besteuerung betont und Forschungsperspektiven eröffnet (s. hierzu G. KIRCHHOF, in G. KIRCHHOF/KORTE/MAGEN [Hrsg.], Öffentliches Wettbewerbsrecht, 2014, § 13 insbes. Rn. 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 Nettoprinzip maßgeblichen Veranlassungsprinzips ohne hinreichenden sachlichen Grund abgewichen wurde. Insbesondere verfolgte der Gesetzgeber rechtfertigende Lenkungsziele – etwa das Verkehrsaufkommen zu verringern – nicht.

315 bb) Lenkungskompetenz

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 Umweltrechts – ist nicht erforderlich. Dies gilt allerdings nicht, wenn Zahlungspflichten außerhalb eines Steuerschuldverhältnisses geregelt werden. Diese müs-

sen sich auf die maßgebliche Sachkompetenz stützen (BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 ua., BVerfGE 98, 106 [118]).

cc) **Kein Verzicht auf die Fiskalwirkung**

316

Die Gesetzgebungskompetenz für stl. Lenkungsnormen setzt ein Lenkungsmaß. Ist das lenkende Steuergesetz derart erfolgreich, dass niemand mehr die Steuer zahlt, 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 allgemein 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 Rn. 2, 5 mwN). Ein Verzicht auf eine Fiskalwirkung liegt aber auch dem lenkenden EStRecht fern.

dd) **Haushaltsrechtliche Mindestverantwortung**

317

Haushaltsrechtl. 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. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [242 f.]; v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [113 f.]; v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [148]; 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 Rn. 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 Rn. 7 mwN; zur Folgerichtigkeit Anm. 267 ff.). Der Steuergesetzgeber nutzt seine Kompetenz, um eine Regelung auf einem Sachgebiet zu treffen.

fen, 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).

319 ff) Gleichmäßigkeit von Lenkungsgrund und Lenkungshöhe – Progressionswirkung

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, bei wem aus welchen Gründen gelenkt wird. Dabei ist ein der Lenkungssteuer immanenter Zielkonflikt aufzulösen: Je erfolgreicher die Lenkung ist, umso niedriger sind die Steuereinnahmen. Der Lenkungs- und Finanzzweck stehen idR gegeneinander. Dieser Konflikt bestätigt den Befund, die stl. Lenkung solle die Ausnahme bleiben (insges. P. KIRCHHOF, *Die Steuern*, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 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. KOKOT/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). Der lenkende monetäre Anreiz beeinträchtigt die Grundrechte, auch wenn die öffentliche Hand nicht etwas gibt, sondern monetär lockt. Die öffentliche Hand 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) –, 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. Frage, inwieweit die öffentliche Hand den Stpfl. schon bei der Motivbildung zur Wahrnehmung seiner Grundrechte steuern darf (insges. SACKOFSKY in HOFFMANN-RIEM/SCHMIDT-ASSMANN/VOSSKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, Bd. II, 2. Aufl. 2012, § 40 Rn. 77 ff., 86 ff.; P. KIRCHHOF, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 46 ff. jeweils mwN).

322–324 Einstweilen frei.

3. Verteilungswirkung

325

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 ist 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 einfach unterstützen soll, liegt keine Lenkungsnorm vor (vgl. Anm. 311 ff.; zur allg. 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 EStG; s. § 3 Nr. 5 EStG Anm. 1). Das ehemalige Baukindergeld nach § 34 f. EStG ist eine Verteilungsnorm zugunsten von Familien. Schließlich wird dem progressiven StTarif eine umverteilende soziale Wirkung attestiert (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 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. EStG) 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, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 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 verdickeht 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.).

326–329 Einstweilen frei.

330 4. Vereinfachungswirkung

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 Vorausschbarkeit 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 Erklärungspflichten 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 (s. Anm. 260 ff., 267 ff.). 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, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 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 Besteue-

nung 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: Zu Recht betont das BVerfG, dass der Gesetzgeber gerade im EStRecht verallgemeinern muss, weil es in einem Massenverfahren vollzogen wird, nahezu jeden betrifft. 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 allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrund regelt, das gleichmäßig vollzogen werden kann (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 [309 f.]; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [182 f.]; 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 zu Recht – 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. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 ua., BVerfGE 105, 17 [37]; v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [78]). 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 rechtsstaatl. 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]; jüngst BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326 [328] mwN).

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. 7.12.2010 – 1 BvR 2628/07, BVerfGE 128, 90 [106] 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 [75 f.] 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 ungünstige 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 [330 f.] 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 [93 f.]; v. 8.6.1977 – 2 BvR 499/74 ua., BVerfGE 45, 142 [173 f.]; 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). 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 den 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. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BVerfGE 127, 1 [17]; v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [78 f.] mwN; v. 15.10.1996 – 1 BvL 44/92 ua., BVerfGE 95, 64 [86]; 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.).

In einem Sondervotum zu einer jüngeren Entscheidung des BVerfG (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, FR 2014, 326 ff.) 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 ff.; K. VOGEL/WALDHOFF, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, 1999, 322 ff.; HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 203 ff.).

335 **e) Kritik**

Diese Rspr. wurde heftig kritisiert (aus jüngerer Zeit 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, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 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 Entscheidungen 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.]; v. 7.07.2010 – 2 BvL 1/03 ua., BVerfGE 127, 31 [48, 49 f.]; 7.07.2010 – 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 Entscheidungen (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

tigt 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.]; v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03 ua., BVerfGE 127, 31 [48, 49 f.]; 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 veranlassenen 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, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 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 Entscheidung 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.]; 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 (MUSIL/LAMMERS, BB 2011, 155 [160]). Die unechte Rückwirkung werde in die Nähe der echten Rückwirkung gerückt (WERTH, DStZ 2010, 712 [717 f.]).

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 allgemein 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 Entscheidungen und deren Leitsätzen eigene Vertrauenstatbestände. Die Verwaltungsvorschriften leiten die Steuerrechtspraxis, die auf ihre Geltung vertraut. Der grundgesetzliche Vertrauensschutz greift daher grds. auch in Fällen rückwirkender Gesetzesanwendung, gegenüber gerichtlichen Entscheidungen 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, besseren Erkenntnissen 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 allgemein 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 Verwaltungsunterslassen begründet keinen entsprechenden Vertrauensschutz. „Gewohnheitsrecht“

kann von vornherein nur bei einem entsprechenden Rechtsbewusstsein maßgebliches Vertrauensvertrauen 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 Begründung von Rechtsprechungsänderungen abgeleitet und diese Vorgabe sodann – falls die Rspr. geändert wird – in einem Gebot, Übergangsregelungen und Härteklauseln zu verwenden, konkretisiert (LEISNER-EGENSPERGER in DStJG 27 [2004], 191 [207 ff.] mwN). Der maßgebliche Grund für Rechtsprechungswechsel ist, dass die Richter besseren Rechtserkenntnissen folgen. 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. 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).

c) Verwaltungsvorschriften

342

Diese Grundsätze können nicht einfach auf Verwaltungsvorschriften übertragen werden. Verwaltungsvorschriften lösen – anders als richterliche Entscheidungen – 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, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 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 dienen als Behördeninterna dem gleichmäßigen Gesetzesvollzug. Sie sind insofern 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 kaum 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 Grundrechts. Kumulative Belastungen durch unterschiedliche, isoliert betrachtet zulässige Grundrechtseingriffe werden kaum 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 (vgl. insges. BFH v. 23.4.2008 – X R 32/06, BStBl. II 2009, 7).

351 b) Verfassungsgeförderte Gesamtbetrachtung

Das Problem der kumulativen Belastung ist dem Steuerverfassungsrecht bewusst. 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 weiter verfolgt (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.]; v. 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91 ua., BVerfGE 98, 83 [97]; 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). Diesen auf das Gesamtsystem bezogenen verfassungsrechtl. Vorgaben ist nicht genügt, wenn eine stringente Systementscheidung des EStG durch das Zusammenwirken mit der Besteuerung der Vermögensverwendung oder des Vermögens wieder zunichte gemacht 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. Der Rechtsstaat wähnt sich in den Grenzen des Rechts, obwohl er das GG verletzt.

c) Unterschiedliche öffentliche Hände – Koordinationsbedarf

352

Dieses Verfassungsproblem verschärft sich, 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 Umweltafgaben, 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 deshalb 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 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 der vom Gesetzgeber dafür als geeignet erachteten Einzelast 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.]).

354 **e) Frage nach der kumulierenden Steuerwirkung**

Aber auch eine in dieser Weise modifizierte Grundrechtsdogmatik fragt, welche Steuerlasten nebeneinander gerechtfertigt sind, welche sich ausschließen oder kumulieren. Diese Frage steht in einer Verbindung zu den Steuerkonkurrenzen. 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 ErbSt und Schenkungsteuer erfassen hingegen einen Zufluss, den der Stpfl. ohne eigene Marktanstrengung erhält. Die Grundsteuer hat am bestehenden Vermögen teil. Demgegenüber knüpfen Verbrauchs-, Aufwands- und Verkehrssteuern an eine Vermögensverwendung an. 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.

355 **f) Gegenständliche und personale Mehrfachbelastung**

Grundrechtseingriffe ergänzen ihre Wirkung rechtserheblich, wenn sie auf den gleichen Gegenstand eines Betroffenen zur gleichen Zeit zugreifen. Eine Kumulation von Steuerlasten liegt jedenfalls dann vor, wenn die Steuern – wie 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 überwältzt werden können. Steuersystematisch getrennte Abgaben ergänzen sich durch die individuelle Gesamtbelastung eines Abgabepflichtigen.

Demnach sind zwei 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 lediglich eine personale Mehrfachbelastung vor. Bei der gegenständlichen Mehrfachbelastung stellt sich vor allem die Frage, ob 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 EStG) oder durch Ermäßigung oder Anrechnung der einen Steuer auf die andere (vgl. §§ 35, 35b EStG).

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 ErbSt

und Schenkungssteuer, 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 Gesetzgeber 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: FRENZ, Handbuch Europarecht, Bd. 1 – Europäische Grundfreiheiten, Berlin, 2. Aufl. 2012; SCHWARZE (Hrsg.), EU-Kommentar, Baden-Baden, 3. Aufl. 2012; STREINZ (Hrsg.), EUV/AEUV, München, 2. Aufl. 2012; VEDDER/HEINTSCHEL/VON HEINEGG (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Baden-Baden, 2012; RENGELING/MIDDEKE/GELLERMANN (Hrsg.), Handbuch des Rechtsschutzes in der Europäischen Union, München, 3. Aufl. 2014; CRAIG/DE BÚRCA, EU Law – Texts, Cases and Materials, Oxford, 6. Aufl. 2015; CALLIESS/RUFFERT (Hrsg.), EUV/AEUV, München, 5. Aufl. 2016; OPPERMANN/CLASSEN/NETTESHEIM, Europarecht, München, 7. Aufl. 2016; STREINZ, Europarecht, Heidelberg, 10. Aufl. 2016; BIBER/EPINEY/HAAG, Die Europäische Union – Europarecht und Politik, Baden-Baden, 12. Aufl. 2017; GEIGER/KHAN/KOTZUR, EUV/AEUV, München, 6. Aufl. 2017; DAUSES, EU-Wirtschaftsrecht, München (Loseblatt); GRABITZ/HILF/NETTESHEIM (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union – Kommentar, München (Loseblatt).

Schrifttum Steuerrechtliche Gesamtdarstellungen: SEDEMUND, Europäisches Ertragsteuerrecht, Baden-Baden 2008; TERHECHTE (Hrsg.), Verwaltungsrecht der Europäischen Union, Baden-Baden 2011; TERRA/WATTEL, European Tax Law, Alphen aan den Rijn, 6. Aufl. 2012; KELLERSMANN/TREISCH/LAMPERT/HEINEMANN, Europäische Unternehmensbesteuerung I – Europarecht, Grundfreiheiten, Beihilfeproblematik, Wiesbaden, 2. Aufl. 2013; KELLERSMANN/TREISCH/LAMPERT/HEINEMANN, Europäische Unternehmensbesteuerung II, Wiesbaden, 2. Aufl. 2013; PANAYI, European Union Corporate Tax Law, Cambridge 2013; REHM/NAGLER, Europäisches Steuerrecht, Wiesbaden 2013; HAASE, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Heidelberg, 4. Aufl. 2014; SCHAUMBURG/ENGLISCH (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Köln 2015; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015; SCHULZE/ZULEEG/KADELBACH (Hrsg.), Europarecht – Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, Baden-Baden, 3. Aufl. 2015; HELMINEN, EU Tax Law: Direct Taxation, Amsterdam 2016; WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, München, 2. Aufl. 2016; LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, Wien, 4. Aufl. 2016.

Weiteres Schrifttum: RESS, Die Bedeutung der Rechtsvergleichung für das Recht internationaler Organisationen, *ZaöRV* (1976), 227; DWORKIN, *Law's Empire*, Cambridge, Mass. 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, Berlin 1994; OSTERTUN, *Gewohnheitsrecht in der EU*, Frankfurt am Main 1996; MÜLLER-FRANKEN, Gemeinschaftsrechtliche Fristenhemmung, richtlinienkonforme Auslegung und Bestandskraft von Verwaltungsakten, *DVBf.* 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*, Tübingen 2003; MAYER/SCHÜRNBAND, *Einheitlich oder gespalten? – Zur Auslegung nationalen Rechts bei überschießender Umsetzung von Richtlinien*, *JZ* 2004, 545; SCHÖN, Tax Issues and Constraints on Reorganizations 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-ABMANN/SCHÖNDORF-HAUBOLD (Hrsg.), *Der Europäische Verwaltungsverbund*, Tübingen 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*, Berlin 2006, 334; JOCHUM, Zur Fortsetzung der Rechtssache Marks & Spencer: Gestattet das europäische Gemeinschaftsrecht eine „geltungserhaltende 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, Oxford 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*, Amsterdam 2008; GÄNSWEIN, Der Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts, Frankfurt am Main 2009; RUST, *Rechtsfolgen EG-rechtswidriger Normen*, *IStR* 2009, 382; DURNER, *Verfassungsrechtliche Grenzen richtlinienkonformer Auslegung*, Bonn 2010; DÜRRSCHMIDT, „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, Wien 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, Köln 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 (2011/2012), 529; BÖWING-SCHMALENBROCK, *Verbösernde Gleichheit und Inländerdiskriminierung im Steuerrecht*, Baden-Baden 2011; ISMER/KEYSER, *Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand*, *UR* 2011, 81; LEHNER, *Die Vorlagepflicht an den EuGH im Vorabentscheidungsverfahren in MELLINGHOFF/SCHÖN/VIKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat*, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 329; LÖHR/SERWE, *Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand: Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK*, Baden-Baden 2011; MEBERSCHMIDT, *Europäisches Umweltrecht*, München 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; 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: An-*

wendungsbereich 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, München, 2. Aufl. 2013; JARASS, Zum Verhältnis von Grundrechtecharta und sonstigem Recht, EuR 2013, 29; KRUIS, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis, Tübingen 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 Ausländergesellschaften, BB 2014, 23; HASLEHNER, Zum Verhältnis von Gleichheit und Rechtssicherheit im EU-Steuerrecht, StuW 2012, 242; MARTENS, Methodenlehre des Unionsrechts, Tübingen 2014; MITSCHKE, Direktes Europäisches Steuerrecht auf dem Schlingerkurs – Eine Bestandsaufnahme zum Jahreswechsel 2013/2014, IStR 2014, 37; WERNSMANN/SANDBERG, Parlamentarische Mitwirkung bei unilateraler Sekundärrechtsetzung, DÖV 2014, 49; WIDMANN, Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen, UStR 2014, 5; 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; NOUWEN, The European Code of Conduct Group Becomes Increasingly Important in the Fight Against Tax Avoidance: More Openness and Transparency is Necessary, Intertax 2017, 138.

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). Ferner legt er die Grundlagen für die verstärkte Zusammenarbeit, die auch im Bereich der Besteuerung genutzt werden kann (vgl. den Entwurf der Finanztransaktionssteuer 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, 2. Aufl. 2012, Art. 1 AEUV Rn. 6 ff.). 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, Rn. 9 ff.).

Die Europäische Union hat keine Kompetenz-Kompetenz (vgl. STREINZ, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rn. 135). Es gilt das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 EUV (WERNSMANN/SANDBERG, DÖV 2014, 49 [50 f.])). 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 (DÜRRSCHMIDT, 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).

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 unbedingt 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 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 Durchführungrechtsakte 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 bezeichnen (s. Anm. 412). Schließlich sind das Richterrecht und als bloße Rechtskenntnisquelle 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. *MEBERSCHMIDT*, Europäisches Umweltrecht, 2011, § 2 Rn. 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 fortdauernde Wirkungen bestehen (Generalanwältin Kokott, Schlussanträge v. 6.5.2010 – C-499/08, Slg 2010, I-09343, Rn. 69; *JARASS*, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Einleitung Rn. 8; für ein Amtshilfeersuchen stellt EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12 – Sabou, RIW 2014, 86, Rn. 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 Rn. 16 ff.; *STREINZ/MICHL* in *STREINZ*, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 51 AEUV Rn. 7 ff.). Die Durchführung nahm der EuGH (EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10 – Åkerberg Fransson, NJW 2013, 1415) bereits für Steueranktionen nach nationalem Recht bei einer Verletzung von unionsrechtl. geregelten Mehrwertsteuererklärungspflichten an (s. *WIDMANN*, UR 2014, 5; deutlich begrenzend *BVerfG* v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, NJW 2013, 1499, Rn. 91). Zu Recht für die ErbSt verneint dies *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, 7. Aufl. 2016, § 9 Rn. 31 ff.; *SEMMELMANN*, European Law Journal 2013, 457; *TRIDIMAS*, The ge-

neral 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, Rn. 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. Rn. 27 ff.). 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, Rn. 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, Rn. 43 ff.). Es ist aber im Unionsrecht ohnehin nicht besonders relevant (OPPERMANN/CLASSEN/NETTESHEIM, Europarecht, 7. Aufl. 2016, § 9 Rn. 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 in STREINZ, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 6 EUV Rn. 21 mwN; s. näher dazu Anm. 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, Rn. 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 noch nicht durch alle 47 Vertragsstaaten ratifiziert. Sobald dies erfolgt ist, kommt der EMRK nicht mehr nur der Charakter einer Rechtserkenntnisquelle für die primärrechtl. Rechtsgrundsätze nach Art. 6 Abs. 3 AEUV zu, sondern auch der einer Rechtsquelle im Rang zwischen Primär- und Sekundärrecht (STREINZ in STREINZ, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 6 EUV Rn. 21 mwN, der allerdings von einer faktisch dem Primärrecht vergleich-

baren Wirkung ausgeht). Zudem ist sie dann zugleich als völkerrechtl. Vertrag für die EU bindend, so dass der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte auch die Vereinbarkeit von Handlungen der EU-Organe mit der EMRK zu beurteilen hat.

Völkergewohnheitsrecht stellt ebenfalls eine Rechtsquelle des Unionsrechts dar (EuGH v. 21.12.2011 – C-366/10 – ATAA u.a., Slg 2011, I-13755, Rn. 101 ff.; s. dazu auch DÖRR in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEUV, Art. 47 EUV Rn. 100 f. [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 u.a., Slg 2011, I-13755, Rn. 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 u.a., Slg 2011, I-13755, Rn. 110 f.).

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 beispielsweise 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 auszulegen (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, Rn. 22; EuGH v. 26.2.1986 – Rs. 152/84 – Marshall, Slg 1986, 723, Rn. 43; EuGH v. 17.10.1996 – C-283/94 – Denkavit u.a., Slg 1996, I-5063, Rn. 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 Rn. 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). 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/common/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/GELLMANN, Handbuch des Rechtsschutzes in der Europäischen Union, 3. Aufl. 2014, § 34 Rn. 11 ff.; MÖLLERS in SCHMIDT-ABMANN/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, 2. Aufl. 2012, Art. 288 AEUV Rn. 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, Rn. 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 ÁNTON, 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 zeigen 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*, 2012, 29; 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 internationalen 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 Rn. 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, Rn. 32 f.), ist das Sekundärrecht ungültig. Dafür spricht nicht zuletzt die Tatsache, dass die europäischen Kompetenznormen im Vergleich zu ihren Pendanten im GG wesentlich stärker materiell aufgeladen sind (vgl. MEBERSCHMIDT, *Europäisches Umweltrecht*, 2011, § 2 Rn. 54 ff.). Auch die EU-Grundrechtscharta geht dem Sekundärrecht vor, so dass Sekundärrecht bei einem Grundrechtsverstoß nicht anwendbar ist (JARASS, *Charta der Grundrechte*, 2. Aufl. 2013, Einl. Rn. 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, Rn. 22; EuGH v. 17.6.1999 – C-166/98 – Socridis, Slg 1999, I-3791, Rn. 19 f.).

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, Rn. 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). 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, Rn. 52 f.; EuGH v. 29.4.2004 – C-387/99 – Kommission/Deutschland, Slg 2004, I-3751, Rn. 50; EuGH v. 26.5.2005 – C-249/04 – Allard, Slg 2005, I-4535, Rn. 32 f.). 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, Rn. 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 Rn. 382 ff.) 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, Rn. 53 f.; EuGH v. 12.12.2006 – C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation, Slg 2006, I-11753, Rn. 44 ff., 67 f.; EuGH v. 8.11.2007 – C-379/05 – Amurta, Slg 2007, I-9569, Rn. 18–24; EuGH v. 18.6.2009 – C-303/07 – Aberdeen Property Fininvest Alpha, Slg 2009, I-5145, Rn. 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 [697 f.]). 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, Rn. 25 ff.; EuGH v. 23.2.2006 – C-471/04 – Keller Holding, Slg 2006, I-2107, Rn. 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 u.a., Slg 2011 I-13755, Rn. 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 u.a., Slg 2011 I-13755, Rn. 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, Rn. 67 ff.; JARASS, EuR 2013, 29 [34 f.]). 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 beispielsweise 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. Rn. 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 Begründungserwägungen 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 Unionsrecht beachtet und der *effet utile*

optimiert wird (STREINZ, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rn. 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, 2. Aufl. 2012, Art. 251 AEUV Rn. 6 f.; WEGENER in CALLIESS/RUFFERT, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 251 AEUV Rn. 5 ff.). Die unparteiischen und unabhängigen Generalanwälte (instruktiv zur Rolle der Generalanwälte BOBEK, Cambridge Journal of European Legal Studies 14 [2011/2012], 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 Rn. 1) – die Einhaltung des gesamten (vgl. EuGH v. 31.3.1971 – Rs. 22/70 – Kommission/Rat, Slg 1971, 263, Rn. 15/19 f.) Unionsrechts durch einen Mitgliedstaat überprüfen lassen; 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 BURG in RENGELING/MIDDEKE/GELLERMANN, Handbuch des Rechtsschutzes in der Europäischen Union, 3. Aufl. 2014, § 6 Rn. 35 mwN; anders MITTSCHKE, IStR 2014, 37 [44f.]). 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 7.6.2007 – C-222/05 bis C225/05 – van der Weerd u.a., Slg 2007, I-4233, Rn. 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 – Zuckerfabrik Süderdithmarschen, Slg 1991, I-00415Rn. 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). 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 beantworten ist (EuGH v. 6.10.1982 – Rs. 283/81 – C. I. L. F. I. T, Slg 1982, 3415, Rn. 16; EuGH v. 6.12.2005 – C-461/03 – Gaston Schul, Slg 2005, I-10513, Rn. 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 Transport, 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 Verwertung 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 (DAUSES, EU-Wirtschaftsrecht, P. II. Rn. 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 (DAUSES, EU-Wirtschaftsrecht, P. II. Rn. 237 f. [5/2008]; STREINZ, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rn. 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 Verwerfungsmonopol 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, Rn. 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, BVerfGE 123, 267 [396 ff.], Lissabon) 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 RUSR, 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 ÖstVwGH 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, Rn. 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) 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 aus 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 Rn. 23 ff.; MAYER/SCHÜRNBAND, JZ 2004, 545; RUFFERT in CALLIÉS/RUFFERT, *EUV/AEUV*, 5. Aufl. 2016, Art. 288 Rn. 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, Rn. 55 mwN; CALLIESS/KAHL/PUTTLER in CALLIESS/RUFFERT, EUV/AEUUV, 5. Aufl. 2016, Art. 4 EUV Rn. 66 ff.; WERNSMANN in SCHULZE/ZULEEG/KADELBACH, Europarecht, 3. Aufl. 2015, § 30 Rn. 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, Rn. 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, Rn. 25 f.; konkretisiert etwa durch EuGH v. 12.2.2008 – C-2/06 – Kemper, Slg 2008, I-411, Rn. 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 m. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 57 mwN).

427–429 Einstweilen frei.

II. Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit

1. Grundlagen

430

Schrifttum: 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*, Tübingen 2007; MASON/KNOLL, *What is Tax Discrimination*, Yale Law Journal 121 (2012), 1014.

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 Rn. 3 [9/2010]) und werden daher auch als Marktfreiheiten bezeichnet. Ihre Gewährleistungsinhalte richten sich sowohl an den Nichtansässigkeits- („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

Schrifttum: 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, Köln 1995; CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 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 GÖCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 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 Betriebsstättengewinnermittlung, 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, Wien 2007; ENGLISCH, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten?, Bonn 2008; LANG/HEIDENBAUER, Wholly Artificial Arrangements, in Hinnekens/Hinneken (Hrsg.), FS Vanistendael, Aalphen aan den Rijn 2008, 597; SCHÖN, Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht, in KIRCHHOF/NIESKENS (Hrsg.), FS Wolfram Reiss, Köln 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, Aalphen aan den Rijn 2009; WALDHOF, Kann es im europäischen Steuerrecht ein Anerkennungsprinzip geben?, IStR 2009, 386; WEBER-GRELLET, Neu-Justierung der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2009, 1229; DÜRRSCHMIDT, 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 Missbrauchsbegriff 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, Heidelberg 2013, 197; SCHEIPEPERS/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; 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 auswegene Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis im Licht der DBA, *ISr* 2016, 189.

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*, 22. Aufl. 2015, § 4 Rn. 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 Inlands-sachverhalte 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 spricht (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*, 2012, 93 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, Rn. 34).

Ein grenzüberschreitender Bezug ist zudem erforderlich (stRspr., vgl. *EuGH v. 28.2.1992 – C-332/90 – Steen I*, *Slg* 1992, I-341, Rn. 9; s. dazu etwa CLASSEN, *EuR* 2004, 417). 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 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 fortführte: 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*, 2012, 33 ff.), 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).

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 Rn. 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; beispielsweise fällt die Prostitution darunter (EuGH v. 20.11.2001 – C-268/99 – Jany, Slg 2001, I-8615, Rn. 48; vgl. auch die Nachweise bei MÜLLER-GRAFF in STREINZ, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 49 AEUV Rn. 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, 2. Aufl. 2012, Art. 49 AEUV Rn. 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, Rn. 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, 2. Aufl. 2012, Art. 45 AEUV Rn. 31). Nicht abschließend geklärt ist, welche Substanzanforderungen 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 aus-

schließen (etwa im Verhältnis von ArbN-Freizügigkeit einerseits und Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit andererseits durch das Merkmal der Selbstständigkeit). 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, Rn. 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, Rn. 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, wenn gleich 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 Gewährleistungsgelände 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, Rn. 30; MÜLLER-GRAFF in STREINZ, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 54 AEUV Rn. 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).

c) Gewährleistungsgelände

435

Das Inländergleichbehandlungsgebot für Inbound-Fälle stellt die Hauptfunktion der – nach stRspr. des EuGH hinsichtlich ihrer tatbestandlichen Ge-

währleistungen weit auszulegenden (vgl. etwa EuGH v. 26.2.1991 – C-292/89 – Antonissen, Slg 1991, I-745, Rn. 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/AEU, 2. Aufl. 2012, Art. 18 AEUV Rn. 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 [647f.]). 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, Rn. 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. Rn. 264 ff.) um eine gleichheitsrechtl. Argumentation (ebenso ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 4 Rn. 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 be-

ruht (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 – C512/13 – 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; DÜRRSCHMIDT, StuW 2010, 137). 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 mitgliedschaftlichen 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 vergleichbaren Lage ist Voraussetzung für das tatbestandliche Eingreifen der Gewährleistungen: Die Ungleichbehandlung ist nur dann tatbestandlich relevant, wenn sie Stpfl. in einer vergleichbaren Lage betrifft. 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, Rn. 58; EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472, Rn. 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, Rn. 22 ff. mit dem Argument, dass dann insbes. eine Verhältnismäßigkeitsprüfung 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 beispielsweise 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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 ENGLISCH in SCHAUMBURG/ENGLISCH, *Europäisches Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, Rn. 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, Rn. 66). Umgekehrt dürfen bei aller berechtigten Kritik die beträchtlichen Vorteile der negativen Integration nicht außer Betracht gelassen werden.

bb) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses (Rechtfertigungsgründe)

437 (1) Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe

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 An-

wendung (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, Rn. 46; FORSTHOFF in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEUV, Art. 45, Rn. 388 [9/2010]). 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 2012847 m. Anm. SCHIEFER, Rn. 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, Rn. 63; EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08 – SGI, Slg 2010, I-487, Rn. 66; HILLING, *Intertax* 2013, 294 [301]).

Keinen Rechtfertigungsgrund hat der EuGH hingegen allein in Steuereinnahmen gesehen (vgl. etwa EuGH v. 6.4.2000 – C-286/95 P – ICI, Slg 2000, I-2341, Rn. 28; dazu näher CORDEWENER/KOFLER/VAN THIEL, *Common Market Law Review* 46 [2009], 1951 [1957 ff.], auch zu weiteren abgelehnten Rechtfertigungsansätzen).

(2) Steuerliche Kohärenz

438

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, Rn. 41 ff.).

Die Anforderungen an die Unmittelbarkeit sind durch die Entsch. des 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, Rn. 21 ff. und EuGH v. 28.1.1992 – C-300/90 – Kom-

mission/Belgien, Slg 1992, I-305, Rn. 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, Rn. 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 beispielsweise 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 Einzelgesellschaften 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, Rn. 71 ff.).

Die Unterscheidung zwischen personenidentischen und personenübergreifenden Konstellationen wirkt allerdings in der Intensität der Verhältnismäßigkeitsprüfung fort. Für eine personenübergreifende Steueranrechnung forderte 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 (EuGH v. 27.11.2008 – C-418/07 – Papillon, Slg 2008, I-8947, Rn. 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 [85]). 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).

439 (3) Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

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, Rn. 44–46; EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472, Rn. 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. Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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 sowie 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, Rn. 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, Rn. 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 v. 4.7.2013 – C-350/11 – Argenta, EuZW 2013, 796, Rn. 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 beispielsweise auch die Entsch. des EuGH (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, 2012, 934).

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, Rn. 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 m. Anm. SCHIEFER, Rn. 28), noch, welcher Staat die doppelte Berücksichtigung als Gegenargument anführen darf. Virulent wird dies beispielsweise 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 m. Anm. SCHIEFER, Rn. 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, Rn. 29 ff.). Umgekehrt wies 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, Rn. 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, Rn. 60) sowie näher FÖRSTER, BB 2011, 663 (666); VON PROFF, IStR 2009, 371; s. § 10b Anm. 47 und 55.

442 **(6) Verhinderung von Missbrauch und Steuerumgehung**

Eine Rechtfertigung kommt 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; dieser Rechtfertigungsgrund ist zu trennen vom Tatbestandsausschluss im sehr seltenen Fall einer missbräuchlichen Berufung auf die Grundfreiheiten, vgl. Anm. 434; 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. 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, Rn. 64; näher dazu 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

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, Rn. 55; EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10 – SIAT, EuZW 2012, 823, Rn. 40). Daher brauchen bloße Briefkastengesellschaften nicht anerkannt zu werden (EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995, Rn. 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, Rn. 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).

Ein mögliches weitergehendes Verständnis des Missbrauchsvorbehalts könnte auf einer binnenmarktspezifischen Auslegung und einem Zusammenspiel mit dem Territorialitätsprinzip basieren. EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg 2006, I-7995, Rn. 54 f. lautet:

„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 Reiß, 2008, 585). In Kombination mit dem Territorialitätsprinzip (vgl. auch EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, Slg 2007, I-6373, Rn. 63; EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08 – SGI, Slg 2010, I-487, Rn. 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 entgegnet; 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.

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 wirtschaftlichen Zielsetzungen sehr restriktiv (vgl. etwa EuGH v. 6.6.2000 – C-35/98 – Verkooijen, Slg 2000, I-4071, Rn. 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).

444 cc) Verhältnismäßigkeit als Grenze der Rechtfertigung

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.), wobei generell bei der Kontrolle von Maßnahmen der Mitgliedstaaten strengere Anforderungen gestellt werden als an Rechtsakte der Union. 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 ff.]). 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, Rn. 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 Rn. 124 [1/2015]). Sie fehlt nach der Rspr. (vgl. etwa EuGH v. 26.4.2012 – C-456/10 – ANETT, EuZW 2012, 508, Rn. 50 ff.) insbes. dann, wenn die nationale Maßnahme das zur Rechtfertigung angeführte Allgemeininteresse nicht widerspruchsfrei verfolgt. Der EuGH bezeichnet dieses unionsrechtliche Folgerichtigkeitsgebot (s. näher Englisch in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, Rn. 7.207) auch als Kohärenz, die indes vom

besonderen Rechtfertigungsgrund der stl. Kohärenz zu unterscheiden ist (KOKOT/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 Rn. 93 ff.; LEIBLE/T. STREINZ in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEUV, Art. 34 AEUV Rn. 125 [1/2015]; sog. *least-restrictive-measure*-Test). Beim Rechtfertigungsgrund der Vermeidung von Missbrauch beispielsweise wird eine Zielgenauigkeit verlangt. Daher ist beispielsweise dem Stpfl. die Möglichkeit zu einem Gegenbeweis vorzusehen (vgl. etwa EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359, Rn. 61 f.; Generalanwalt Wathelet, Schlussanträge v. 21.11.2013 – C-326/12 – van Caster, ISR 2014, 62, Rn. 64). Allerdings sollten die Anforderungen an den Gegenbeweis in Drittstaatsverhalten jedenfalls deutlich erhöht werden.

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 sprechen: 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, Rn. 37). Die Angemessenheit verneint der EuGH (EuGH v. 5.7.2012 – C-318/10 – SIAT, EuZW 2012, 823, Rn. 58 f.; EuGH v. 3.10.2013 – C-282/12 – Itelcar, EWS 2013, 419, Rn. 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.

Einstweilen frei.

445–449

3. Einzelne Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit

Schrifttum: WOLLENSCHLÄGER, Grundfreiheit ohne Markt – Die Herausbildung der Unionsbürgerschaft im unionsrechtlichen Freizügigkeitsregime, Tübingen 2007; EGE/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 drittstaatlicher 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, Drittstaatenwir-

kung 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.

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, Rn. 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 wesentliche 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, Rn. 17; näher zu den einzelnen Merkmalen etwa FRANZEN in STREINZ, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 45 AEUV Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 16 f.).

452 bb) Persönlicher Anwendungsbereich

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, 2. Aufl. 2012, Art. 45 AEUV Rn. 138 ff.; KHAN in GEIGER/KHAN/KOTZUR, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2017, Art. 45 AEUV Rn. 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, Rn. 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 Rn. 9 f.; FRANZEN in STREINZ, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 45 AEUV Rn. 78).

dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung

454

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

Einstweilen frei.

455–459

c) Niederlassungsfreiheit

aa) Sachlicher Anwendungsbereich

460

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, Rn. 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, 2. Aufl. 2012, Art. 49 AEUV Rn. 11; ähnlich EuGH v. 25.7.1991 – C-221/89 – Factortame II, Slg 1991, I-3905, Rn. 20; KORTE in CALLIESS/RUFFERT, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 49 AEUV Rn. 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 Dienstleis-

tungsfreiheit 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, Rn. 27). Es bedarf vielmehr der Kombination aus fester Einrichtung und dauerhafter Teilnahme am Wirtschaftsleben (MÜLLER-GRAFF in STREINZ, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 49 AEUV Rn. 16; ausführl. zur Abgrenzung von der Dienstleistungsfreiheit FORSTHOFF in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV Rn. 26 ff. [3/2011]). Das Merkmal der Selbstständigkeit, 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, Rn. 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 Zinszahlungen, 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, Rn. 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 vorsehen.

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, Rn. 90 ff.; EuGH v. 11.9.2014 – C-47/12 – Kronos, IStR 2014, 724, Rn. 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 [2967 ff.]).

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 Größe

Benordnung 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, Rn. 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).

► *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 Drittstaatensachverhalten 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.

► *Drittstaatensachverhalte*, 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, Rn. 90 ff., und die dort angeführte Rspr. zu Dividenden; EuGH v. 11.9.2014 – C-47/12 – Kronos, IStR 2014, 724, Rn. 29 ff.; HINDELANG, IStR 2013, 77; SCHÖN, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3 [18 f.]; anders GOSCH, BFH/Pr 2013, 50, der dieses Erg. nur für Outbound-Fälle anwenden will; modifizierend PATZNER/NAGLER, IStR 2013, 527 [532 f.]). EuGH (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193, Rn. 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. Drittstaatensachverhalten 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, Rn. 42 ff.).

cc) Persönlicher Anwendungsbereich

462

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 verselbständigte Akteure, die keine juristischen Personen sind (vgl. dazu näher MÜLLER-GRAFF in STREINZ, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 54 AEUV Rn. 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 Volks-

wirtschaften integriert sind (vgl. FORSTHOFF in GRABITZ/HILF/NETTESHEIM, EUV/AEUV, Art. 54 AEUV Rn. 17 f. [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, Rn. 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 Wegzugstaat 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, Rn. 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 [7f.]; 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-Abkommen EFTA-Gerichtshof v. 3.10.2012 – E-15/11 – Arcade Drilling, IStR 2013, 195, mit Anm. DÜRRSCHMIDT/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, Rn. 111 ff.).

dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung

463

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

Einstweilen frei.

464–469

d) Dienstleistungsfreiheit

aa) Sachlicher Anwendungsbereich

470

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, Rn. 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.

bb) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit

471

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 ei-

dem 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, Rn. 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, Rn. 34 f.). 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, Rn.39). Daher ist die pauschale Besteuerung der Erträge von Anteilinhabern eines ausländischen Investmentfonds, wenn dieser Fonds bestimmten gesetzlichen Verpflichtungen nicht genügt, am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zu überprüfen.

472 cc) Persönlicher Anwendungsbereich

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.

473 dd) Gewährleistungsgehalte und Rechtfertigung

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

474–479 Einstweilen frei.

e) Kapitalverkehrsfreiheit

480 aa) Stillstandsklausel

Art. 64 AEUV enthält eine Stillstandsklausel für 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 (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, 22. Aufl. 2015, Rn. 7.300). Dabei ist insbes. der Begriff der Finanzdienstleistung vom EuGH (EuGH v. 21.5.2015 – C-560/13 –Wagner-Raith, IStR 2015, 516, Rn. 39 ff.) sehr weit verstanden worden. Danach reicht es aus, wenn ein Kausalzusammenhang zwischen den Kapitalbewegungen und der Erbringung von Finanzdienstleistungen besteht und dieser Zusammenhang hinreichend eng ist. Für diese Beschränkungen lässt Art. 64 Abs. 1 AEUV die Fortgeltung von zum 31.12.1993 – bzw. für Bulgarien, Estland, Ungarn und Kroatien zu den dort genannten späteren Zeitpunkten – bestehenden innerstaatlichen Vorschriften zu, ohne dass ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten näher zu prüfen wäre. Die nationalen Normen können geändert werden, wenn die Vorschrift im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt 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, Rn. 192; EuGH v. 10.4.2014 – C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, IStR 2014, 334. 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, Rn. 89).

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 SEDLACZEK/ZÜGER in STREINZ, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 64 AEUV Rn. 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 vergleichbare 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, Rn. 57 f., mwN). Art. 63 Abs. 1 AEUV verbietet daher u.a. 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 Freizügigkeitsrecht. 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, Rn. 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, Rn. 20).

486–489 Einstweilen frei.

4. Wichtige ertragsteuerliche Fallgruppen

490 a) Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse

Schrifttum: MÖSSNER, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme, DStJG 8 (1985), 135; KOFLER, De Groot: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat, ÖStZ 2003, 184; MÖSSNER, Source versus Residence – an EU Perspective, BIT 2006, 501; VAN RAAD, Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals- A Proposal, in ANDERSSON/MELZ/SILVERBERG (Hrsg.), Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, Series on International Taxation, Bd. 27, London ua. 2001, 211; WATTEL, Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances: why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice, European Taxa-

tion 2000, 210; MATTSSON, Does the European Court of Justice understand the policy behind tax benefits based on personal and family circumstances?, European Taxation 2003, 186; 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; DESENS, Der neue Anrechnungshöchstbetrag in § 34c Abs. 1 S. 2 EStG – ein unions- und verfassungswidriges Eigentor, IStR 2015, 77; 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; NIESTEN, Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Docctrine after Imfeld and Garcet, EC Tax Review 2015, 185; SCHMIDT-HEB, Die Fortentwicklung der Schumacker-Rechtsprechung durch das Urteil des EuGH v. 9.2.2017 in der Rechtssache X, C-283/15, IStR 2017, 549; DE GROOT, Case X (C-283/15) and the Myth of ‚Schumacker’s 90% Rule‘, Intertax 2017, 567.

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, Rn. 33). Der EuGH ist damit den in der Literatur prominent diskutierte fraktionierten Ansätzen nicht gefolgt, wonach das Welteinkommen nach Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse in allen Staaten entsprechend dem Verhältnis der (positiven) Einkünfte mit dem jeweiligen progressiven 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, Rn. 36; zuletzt EuGH v. 12.12.2013 – C-303/12 – Imfeld und Garcet, HFR 2014, 183, Rn. 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 NIESEN, EC Tax Review 2015, 185).

Die Rechtsfolge der Ausnahme hat der EuGH (EuGH v. 9.2.2017 – C283/15 – X, IStR 2017, 190 m. Anm. Kippenberg; dazu DE GROOT, Intertax 2017, 567; SCHMIDT-HEB, 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 quotall 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 seinem 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 Einkünftermittlungen, 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, Rn. 32; zuletzt EuGH v. 12.12.2013 – C-303/12 – Imfeld und Garcet, HFR 2014, 183, Rn. 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; unzut. SÜLFLOW-SCHWORCK, IStR 2015, 802).

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 sie 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

Schrifttum: BLANK, Der Pensionsfonds im Steuerrecht, Hamburg 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.

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 beschränkter Stpfl. möglich sein muss (EuGH v. 24.2.2015 – C-559/13 – Grünewald, 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, juris). Eine Besteuerung der Bruttoeinkünfte ist dann grds. unzulässig (EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – Gerritse, Slg 2003, I-5933, Rn. 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, juris; 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 – *Strójinny Prostjevov a.s.* und *ACO Industries Tábor*, IStR 2014, 630; dazu *HOLTHAUS*, IStR 2014, 628).

c) Verlustberücksichtigung und Gruppenbesteuerung

492

Schrifttum: ZIEHR, Zurechnung von Währungserfolgen aus der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstättenrechnungslegung, IStR 2009, 261; DITZ/PLANSKY, Aktuelle Entwicklungen bei der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste, DB 2009, 1669; ALMENDRAL, An Ever Distant Union: the Cross-border Loss Relief conundrum in EU Law, Intertax 2010, 476; OESTREICHER/SPENGLER/KOCH, How to Reform Taxation of Corporate Groups in Europe, World Tax Journal 2011, 5; 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; ISMER, Gruppenbesteuerung statt Organschaft im Ertragsteuerrecht?, DStR 2012, 821; 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; BENECKE/STAATS, Anmerkung zum EuGH Urteil vom 7.11.2013 C-322/11 K, IStR 2013, 913; 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 nicht-abzugsfähige 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; 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; NIEMANN/DODOS, Verrechnung von „finalen“ Auslandsverlusten – auch nach „Timac Agro“, DStR 2016, 1057.

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).

Eine Ausnahme gilt 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). Dabei ist die fehlende Möglichkeit zur Berücksichtigung vom Stpfl. nachzuweisen (EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11 – A Oy, DStR 2013, 392, Rn. 52; s. auch das aus Feststellungslastgründen ergangene Urte. des EuGH v. 3.2.2015 – C-172/13 – Kommission/Vereinigtes Königreich („Marks & Spencer II“), IStR 2015, 137; zustimmend RÖNFELDT, Intertax 2015, 688). Diese Verluste sind unter denselben Voraussetzungen wie inländ. Verluste zu ermitteln (vgl. EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11 – A Oy, DStR 2013, 392, Rn. 57 ff.) und zu berücksichtigen; dies bedeutet beispielsweise, dass der Verlustuntergang bei Verschmelzungen im Inlandsfall gem. § 12 Abs. 3 UmwStG auch einem Verlustimport entgegensteht.

Derzeit ist nicht abschließend geklärt, wann eine derartige Finalität und damit eine 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; EuGH v. 17.7.2014 – C-48/13 – Nordea Bank, IStR 2014, 563, hat keine weiteren Erkenntnisse zu dieser Frage gebracht, da dort für einen Fall der Anrechnungsmethode die Verpflichtung zum Verlustimport bejaht wurde). Eine beachtliche (wirtschaftliche) Finalität ist jedenfalls dann anzunehmen, 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 BFH will weitergehend eine beachtliche Finalität annehmen, 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). Hingegen ist eine (rechtl.) Finalität jedenfalls dann nicht zu berücksichtigen, 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, Rn. 79 ff.). Als solche sind jedenfalls ein gänzlicher Ausschluss intertemporaler Verlustnutzung (EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, EWS 2013, 472, Rn. 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]). Überzeugender als die Dichotomie zwischen tatsächlicher und rechtl. Finalität

dürfte es indes zunächst sein, den Verlustimport als doppelt beschränkt anzusehen: Dieser ist demnach einerseits nur soweit 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. Darüber hinaus ist der jüngeren Rspr. des EuGH eine klar beschränkende Tendenz zu entnehmen: Wenngleich der EuGH die ursprüngliche Marks & Spencer-Entsch. (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837) nach wie vor zustimmend zitiert (s. zuletzt etwa EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, IStR 2016, 74, Rn. 53 ff.), wird die Bedeutung der Entsch. dennoch zunehmend relativiert. Insbesondere scheidet ein Verlustimport im Falle einer Freistellungsbetriebsstätte mangels Vergleichbarkeit grds. aus (EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, IStR 2016, 74; für ein restriktives Verständnis dieser Entsch. etwa NIEMANN/DODOS, DStR 2016, 1057).

Finalität der ausländ. Verluste allein reicht aber für deren Berücksichtigung im Inland nicht aus: Das Fallrecht des EuGH dürfte dahin zu verstehen sein, dass eine Verlustberücksichtigung nur dann in Betracht kommt, wenn ein hinreichend enger Zusammenhang zwischen der Besteuerung im Inland und der ausländ. Einkunftsquelle besteht (s. auch PEETERMANS/STAES, EC Tax Review 2014, 56 [59], die auf eine Symmetrie zwischen Einkünftebesteuerung und Verlustberücksichtigung abstellen). Dieser Zusammenhang ist grds. zu verneinen, wenn die ausländ. Erg. im Inland auf Grundlage der Freistellungsmethode als irrelevant angesehen werden (s. auch SCHNITGER, IStR 2016, 72; Schumacher, IStR 2016, 473). Dabei dürfte auch 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]). Hauptfall ist die Anrechnungsmethode – sei es als direkte oder als indirekte Anrechnung (vgl. zu Letzterer ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2014, Art. 23 OECD-MA Rn. 104 f.) der von der ausschüttenden Körperschaft gezahlten ausländ. KSt. Häufig wird dabei übersehen, dass die indirekte Anrechnung herkömmlich in der Abkommenspolitik des Vereinigten Königreichs vereinbart wird; die Marks & Spencer-Entsch. (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837) betraf daher bei genauer Betrachtung die (indirekte) Anrechnungsmethode. Der Fall kann daher nicht ohne Weiteres in den Anwendungsbereich der Freistellungsmethode fortgeschrieben werden. Ein weiterer Fall, in dem der erforderliche Zusammenhang besteht, ist die Hinzurechnung bereits berücksichtigter BSVerluste nach § 2a Abs. 3 EStG (vgl. EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, IStR 2016, 74, Rn. 53 ff.).

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 Ansässigkeits-

staat (s. Anm. 440, 494; vgl. auch die feine Unterscheidung bei Generalanwalt Mengozzi, Schlussanträge v. 21.3.2013 – C-322/11 – K, IStR 2013, 312, Rn. 42 ff.).

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 Reformoptionen s. OESTREICHER/SPENGLER/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; allgemein 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]). 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. u.a., 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 u.a., IStR 2014, 374; EuGH v. 12.6.2014 – verb. Rs. C-39/13-C-41/13 – SCA Group Holding B.V. u.a., IStR 2014, 486). Auch müssen grds. auf gebietsansässige Schwestergesellschaften 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-Beziehung 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. u.a., IStR 2014, 486, Rn. 44 ff.; SCHNITGER, IStR 2014, 587; krit. SYDOW, IStR 2014, 480). Als Rechtsfolge dürfte dann die Zurechnung des Gewinns an eine inländ. BS angeordnet werden.

Währungsverluste am Dotationskapital einer in einem EU-Mitgliedstaat belegenen BS müssen sich hingegen im Ansässigkeitsstaat auswirken. Der Grund liegt darin, dass sie denkbare 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, Rn. 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 Generalwältin Kokott (Schlussanträge v. 22.1.2015 – C-686/13 – X, IStR 2015, 557) am Erg., nicht

aber an der Begründung 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 GewStRcht zu Recht auf Währungsverluste der OberPersGes. im Zusammenhang mit ausländ. Unter-PersGes.

d) Wegzugsbesteuerung und Entstrickungsbesteuerung

493

Schrifttum: 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; 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 Sofortversteuerung? – Zugleich eine Erwiderung auf Körner in diesem Heft 1, IStR 2012, 6; KESSLER/PHILIPP, Rechtssache National Grid Indus BV – Ende oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung, DStR 2012, 267; VAN DEN BROEK/MEUSSEN, Netherlands-National Grid Indus Case: Re-Thinking Exit Taxation, European Taxation 2012, 190; THÖMMES/LINN, Verzinsung und Sicherheitsleistung bei aufgeschobener Fälligkeit von Steuern im Wegzugsfall, IStR 2012, 282; MITSCHKE, Plädoyer für eine Renaissance des EU-Sekundärrechts, IStR 2013, 15; 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; MÖSSNER, EuGH und Entstrickung – Ist alles geklärt?, IStR 2015, 768; HENZE, Anmerkung zu den Schlussanträgen des GA Wathelet in der Rs. 503/14, IStR 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).

Ein weiterer Problemschwerpunkt betrifft Normen, die an die Verlagerung von Wohnsitz oder Sitz bzw. von Aktiva anknüpfen. Es geht dabei um die Besteuerung von stillen Reserven im Falle von Wegzug (s. § 6 AStG) oder Entstrickung (§ 4 Abs. 1 Sätze 3f., § 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 der einer grundlegenden Entsch. (EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02 – Hughes de Lasteyrie du Saillant, Slg 2004, I-2409, dazu etwa ISMER/REIMER/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, Rn. 51 ff.). Auch verlangte der EuGH aus Verhältnismäßigkeitsgründen die vollständige Berücksichtigung von nach der Verlegung des Wohnsitzes des betroffe-

nen Stpfl. eingetretenen Wertminderungen, soweit dies nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat erfolgt ist (EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409, Rn. 54). Hingegen wurde die Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung nicht beanstandet (EuGH v. 7.9.2006 – C-476/04 – N, Slg 2006, I-7409, Rn. 49 f.). Derzeit nicht abschließend geklärt ist aber, ob der EuGH seine spätere Rspr. zur Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich mit Blick auf die Berücksichtigung von Wertminderungen und die Stellung von Sicherheitsleistungen (dazu sogleich) auf die Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen übertragen wird. Die Kommission hat sich dagegen ausgesprochen und in einem Vertragsverletzungsverfahren eine derzeit noch anhängige Klage beim EuGH eingelegt (EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14 – Kommission/Portugal, EuZW 2017, 180 m. Anm. Musil). Der Generalanwalt WATHELET hingegen hat in seinen Schlussanträgen v. 12.5.2016 (dem folgend etwa HENZE, ISR 2016, 247) für eine Erstreckung der Grundsätze aus dem betrieblichen Bereich plädiert.

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, 22. Aufl. 2015, Rn. 8.75; rechtsvergleichend PÖTGENS u.a., 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, Rn. 51 f.). Jedoch ist laut EuGH (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193, Rn. 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 Besteuerungsaufschub mit dem damit verbundenen Verwaltungsaufwand andererseits (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273, Rn. 73 f.; s. auch § 16 Anm. 630).

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, Rn. 61 ff.) als Alternative zur Sofortversteuerung ausdrücklich gebilligt (ebenso zuvor schon Generalanwalt Mengozzi, Schlussanträge v. 28.6.2012 – C-38/10 – Kommission/Portugal, ZIP 2012, 1801, Rn. 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).

Bei der Sicherheitsleistung ist zu unterscheiden zwischen der Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen und der Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich. In ersterem Bereich kann eine Sicherheitsleistung auch nach EuGH (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, Slg 2011, I-12273) nicht verlangt werden. Insoweit ist keine Abkehr des EuGH von seiner Rspr. (EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04 – N, Slg 2006, I-7409) zu erkennen. Hingegen muss im betrieblichen Bereich das Erfordernis einer Sicherheitsleistung das Nichteinbringungsrisiko widerspiegeln (so ausdrücklich EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC, DStR 2014, 193, Rn. 67 f.). 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 DÜRRSCHMIDT/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, Rn. 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/MEUSEN, European Taxation 2012, 190 [195]).

e) Besteuerung von grenzüberschreitenden Dividenden und Quellensteuern allgemein

494

Schrifttum: RUST, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568; HEY, Körperschaftsteuerpflicht für Streubesitzdividenden: systemwidrig – verfassungswidrig – europarechtswidrig, KSzW 2013, 353; DESENS, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13; SCHNITGER, Keine nichtabzugsfähige Betriebsausgaben in Folge grenzüberschreitender Organshaft – 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/SÜB, 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.

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 (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/SÜB, 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, Rn. 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, Rn. 21 f.). 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 verteilt, 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, Rn. 59, sowie zuvor in anderem Zusammenhang schon EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96 – Gilly, Slg 1998, I-2793, Rn. 48; zum Sonderfall der Anrechnung der KSt auf die Quellensteuer zutreffend EFTA-Gerichtshof v. 23.11.2004 – E-1/04 – Fokus Bank ASA, IStR 2005, 55; dazu Rustr, 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 erfolgt (EuGH v. 17.10.1996 – C-283/94 – Denkavit u.a., 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 Rustr, 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 – 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 Wäre 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 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, Rn. 32). Allerdings ist die Besonderheit zu beachten, dass nach dem im Streitfall anzuwendenden DBA die Einkünfte aus in Spanien gelegenem unbeweglichem Vermögen der Anrechnungsmethode unterlagen und daher eine Besteuerung im Inland nicht ausgeschlossen war. Im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode ist ein „Abschreibungsimport“ damit nicht möglich.

496 g) Gemeinnützigkeit und andere Sozialzwecknormen

Schrifttum: 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.

Mit stl. Fragen der Gemeinnützigkeit und anderen Sozialzwecknormen musste sich der EuGH wiederholt beschäftigen (s. dazu auch § 10 Anm. 277, 294; § 10b Anm. 46 f., 56; § 9 KStG Anm. 42 sowie SCHAUMBURG in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, Rn. 8.41 ff.; rechtsvergleichend zum grenzüberschreitenden Spendenabzug BUIJZE, Intertax 2016, 14):

Eine akteursbezogene 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 EuGH v. 10.2.2011 – C-25/10 – Missionswerk Werner Heukelbach e.V., Slg 2011, I-00497, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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 [1516 f.] mwN), grds. der Stpfl. (§ 90 Abs. 2 AO); zum Anerkennungsverwaltungsakt gem. § 60a AO s. FÖRSTER, DStR 2013, 1516 (1518 f.). 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 m. 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 und der inländischen 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 – C104/06 – Kommission/Schweden, Slg 2007, I-671) lagen möglicherweise ähnliche Erwägungen zugrunde. Zwar wurde das Urteil, 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). 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

Schrifttum: 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*, Alphen aan den Rijn 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*, Heidelberg 2013, 63; DE GROOT, Member States Must Apply Most Favoured Nation Treatment under EU Law, *Intertax* 2014, 405; KEMMEREN, Sopora: A Welcome Landmark Decision on Horizontal Comparison, *EC Tax Review* 2015, 178; HENZE, *EuGH-Rechtsprechung: Aktuelle Entwicklungen zu den direkten Steuern im Jahr 2015*, *ISR* 2015, 398.

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 befugt, 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, Rn. 24, 30; EuGH v. 21.9.1999 – C-307/97 – Saint-Gobain ZN, *Slg* 1999, I-6161, Rn. 57; EuGH v. 14.11.2006 – C-513/04 – Kerckhaert und Morres, *Slg* 2006, I-10967, Rn. 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, Rn. 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). 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 – C512/13 – Sopora, *EuZW* 2015, 643; dazu KEMMEREN, *EC Tax Review* 2015, 178 sowie 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 65 ff.; näher dazu LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2014, Einl. Rn. 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

Schrifttum: SCHÖNFELD, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Köln 2005; RUST, Die Hinzurechnungsbesteuerung, Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform, München 2007; SCHÖN, Zurück in die Zukunft? Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, IStR 2009, 882; DROEGE, Die Pauschalbesteuerung „schwarzer Fonds“ und die Konsolidierung des europäischen Richter-Steuerrechts, DStZ 2009, 847; 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; SCHÖN, Transfer Pricing, the Arm's Length Standard and European Union Law in RICHELLE/SCHÖN/TRAVERSA (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union, Heidelberg 2013, 73; SCHÖN, Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und Europäische Grundfreiheiten, IStR 2013, Beihefter zu Heft 6, 3; DRITZ/QUILITZSCH, Die Änderungen im AStG durch das AmtshilfeRLUmG – Quo vadis Außensteuergesetz?, DStR 2013, 1917; 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; PATZNER/NAGLER, EuGH-Urteil vom 21.5.2015, Wagner-Raith: Neue Erkenntnisse zur Stillehalteklausele bei finanzdienstleistungskohärentem Kapitalverkehr, IStR 2015, 511; SCHÖNFELD, Investmentbesteuerung und EU-Recht, IStR 2015, 671.

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).

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 insbes. 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/QUILITZSCH, DSStR 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, DSStZ 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 AuslInvestmG 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, Rn. 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). Dasselbe gilt grds. auch für das Erfordernis einer Verrechnungspreisdokumentation wie in § 90 Abs. 3 AO, so ausdrücklich BFH v. 10.4.2013 – I R 45/11, BStBl. II 2013, 771.

j) Regeln zur korrespondierenden Besteuerung (Linking Rules)

499

Schrifttum: 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.

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, Uppsala 2005; SUTTER, Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, Wien 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, München 2010; LANG, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, IStR 2010, 570; BLUMENBERG/KRING, Europäisches Beihilfeverbot und Besteuerung – Beihilferechtliche Risiken, Chancen und Reformimpulse für das deutsche Steuerrecht, IFSt-Schrift 473, Berlin 2011; CALLIESS/RUFFERT, EUV/AEUV, Kommentar, München, 5. Aufl. 2016; DRÜEN, Die Sanierungsklausel des § KStG § 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. 2011/2012, 119; SZYSZCZAK (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, Cheltenham 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; QUIGLEY, Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity, *Intertax* 2012, 112; RUST/MICHEAU (Hrsg.), *State Aid and Tax Law*, Alphen aan den Rijn 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 Steuerergünstigungen, *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-Beihilfenrecht: Stellt bereits das Abweichen vom OECD-Grundsatz eine unzulässige selektive Maßnahme dar?, *IWB* 2015, 434; LINN, Die Beihilfeverfahren in Sachen Amazon, Apple, Fiat und Starbucks – Eine neue Dimension der Selektivität?, *IStR* 2015, 114; 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; LANG, Tax Rulings und Beihilferecht, *IStR* 2015, 369; 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; GUNN/LUTS, Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues, *EC Tax Review* 2015, 119; KRUMM, Sanierungsgewinne und Gewerbesteuer, *DB* 2015, 2714; DEMLEITNER, Beihilferecht: Deutsche Steuernormen im Fokus des europäischen Beihilferechts, *ISR* 2016, 328; 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; KUBMAUL/LICHT, Zur Notifizierung des § 3a EStG – Aussicht auf Erfolg?, *DB* 2017, 1797.

1. Bedeutung und Systematik

510

Neben dem Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot der Grundfreiheiten (vgl. Anm. 400, 435; zum Verhältnis von Beihilfeverbot und Grundfreiheiten s. etwa ROSSI-MACCANICO, *EC Tax Review* 2013, 19) müssen Legislative, Exekutive und Judikative bei StVergünstigungen für Unternehmen das europäische Beihilferecht beachten. 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 er-

regt 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). 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.

Die Regeln sind als Primärrecht in den Art. 107–109 AEUV enthalten (dazu näher ENGLISCH in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, Rn. 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, Rn. 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.

512 b) Staatliche Maßnahme oder Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel

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 StAusgaben gleich (ABl. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 26, 28; EuGH v. 13.2.2003 – C-409/00 – Kommission/Spanien, Slg 2003, I-1487, Rn. 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, Rn. 38; EuGH v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P – Kommission & Spanien/Gibraltar, Slg 2011, I-11113, Rn. 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, Rn. 24; EuGH v. 16.5.2002 – C-482/99 – Frankreich/Kommission, Slg 2002, I-4397, Rn. 70; EuGH v. 12.9.2007, T-68/03 – Olympic, Slg 2007, II-2911, Rn. 283 ff.; ebenso Kommissionsentscheidung 2003/372/EG, ABl. EU 2003 Nr. L 132, 1, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 89 ff.). Der *Private-Investor-Test* hat aber bislang im Steuerrecht keine große Rolle gespielt; die Entscheidung des EuGH v. 5.6.2012, C124/10 P – Kommission/Électricité de France, EuZW 2012, 581 betraf den Sonderfall, dass Frankreich einem Unternehmen eine Körperschaftsteuerermäßigung 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, Rn. 21; EuGH v. 18.6.1998 – C-35/96 – Kommission/Italien, Slg 1998, I-3851, Rn. 36). Ein Produktionszweig enthält grds. alle in einem bestimmten wirtschaftlichen Bereich tätigen Unternehmen (CREMER in CALLIERS/RUFFERT, EUV/AEUUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 27). Neben unmittelbaren werden auch mittelbare Begünstigungen von Unternehmen und Produktionszweigen umfasst, die beispielsweise über die Vorteilsgewährung an private Verbraucher, Investoren oder ArbN entstehen (zu Letzteren beispielsweise EuGH v. 23.2.1961 – Rs. 30/59 – De gezamenlijke Steenkolenmijnen, Slg 1961, 3, Rn. 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, Rn. 71; ABL. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rn. 10 ff.; Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABL. EU 2009 Nr. C 85, 1, Rn. 11; zudem EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg 1974, 709, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 33 ff. mwN).

514 d) Selektivität

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 jüngst 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 m. 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, Rn. 73; vgl. auch Kommission, ABL. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rn. 13), muss der StVorteil selektiv wirken. Dazu muss es zu einer Begünstigung im Vergleich zu anderen Unternehmen oder Produkti-

onzweigen 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, Rn. 41; vgl. auch Kommission, ABl. EU 2011 Nr. L 235, 42. Rn. 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, Rn. 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 Regelbesteuerung vom Vorliegen einer Beihilfe auszugehen (EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – *Kommission/Italien*, Slg 1974, 709, Rn. 33, 35; EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867, Rn. 16 ff.; vgl. ISMER/PIOTROWSKI, Intertax 2015, 559, die insoweit von interner Folgerichtigkeit sprechen). Nur in Ausnahmefällen kommt es 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, Rn. 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, Rn. 49; EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867, Rn. 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 beispielsweise 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) haben hier für – in der wissenschaftlichen Literatur noch nicht immer erkannte – Klarheit gesorgt. Bei StVergünstigungen ist regelmäßig die jeweilige Ertragsteuer das Referenzsystem der Regelbesteuerung.

► *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, Rn. 49; EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867, Rn. 19). Keine solchen Ausnahmen stellen Änderungen des allgemeinen (Referenz-)Steuersystems dar, wie beispielsweise 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, Rn. 42 mwN; EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867, Rn. 22 ff.; zudem ABL. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rn. 23 ff.). Die Kommission hält beispielsweise die Progressivität von Einkommensteuern und die Befreiung von Unternehmen ohne Erwerbscharakter von der Gewinnbesteuerung für gerechtfertigt. 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, Rn. 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, Rn. 24 ff. mwN; ABL. EG 1998 Nr. C 384, 3, Rn. 21 f.).

Als Fallgruppen, die für das deutsche Ertragsteuerrecht bedeutsam sind, werden derzeit insbesondere diskutiert (s. ferner etwa DEMLEITNER, ISR 2016, 328):

► *Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG*: Bei dieser Vorschrift ist zunächst die Bildung des Referenzsystems problematisch. Im Rahmen des P Oy-Urteils aus dem Jahr 2013 hat der EuGH klargestellt, dass eine Prüfung der Tragweite der Normen erforderlich ist, die auf Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis und auf Informationen über den Umfang des persönlichen Anwendungsbereichs zu stützen ist (EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P Oy, EuZW 2013, 867, Rn. 20). Aufgrund der fehlenden Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern ist grds. auf das Recht des Mitgliedstaats abzustellen (EuGH v. 6.9.2006 – C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg 2006, I-7115, Rn. 56). Demnach ist der Steuersystemwettbewerb zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten im Rahmen des Beihilferechts grds. unschädlich (dazu auch ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht,

22. Aufl. 2015, § 4 Rn. 119). 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, Rn. 56 ff.; EuGH v. 11.9.2008 – C-428/06 bis C434/06 – UGT-Rioja, Slg 2008, I-6747, Rn. 47 ff.). Dementsprechend unterfallen etwa die kommunalen GewStHebesätze nicht dem Beihilfeverbot (dazu auch ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 4 Rn. 121). Auch die Kommission orientiert sich an der stl. Belastungsentscheidung des jeweiligen Mitgliedstaats und wendet dabei ein formales Regel-Ausnahmeverhältnis an. Im Rahmen einer kleinräumigen induktiv geprägten Bewertung geht sie 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, Rn. 91; ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26, Rn. 66 ff.). In der deutschen Literatur wurde – und wird bisweilen immer noch – 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; DRÜEN, 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. 2011/2012, 119 [123 ff.]; aA KLEMT, DStR 2013, 1057; ISMER/KARCH, IStR 2014, 130). So wird 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 wird u.a. auf das verfassungsrechtl. Leistungsfähigkeitsprinzip und das kstl. Trennungsprinzip verwiesen (s. § 8c KStG Anm. 2, 8). Hingegen sieht die Kommission (ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26) den Bezugsrahmen konkret in § 8c Abs. 1 KStG (Ausschluss des Verlustvortrags bei Anteilseignerwechsel) verankert und nimmt eine europarechtswidrige Beihilfe an. Dem ist das EuG (EuG v. 4.2.2016 – T-620/11 – GFKL Financial Services AG, IStR 2016, 249; Az. des Rechtsmittels beim EuGH C-219/16 P, und EuG v. 4.2.2016 – T-287/11 – Heitkamp Bau-Holding, juris, Az. des Rechtsmittels beim EuGH C-203/16 P) gefolgt. Da die Ausnahmen vom Referenzsystem auch nicht durch innere Gründe gerechtfertigt werden können, ist vom Vorliegen einer Beihilfe auszugehen.

► *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/PLOTROWSKI, DStR 2015, 1993). Daraus folgt aber noch nicht, dass damit alle verbindlichen Auskünfte zu verwerfen wären. 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 KStG und § 7b KStG stehen unter dem Vorbehalt der beihilferechtlichen Genehmigung. Die Vorschrift tritt daher erst mit Wirkung von dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelungen entweder keine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellen. Die Bundesrepublik hat die Neuregelungen zwischenzeitlich notifiziert (dazu etwa HEY, FR 2017, 453; KUBMAUL/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 verfassungsrechtlich nicht gebotene Subvention bezeichnet hat (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, DStR 2017, 305, Tz. 134 und 139).

► *Erteilung verbindlicher Auskünfte*, die häufig auch als *Tax Rulings* bezeichnet werden (s. dazu LANG, IStR 2015, 369; ISMER/PLOTROWSKI, 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/PLOTROWSKI, 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. Es 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.

e) Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und Wettbewerbsverfälschung

515

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, Rn. 40; EuGH v. 8.9.2005 – C-148/04 – Unicredito, Slg 2005, I-11137, Rn. 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, Rn. 30 mwN; EuGH v. 20.11.2003 – C-126/01 – GEMO, Slg 2003, I-13769, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 11).

f) Ausnahmen vom Beihilfeverbot nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV

aa) Kein absolutes Beihilfeverbot

516

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.

bb) Legalausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 AEUV

517

Bei Vorliegen der – eng auszulegenden (EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg 2000, I-6857, Rn. 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, Rn. 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).

518 g) Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV

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, Rn. 30; EuGH v. 12.12.2002 – C-456/00 – Frankreich/Kommission, Slg 2002, I-11949, Rn. 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 u.a. 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 beispielsweise 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

aa) Bestehende Beihilfen und neue Beihilfen

519

Art. 108 AEUV iVm. der Beihilfeverfahrensverordnung (VfVO, VO 2015/1589, ABl. EU 2015 Nr. L 248, 9) regeln das Verfahren der Beihilfekontrolle. Dabei wird unterschieden zwischen bereits bestehenden Beihilfen und neuen Beihilfen. 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).

bb) Notifizierungspflicht und Durchführungsverbot für neue Beihilfen (Präventive Kontrolle)

520

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, Rn. 13; EuGH v. 3.5.2001 – C-204/97 – Portugal/Kommission, Slg 2001, I-3175, Rn. 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, Rn. 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 einer 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, Rn. 16).

521 cc) Fortlaufende Überprüfung bestehender Beihilfen (Repressive Kontrolle)

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, Rn. 25; EuGH v. 15.3.1994 – C-387/92 – Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, Slg 1994, I-877, Rn. 20).

522–524 Einstweilen frei.

i) Rechtsfolgen von Beihilfeverstößen

525 aa) Differenzierung zwischen rein formell und materiell unionsrechtswidrigen Beihilfen

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.

526 bb) Formell unionsrechtswidrige Beihilfen

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 fest-

stellt (EuGH v. 30.6.1992 – C-312/90 – Spanien/Kommission, Slg 1992, I-4117, Rn. 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, Rn. 40, 55; Kommission, ABl. EU 2009 Nr. C 85, 1, Rn. 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, Rn. 8; EuGH v. 21.11.1991 – C-354/90 – FNCEP, Slg 1991, I-5505, Rn. 12; EuGH v. 11.7.1996 – C-39/94 – SFEI, Slg 1996, I-3547, Rn. 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.).

cc) Materiell unionsrechtswidrige Beihilfen

527

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, Rn. 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, Rn. 20).

Die Rückabwicklung erfolgt mangels einschlägiger europäischer Vorschriften anhand der Vorgaben des nationalen Verfahrensrechts (§ 16 Abs. 3 VfVO). Im deutschen Recht vollzieht sich dies 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 Beihilferecht 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 12). Zu beachten sind ferner die Vorschriften über die Verjährung, die zehn Jahre nach Gewährung der Beihilfe eintritt (dazu näher VON BROCKE/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).

528–529 Einstweilen frei.

IV. EU-Grundrechte-Charta

Schrifttum: JARASS, Charta der Grundrechte, München, 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 (Teil 1) und 50 (Teil 2); POELMANN, Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, Intertax 2015, 173; OHLENDORF, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, Tübingen 2015; LEHNER, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265.

530 1. Bedeutung und Systematik

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). In Betracht kommen dabei insbes. Verpflichtungen der Mitgliedstaaten aus dem Gleichheitssatz des Art. 20 GR-Charta (dazu umfassend LEHNER, IStR 2016, 265). 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, Rn. 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.

2. Anwendungsbereich

531

Die Charta ist gemäß 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 Rn. 16 ff.; STREINZ/MICHL in STREINZ, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 51 AEUV Rn. 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 MwStErklärungspflichten an (s. WIDMANN, UR 2014, 5; deutlich begrenzend BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, NJW 2013, 1499, Rn. 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.]).

3. Gewährleistungen

532

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, Rn. 18; EuGH v. 21.2.1991 – C-143/88 und C-92/89 – Zuckerraffinerie Süderdithmarschen, Slg 1991, I-415, Rn. 76; EuGH v. 21.3.1991 – C-359/89 – Safa, Slg 1991, I-1677, Rn. 15–22; JARASS, Charta der Grundrechte, 2. Aufl. 2013, Art. 16 Rn. 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 Rn. 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, abrufbar unter: <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, insbesondere 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; OHLENDORF, 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, Rn. 23 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).

533–539 Einstweilen frei.

V. Ertragsteuerliches Sekundärrecht

Schrifttum allgemein: GRAU RUIZ, Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims, *Intertax* 2000, 241; JIROUSEK, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen, Wien 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, Wien 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*, Wien, 4. Aufl. 2016.

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; STROTKEMPER, Reformiertes Streitbelegungsverfahren für Doppelbesteuerungskonflikte in der EU – Überblick zum Richtlinienvorschlag vom 25.10.2016, *IWB* 2017, 55.

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-Beitreibungsrichtlinie (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). 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 Rn. 300) ist keine Rechtsquelle des europäischen Sekundärrechts, sondern ein multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten.

541 2. Mutter-Tochter-Richtlinie

Schrifttum: 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; BROKLIND, 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-Subsidiary 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.

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, 22. Aufl. 2015, Rn. 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. 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).

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 Enkelgesellschaft 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, Rn. 47 f.; EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08 – Haribo und Österreichische Salinen, Slg 2011, I-305, Rn. 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, Rn. 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, Rn. 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 Solidaritätszuschlags 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, Rn. 27; EuGH v. 1.10.2009 – C-247/08 – Gaz de France, Slg 2009, I-9225, Rn. 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 (Tochtergesellschaft) 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, Rn. 39). Mitgliedstaaten können Gesellschaften von der RL ausnehmen, die nicht während eines ununterbrochenem 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 Mindesthaltedauer im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung schon erfüllt war (EuGH v. 17.10.1996 – C-283/94 – Denkavit u.a., 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, Rn. 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*, 2012, 321).

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).

3. Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie

542

Schrifttum: DISTASO/RUSSO, *The EC Interest an 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; BUNDBAARD, *Classification and Treatment of Hybrid Financial Instruments and Income Derived Therefrom under EU Corporate Tax Directives*, *European Taxation* 2010, 442 (Part 1), 490 (Part 2); LANG/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), *Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger*, Wien 2010; VERDONER/OFFERMANN/HUIBREGTSE, *A Cross-Country Perspective on Beneficial Ownership*, *European Taxation* 2010, 419 (Part 1), 465 (Part 2).

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, 22. Aufl. 2015, Rn. 14.1 ff.). Die Umsetzung der RL in nationales Recht erfolgt durch §§ 50g, 50h EStG (vgl. §§ 50g, 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 erhebenden Steuern zu befreien, wenn es sich beim wirtschaftlichen Eigentümer dieser Zahlungen um ein Unternehmen oder eine BS in einem anderen Mitgliedstaat handelt. 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 Zythoipia, 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 Steuerebene durchsetzen. Im Erg. bedeutet dies, dass diese RL die Mitgliedstaaten vor Steuerwettbewerb dahingehend schützt, dass jeder der beiden Staaten eine Mindestbesteuerung auf seinem Steuerebene 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 Steuerebene 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 Steuerebene sicherzustellen. Eine derartige Verpflichtung zu einem unbeschränkbar 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/OFFERMANN/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. 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 unmittelbar zu mind. 25 % am Kapital des ersten und des zweiten Unternehmens beteiligt ist (näher DISTASO/RUSO, 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 kstpl. 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 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.). Jedoch enthält die Zins-Lizenzgebühren-RL keine generelle *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 Richtlinien-vorschlag 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 beispielsweise Herabsetzung der Beteiligungsanforderungen (KOM[2011] 714 endg.) ab.

4. Sparzinsrichtlinie

543

Schrifttum: LARKING, Another go at the Savings Directive – third time lucky?, EC Tax Review 2001, 220; DASSESE, The EU Directive 'on taxation of savings' the provisional end of a long journey?, EC Tax Review 2004, 41; AIGNER/GLÄSER, Die Zahlstelle im Anwen-

dungsbereich 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, Wien 2009; LANG/SCHUCH/STARINGER (Hrsg.), Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, Wien 2010; STRUB, Automatischer Informationsaustausch in der EU: Was bringt die neue Zinssteuerrichtlinie?, IStR 2014, 313.

Aufhebung durch Art. 1 Abs. 1 der RL (EU) 2015/2060 v. 10.11.2015 (ABl. EU 2015 Nr. L 301, 1). Die Sparzinsenrichtlinie 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. Für Details zur Sparzinsenrichtlinie s. Anm. 543 der Voraufgabe mit Stand August 2014, abrufbar unter www.ertragsteuerrecht.de//hhr_archiv.htm.

544 5. Fusionsrichtlinie

Schrifttum: 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; RUSSO/OFFERMANN, 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, Wien 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'HOTELLERIE-FALLOIS, The Permanent Establishment: Still a (Permanent) Requirement?, EC Tax Review 2014, 4.

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/ENGLISH, Europäisches Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, Rn. 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/SCHNITGER, 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 u.a. AURELIO, Intertax 2006, 333). Bare Zahlungen (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 ver-

legt, ohne dass dies zu ihrer Auflösung oder Gründung einer neuen juristischen Person führt, fallen auch in den Anwendungsbereich (Art. 2 Buchst. k FR, Russo/OFFERMANN, *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 Stpfl.: TERRA/WATTEL, *European Tax Law*, 2012, 359). 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)

Schrifttum: 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, IStR 2016, 106; JOCHIMSEN/ZINOWSKY, Konkretisierung der europäischen Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken, IStR 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/GEHARDT, Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hin-

zurechnungsbesteuerung 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.

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 uABlnd 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 (sogenannte ATAD 1-Richtlinie) beschlossen worden, die bis Ende 2018 umzusetzen ist (s. etwa JOCHIMSEN/ZINOWSKY, ISR 2016, 318). 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; sogenannte 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; 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), Anforderungen an die Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7f.; dazu LINN, IStR 2016, 645; SCHNITGER/NITZSCHKE/ GEBHARDT, IStR 2016, 960) 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 BENÉITEZ 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.

7. Weitere Kommissionsinitiativen

545 a) GKKB (CCCTB) und GKB (CCTB)

Schrifttum: AUJEAN, *The harmonisation of corporate taxation in the EU: a long and winding road*, in LANG/WEINZIERL (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, FS Friedrich Rödler, Wien 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; SPENGL/OESTREICHER, *Common Corporate Tax Base in the EU – impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*, Mannheim 2012; SPENGL/ZÖLLKAU, *Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income – An International Comparison*, Berlin 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; WEBER (Hrsg.), *CCCTB – Selected Issues*, Alphen aan den Rijn 2012; LANG, *Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen*, IStR 2013, 365; EILING, *Das GK(K)B-Projekt bekommt neuen Wind*, IWB 2017, 49; JAKOB/FEHLING, *Harmonisierung 2.0 – Überblick über die wesentlichen Neuerungen im GKB-Richtlinienentwurf*, ISR 2017, 290; KRAUB, *Richtlinienvorschlag zur Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vom 25.10.2016*, IStR 2017, 479; VELTE/MOCK, *StuW* 2017, 126; monographisch SCHEFFLER/KÖSTLER, *Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung*, ifst-Schrift 518, Berlin, 2017; BARDEUS/SCHNEFFLER, *Auswirkungen einer GKB auf die Vorteilhaftigkeit von FuE-Projekten*, Ubg 2017, 155.

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*, 22. Aufl. 2015, Rn. 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 (SPENGL/OESTREICHER, *Common Corporate Tax Base in Europe*, 2012) werden von der Kommission derzeit Überarbeitungen vor-

genommen, 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 SPENGLER/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; KRAUB, IStR 2017, 479; VELTE/MOCK, StuW 2017, 126; 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).

b) Weitere Vorschläge

546

Weiterhin werden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung seit einiger Zeit 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.).

Einen Richtlinienvorschlag für eine Streitbeilegungsrichtlinie hat die Kommission im Oktober 2016 vorgelegt (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, KOM[2016] 0686 final (dazu STROTTEMPEL, IWB 2017, 55; Cerioni, European Taxation 2017, 182). Der Vorschlag 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) vor. Deren Stellungnahme 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 (wohl) keine Doppelbesteuerung mehr erforderlich ist, um das Verfahren zu eröffnen. Vielmehr reicht eine Streitigkeit im Zusammenhang mit einem Doppelbesteuerungsabkommen aus. Kryptisch erscheint auch die Formulierung

in Art. 13 Abs. 2 des Richtlinienvorschlags, dass „[d]er Beratende Ausschuss oder der Ausschuss für alternative Streitbeilegung ... bei der Abfassung seiner Stellungnahme die geltenden nationalen Vorschriften und Doppelbesteuerungsabkommen [berücksichtigt]“. Sieht man den nicht auf Doppelbesteuerung beschränkte Anwendungsbereich zusammen mit der bloßen Verpflichtung zur Berücksichtigung des nationalen Rechts, so kann dies bedeuten, dass innerstaatliche Treaty Overrides (s. Anm. 1051) in Zukunft in EU-Fällen durch die Streitbelegungsrichtlinie verdrängt werden könnten.

Die Offenlegungspflicht in Bezug auf Steuermodelle betrifft ein weiterer Kommissionsvorschlag (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, COM (2017) 335 (21.6.2017); dazu etwa KOFLER/PISTONE, IStR 2017, 705 [707 f.]

547–549 Einstweilen frei.

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; DÜRRSCHMIDT/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.

b) Gleichlauf bei den Grundfreiheiten

551

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), Niederlassungsfreiheit (Art. 31, 34 EWRA) und Dienstleistungsfreiheit (Art. 36 f. EWRA) sowie die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 40 EWRA). Zudem gibt es Wettbewerbsregeln, insbes. das Beihilfeverbot 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, Rn. 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 – Lichtenstein und VTM Fundmanagement/Überwachungsbehörde, www.eftacourt.int/uploads/tx_nvcases/17_10_6_11_Judgment_EN.pdf, zuletzt aufgerufen am 14.7.2014, zum Beihilfeverbot) 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 Begründung 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, Rn. 33; EuGH v. 28.10.2010 – C-72/09 – Établissements Rimbaud, Slg 2010, I-10659, Rn. 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 Befolgebots 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 Auskunfts-klausel.

552 c) Grundsätzlich keine Übernahme von Sekundärrecht auf dem Gebiet des Steuerrechts

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 Gewährleistungsgehalt, der über die ArbN-Freizügigkeit hinausgehen würde.

553–554 Einstweilen frei.

2. Europäische Abkommen mit der Schweiz

555 a) Überblick

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).

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 BREITENMOSE/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

Schrifttum: KAHIL-WOLFF/MOSTERS, Das Abkommen über die Freizügigkeit EG – Schweiz, EuZW 2001, 5; BENESCH, Das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft, Tübingen 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, Wien 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: Versteinerung, Aushöhlung oder dynamische Auslegung – eine kritische Sicht der Rspr. des BFH, IStR 2012, 303; BREITENMOSE/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 FAHLÄNDER/HEIZMANN (Hrsg.), Europäisierung der schweizerischen Rechtsordnung, Zürich/St. Gallen 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 and Eschenbrenner, in LANG u.a. (Hrsg.), Recent and Pending Cases at the CJEU 2016, Wien 2017, 79.

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 Bestimmungen der Anhänge I bis III dieses Abkommens fällt (EuGH v. 15.7.2010 – C-70/09 – Hengartner/Gasser, Slg 2010, I-

07233, Rn. 39). Dazu werden im Anhang I mit den Grundfreiheiten des AEUV nicht vollständig deckungsgleiche eigenständige Freiheiten geschaffen. 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, Rn. 33; EuGH v. 19.11.2015 – C-241/14 – Bukovansky, IStR 2016, 115, Rn. 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 – 2C-319/2009, 2C-321/2009, BGE 136 II 241, für Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA; ausführlich 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, Rn. 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, 2C-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. (EuGH v. 15.12.2011 – C-257/10 – Bergström, Slg 2011, I-13227, Rn. 27 f.) eine großzügigere Linie eingeschlagen habe (s. etwa SÜNDE, 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 – C478/15 – Radgen, DStR 2016, 2331 gezeigt hat, bei der Dogmatik der Rechtfertigungsgründe.

cc) Tatbestand

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, Rn. 31 ff.; best. von EuGH v. 11.2.2010 – C-541/08 – Fokus Invest, Slg 2010, I-01025, Rn. 26 ff.). 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, Rn. 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 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, Rn. 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, Rn. 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]).

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, Rn. 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 – C478/15 – 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, Rn. 33 f.). Zur Begründung 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 Rn. 4 f. 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, nrkr., 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). 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 rechtsprechungsändernde 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 [12 f.]).

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, Rn. 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 u.a. die Dienstleistungs- und die Niederlassungsfreiheit umfasst (vgl. EuGH v. 12.11.2009 – C-351/08 – Grimme, Slg 2009, I-10777, Rn. 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, Rn. 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 Auslegung von in Bezug genommenem Sekundärrecht; dies führt dazu, dass die Regelungstechnik – weitgehend identische, aber eigenständige Vorschrift versus ausdrückliche Bezugnahme – über das Gewicht der Binnenmarkttrationalität entscheidet (krit. SUNDE, IStR 2013, 568 [570]).

ff) Einzelne Gewährleistungen

561

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 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 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, nrkr., 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 – C478/15 – Radgen, DStR 2016, 2331).

562 c) Zinsbesteuerungsabkommen bzw. Informationsaustauschabkommen

Schrifttum: 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?, Köln 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.

Eine Quellensteuer („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 Auskunftsklausel 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 einen 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 u.a., 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 Betei-

ligungskriterium (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; KIEKEBELD/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*, Wien 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, *ISr* 2008, 536; KIEKEBELD/SMIT, EC Free Movement of Capital income Taxation and Third Countries: Four Selected Issues, *Alphen aan den Rijn* 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; POPOVI/KOSTI, 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, *ISr* 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, *ISr* 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, *ISr* 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 Be-

steuerung 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; POPOVI/KOSTI, *Intertax* 2013, 478; LANG/PISTONE, *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Wien 2007; CORDEWENER, *IStR* 2008, 536 [540]; PANCHAM/FIBBE/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 – Etwain, *IStR* 2013, 568) sein, das 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, 490 f.). 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 Erreckung 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 – C478/15 – Radgen, *DStR* 2016, 2331) für das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz den ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund der zwingenden Gründe des Allgemeininteresses von den Grundfreiheiten auch auf die Gewährleistungen 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, Rn. 123 ff. und 153 f.).

Einstweilen frei.

566–579

VII. Europäische Menschenrechtskonvention

580

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*, Baden-Baden, 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, Frankfurt 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; ENDRESEN, Taxation and the European Convention for the Protection of Human Rights: Substantive Issues, *Intertax* 2017, 508.

Alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind Vertragsstaaten der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK). Sie müssen daher deren Vorgaben – unabhängig vom Beitritt der Union (Anm. 400, 410) – genügen. Allerdings resultieren daraus 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 Rn. 54; begrenzend ENDRESEN, *Intertax* 2017, 508). Damit ist grds. auch das Diskriminierungsverbot des Art. 14 EMRK zu beachten. Allerdings erfolgt wegen Art. 1 Abs. 2 ZP I – neben der Prüfung der Gesetzmäßigkeit und des legitimen öffentlichen Interesses – nur eine Verhältnismäßigkeitskontrolle, bei der der Einschätzungsspielraum 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 Tremiolles, abrufbar unter: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/pages/search.aspx?i=001-84436>; 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-Erbschaftsteuerabkommen 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, abrufbar unter: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-119704>). Einen Verstoß nahm der EGMR (EGMR v. 23.10.1990 – Nr. 11581/85 – Darby, NJW 1991, 1404; dazu MÖSSNER, *StuW* 1991, 224 [229 f.]) 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).

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 v. France, NvwZ 2012, 1609; EGMR v. 31.1.2013 – C-50615/07 – Association des Chevaliers du Lotus d’Or v. France, abrufbar unter: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/pages/search.aspx?i=001-116118>). Dabei wurde eine StBelastung, die bis zu 26 % der Einnahmequelle 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]; s. nunmehr auch 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 – Agurдино S.R.L., abrufbar unter: [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 verstoße 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 Steuerstrafverfahren 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, abrufbar unter: <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 – Agurдино S.R.L., abrufbar unter: [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-106413; BAKER, European Taxation 2012, 308 \[310\]](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-106413; BAKER, European Taxation 2012, 308 [310])).

Einstweilen frei.

581–599

D. Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland

I. Allgemeine Einordnung

600

Die ESt in der Bundesrepublik 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 Schemelsteuer 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 für die LuF vorgesehen (§ 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 Gesetz-

[Anschluss S. **E** 237]

geber 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 Stpl. zwangsläufig in einem größeren Umfang als der überwiegenden Zahl vergleichbarer Stpl. 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 Stpl. 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 Gesetz-

gebungshoheit liegt beim Bund. Die Verwaltung wird von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes durchgeführt (ausf. Anm. 106).

601–609 Einstweilen frei.

610 II. Elemente des Einkommensteuertatbestands

Grundelemente des EStTatbestands (J. LANG in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 168 Rn. 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 [15 ff.]; 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 XIII. Einl. Rn. 12, zerteilt die Tatbestandsverwirklichung in drei Elemente: Den Zustandstatbestand (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 Personenhandels-gesellschaft) als solche als Einkünfteerzielungs- und Gewinnermittlungs-subjekt Adressat des EStRechts („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 ausf. 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, so dass das Welteinkommensprinzip wesentliche Durchbrechungen erfährt (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.86).

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 ansässiger 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 ausführlich zu den europarechtl. und internationalen Aspekten der ESt Anm. 400 ff.

612 **2. Abgrenzung zur Besteuerung von Unternehmen**

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.

613 Einstweilen frei.

3. Besteuerungseinheit, Behandlung der Familie

Schrifttum: Schrifttum vor 1990 s. vor Anm. 5 der Voraufgabe der Einf. ESt. aus 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, Köln 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, München 1994, O 61; PECHSTEIN, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung – Zur Abgrenzung von Eingriff und Leistung bei Maßnahmen des sog. Familienlastenausgleichs, Habil. Baden-Baden 1994; SÖHN, Steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in P. KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 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. Münster 1999; VOGEL, Kindeserhalt im Einkommensteuerrecht – Die Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung Steuergesetz Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 47; VOGEL, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 201; RENNER, Familienlasten- oder Familienleistungsausgleich?, Diss. Berlin 2000; BIRK, Elterliche Zuwendungen als Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit?, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 339; GOEBBELS, Die familiengerechte Besteuerung – Dargestellt am Beispiel des einkommensteuerlichen Familienleistungsausgleichs, Diss. Frankfurt am Main 2001; KANZLER, Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921; SEER, Das Ehegatten-Splitting als typisiertes Realsplitting, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 357; KULMSEE, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, Diss. Aachen 2002; JACHMANN, Nachhaltige Entwicklung und Steuern – Ansätze zu einer an der Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen ausgerichteten Lastenverteilungsgerechtigkeit, Stuttgart ua. 2003; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Köln, 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, Paris 2009; HAVERKAMP, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, Diss. Hamburg 2010; JACHMANN, Berücksichtigung von Kindern im Focus der Gesetzgebung,

FR 2010, 123; PRINZ, Grundlagen der Familienbesteuerung unter Berücksichtigung finanzwissenschaftlicher Aspekte, FR 2010, 105; SEILER, Familienbesteuerung in der steuerpolitischen Diskussion, FR 2010, 119; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 75 ff. u. 88 ff. mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

Schrifttum zu verfassungsrechtl. Aspekten der Familienbesteuerung s. Anm. vor 220.

a) Theoretische Grundlagen

614

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. 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 Haushalterschwernisse 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. 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]; PARSCHE/OSTERKAMP, Child support and children's tax allowances in selected European countries, CESifo Dice Report 03/2004, 50; GRUBER/HÖHENBERGER/HÖSELER/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). 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 [345 f.]; best. durch BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 ua., NJW 2013, 2257 [2261] – Tz. 94) und damit nicht als Sozial-, sondern als Fiskalzwecknorm eingeordnet wird. BVerfG v. 7.5.2013 (2 BvR 909/06 ua., NJW 2013, 2257 [2261] – Tz. 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., NJW 2013, 2257 [2261] – Tz. 83).

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) Reformdiskussion

aa) Kritik am geltenden System

616

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 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]; ausf. 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 Alleinverdienerhe (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., NJW 2013, 2257 [2261] – Tz. 94), womit allerdings nicht ausgesagt ist, dass das Ehegattensplitting die einzige verfassungskonforme Lösung ist.

Der Familienleistungsausgleich (§ 31) wird im Hinblick auf die Vermischung der Berücksichtigung der kindbedingten Minderung der stl. Leistungsfähigkeit mit familienpolitischen Förderelementen kritisiert (zB SEILER in KIRCHHOF XIII. § 31 Rn. 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 Erziehungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf ist ebenso systemwidrig (ausf. BIRK, FS Kruse, 2001, 339 [347 ff.]) 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 zuläs-

sig (JACHMANN, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 243 ff.; HEY, NJW 2006, 2001 [2003]). Gleichzeitig wirkt der allen Eltern zugute kommende SA-Abzug, wenn der Betreuungsaufwand privat veranlasst ist, als – familienpolitisch zweifelhaft – 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.]).

617 bb) Mögliche Modelle

Innerhalb des verfassungsrechtl. Rahmens gibt es verschiedene Reformoptionen (Übersicht zB 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 (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. 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 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.

Familiensplitting: Alternativ zur heutigen getrennten Besteuerung von Eltern und Kindern werden verschiedene Formen eines Familiensplittings diskutiert:

► *Divisorensplitting/tarifliches Familiensplitting:* Beim Familiendivisorensplitting oder tariflichen Familiensplitting 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 Rn. 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 ausf. § 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/HERZIG/HEY ua., Kölner Entwurf eines EStG, 2005, 467 f.

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. Berlin 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. Berlin 2000; GOETZE, Die Ersetzung der sieben Einkunftsarten des EStG durch eine einzige, Diss. Köln 2001, 73 ff.; TIPKE, Steuerliche Ungleichbehandlung durch einkunfts- und vermögensartdifferente Bemessungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 215; PRINZ, Der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsentsprechender Gewinnermittlung, FR 2010, 917; BIRK, Einkommen, Einkunftsarten und Einkünfteermittlung, DSjJG 34 (2011), 11; MAITZEN, Der Grundsatz der Gleichbehandlung der Einkunftsarten, Diss. Münster 2011; VON BECKERATH, Einkunftsarten, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, Heidelberg 2013, § 171; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 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 vermeidenden 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]; v. 24.4.2012 – IX R 6/10, BStBl. II 2012, 581 [583]). 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 Rn. D 10: 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, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 104).

2. Markteinkommen bzw. Erwerbseinkommen

a) Abgrenzung zwischen steuerbaren und nichtsteuerbaren Vermögenmehrungen 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 Begründung für den dem deutschen EStG zugrunde liegenden Einkommensbegriff (zB BIRK, Steuerrecht, 16. Aufl. 2013, Rn. 611; aA WEBER-GRELLET, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 80; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXIII, § 2 Rn. 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. etwa Vorlage an den 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.]; v. 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121 [124]; v. 14.11.2001 – X R 39/98, BStBl. II 2002, 246 [249]).

b) Einkünfterzielungsabsicht/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 – zu meist 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 Liebhabereinkünfte dient die Einkünfteerzielungsabsicht der Ausgrenzung der Privatsphäre, um zu verhindern, dass Konsumausgaben stl. geltend gemacht werden. Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht begründet ebenso die Ausgrenzung von Lotterie- 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. beachtlichen 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, Rn. 701; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXIII. § 2 Rn. 22: zweigliedriger Liebhabereibegriff des BFH: objektiv langjährige Verlustzielung 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 Rn. 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 Rn. 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 (ausf. § 2 Anh. 1 zu Abs. 1, § 2 Anm. 100–340). Die Zurechnung stellt die Verbindung zwischen persönlicher und sachlicher StPfl. 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). Abzugsgrenzen 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.).

Einstweilen frei.

634–649

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 Einkünftermittlung 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 Rn. 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.

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 Bezügesteuer (BFH v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619 [620]; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 213 ff.). Zu erfassen sind Vermögensmehrungen, 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 (Liebhaberei-)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 sbare 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 Nacharbeit), 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. SCHÖBER, Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachen 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 Einkünftezielungskosten und Investitionen (Vermögensumschichtungen): Aufwendungen für Investitionen sind grds. aus versteuertem Einkommen aufzubringen. Nur soweit ein laufender Wertever-

zehr im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stattfindet, liegen Einkünfteerzielungskosten 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 StPflicht 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), einkunfts-

artenspezifischer 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 Einkünfteermittlungsmethoden oder einzelner Einkunftsarten zwingt zu Verweisungen (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. Besonderheiten von Veräußerungseinkünften

Schrifttum: REIMER, Die steuerliche Erfassung privater Veräußerungsgewinne, Diss. Frankfurt am Main ua. 2001; HERBST, Ist die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen noch zeitgemäß?, FR 2003, 1006; KANZLER, Grundfragen der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne, FR 2003, 1; REUTERSCHAN, Die Besteuerung der Gewinne aus privaten Beteiligungsveräußerungen, Diss. Bergisch Gladbach 2004; BÄUML, System und Reform der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, Diss. Frankfurt am Main ua. 2005; MÜLLER-FRANKEN, Verfassungsrecht und Einkommensteuerrecht, in TIPKE/SÖHN (Hrsg.), GS Christoph Trzaskalik, Köln 2005, 195; DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht, Diss. Berlin 2006; MUSIL, Einkünfteermittlung, DSjG 34 (2011), 237; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 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 DSjG 34 [2011], 237 [249]). Unterschiede ergeben sich nicht nur hinsichtlich der Formulierung der Ermittlungsregeln, sondern auch bezüglich der stl. Folgen (Reinvestitionsvergünstigungen, Tarife, Verlustverrechnungsbeschränkungen).

662 3. Besonderheiten von Alterseinkünften

Schrifttum: P. KIRCHHOF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung der Alterssicherung, Berlin 2002; BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Abschlussbericht der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, BMF-Schriftenreihe, Bd. 74, Bonn 2003; FUEST/BRÜGELMANN, Rentenbesteuerung: Einstieg in ein konsumbasiertes System, StuW 2003, 338; LAUTENSCHLÄGER, Optimale Planung der betrieblichen und privaten Altersvorsorge, in AHLMEIN/WENZEL/WIEGARD (Hrsg.), Steuerpolitik – Von der Theorie zur Praxis, FS Manfred Rose, Berlin ua. 2003, 543; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Köln,

2. Aufl. 2003, 743; TREMEL, Generationengerechtigkeit und Rentenbesteuerung, in M. ROSE (Hrsg.), Integriertes Steuer- und Sozialsystem, Heidelberg 2003, 421; DORENKAMP, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss. Berlin 2004; JACHMANN, Generationengerechtigkeit und Steuersystem, in VERBAND DEUTSCHER RENTENVERSICHERUNGSTRÄGER (Hrsg.), Generationengerechtigkeit – Inhalt, Bedeutung und Konsequenzen für die Alterssicherung, DRV-Schriften, Bd. 51, Frankfurt am Main 2004, 125; MITTELSTEN SCHEID, Reform der Altersbesteuerung, Verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen, Diss. Berlin 2004; RULAND, Zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, in OSTERLOH/SCHMIDT/WEBER (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, FS Peter Selmer, Berlin 2004, 889; BAREIS, Neuregelung der Rentenbesteuerung, in HERZIG/GÜNKEL/NIEMANN (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005, Köln 2005, 25; DREHER, Das Alterseinkünftegesetz: Systematische Darstellung und verfassungsrechtliche Zweifelsfragen, Diss. Frankfurt am Main 2007; HORLEMANN, Die Besteuerung von Alterseinkünften in Deutschland – Ein Modell für Europa?, Diss. München 2007; HOPF, Das Verbot der doppelten Besteuerung bei Alterseinkünften, Diss. Münster 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 Renten, 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 Altersversorgung 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 (2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73) eine Hinwendung zum System der nachgelagerten Besteuerung stattgefunden hat (s. Alterseinkünftegesetz v. 5.7.2004, BGBl. I 2004, 1427), hängt die stl. Behandlung davon ab, in welcher der drei Säulen der Altersvorsorge – staatliche, betriebliche oder private Altersversorgung – die Einkünfte erwirtschaftet werden. Dabei werden wiederum innerhalb der einzelnen Säulen unterschiedliche Einkunftsarten verwirklicht.

Einstweilen frei.

663–669

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. Münster 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, München 2013.

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 13 469 € 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 250 000/500 000 € bei Zusammenveranlagung) 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.

Sondertarife: Sondertarife existieren außer für Kapitaleinkünfte (§§ 20, 32d) auch für nicht entnommene Gewinne von Personenunternehmen (§ 34a). Am Tarif setzen auch zahlreiche StErmäßigungen an (zB §§ 32b, 34, 34b, 34c, 35b).

Die Geldentwertung und die hierdurch verursachte sog. kalte Progression, dh. das Hineinwachsen immer größerer Gruppen von Einkommensbezieher in den EStSpitzensatz, findet keine systematische Berücksichtigung. Tarifanpassungen werden nur im Bereich des Grundfreibetrags diskretionär zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Besteuerung des Existenzminimums vorgenommen.

Konkrete Tarif-/Belastungsbergrenzen bestehen weder einfachgesetzlich noch verfassungsrechtl. (s. Anm. 244).

Ausführlich zu den theoretischen Grundlagen des EStTarifs und verschiedenen Tarifformen s. § 32a Anm. 3–14.

671–679 Einstweilen frei.

VIII. Steuererhebungsverfahren

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 Gebot 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]; 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. Voraufgabe Einf. ESt. 1990 Anm. 36–38 – Stand X – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Quellenabzugsverfahren: Wesentliches Element der Vereinfachung und Sicherstellung des EStVollzugs sind Quellenabzugsverfahren. Lohnsteuer und KapErtrSt decken das Gros der EStFälle ab (rd. 22,2 Mio. LStFälle gegenüber rd. 0,9 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, 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).

Einstweilen frei.

681–689

IX. Fiskalische Bedeutung der Einkommensteuer

690

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, 2013, 28. In Deutschland wird sich dieser Trend jedoch in den kommenden Jahren aufgrund starker Zuwächse der ESt wieder umkehren (vgl. BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, 2012, 12 f.).

Entwicklung des EStAufkommens 1990 bis 2016 (in Mrd. €)

1990	1995	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2018
115,0	166,8	168,7	145,7	180,8	197,9	214,7	225,2	234,7	248,0	261,6	287,2

Innerhalb der Personensteuern vom Einkommen ist die LSt mit Abstand die fiskalisch ergiebigste „Teilststeuer“, 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 (2011: LSt 140,2 Mio. €, veranlagte ESt 31,4 Mio. €). Auffällig ist die relative Stabilität des LStAufkommens gegenüber der veranlagten ESt, die sich aufgrund der Konjunkturanfälligkeit insbes. der gewerblichen Gewinne als volatil darstellt.

**Entwicklung des Steueraufkommens
nach Erhebungsformen der ESt in Mrd. €**
(BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik 2012, 12 und 2013, 12)

	1990	1995	2000	2005	2010	2012	2014	2016	2018
LSt	90,8	144,5	135,7	118,9	127,9	149,1	166,1	184,9	204,6
veranlagte ESt	18,7	7,2	12,2	9,8	31,2	37,3	44,1	48,5	52,2
nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	5,5	8,6	13,5	10,0	13,0	20,1	15,8	19,0	20,4
Zinsabschlag/ Abgeltungssteuer	–	6,5	7,3	7,0	8,7	8,2	8,7	9,2	10,0
KSt	15,4	9,3	23,6	16,3	12,0	16,9	20,7	22,4	25,5

691–699 Einstweilen frei.

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, München 2000, Teil B, 65 ff.; WERNSMANN, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Habil. Tübingen 2005; JOCHUM, Die Steuervergünstigung, Habil. Münster 2006; P. KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, Heidelberg 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, Köln, 21. Aufl. 2013, § 19.

Siehe ferner Schrifttum vor Anm. 62.

700 1. Erscheinungsformen, Begriff und Ausmaß von Steuervergünstigungen

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 DStJ/G 21 [2001], 383 [391 f.]).

Begriff der Steuervergünstigung im Sinne des Subventionsberichts: Der alle zwei Jahre veröffentlichte Subventionsbericht, den die BReg. dem BTag erstattet (s. 24. Subventionsbericht v. 15.8.2013, BTDrucks. 17/14621), 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 Sonderregelun-

gen, die die Wirtschaft allgemein gegenüber der Allgemeinheit begünstigen“, definiert. Eine nur mittelbare Begünstigung der Wirtschaft im Allgemeinen wird nicht als StVergünstigung gewertet (BTDrucks. 17/14621, 91 f.). Derartige lediglich „subventionsartige“ Regelungen werden nachrichtlich allerdings ebenfalls im Subventionsbericht erfasst. Hintergrund der Unterscheidung ist der enge Subventionsbegriff des § 12 Abs. 2 StWG. 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 24. Subventionsbericht für das Jahr 2014 estl. relevante echte StVergünstigungen iHv. 7,0 Mrd. € (v. 15.8.2013, BTDrucks. 17/14621, 56 ff.) und subventionsartige Vergünstigungen iHv. 7,5 Mrd. € (v. 15.8.2013, BTDrucks. 17/14621, 72 ff.) aus.

Subventionsabbau und zurückhaltendere Normierung neuer Steuervergünstigungen: Seit Ende der 1990er Jahre ist es zu einem signifikanten Abbau von StVergünstigungen gekommen. Im Jahr 1991 waren die StVergünstigungen mit ca. 27,2 Mrd. DM noch doppelt so hoch wie heute. Zum Abbau beigetragen hat zum einen das Auslaufen der StVergünstigungen für den Aufbau Ost (JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250 [1392]), der Abbau von Sonderabschreibungen (zB für den Flugzeug und Schiffsbau, JStG 1997 v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049 [2072]), die Abschaffung der Eigenheimzulage (Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage v. 22.12.2005, BGBl. I 2005, 3680 [Nr. 76]) aber auch prozentuale Kürzungen nach der sog. Rasenmähermethode (s. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 19 Rn. 86) zB durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076). Gleichzeitig werden aber auch immer wieder neue StVergünstigungen eingeführt (zB § 5a ab 1999 oder § 35a ab 2003). Das EStG enthält demgemäß nach wie vor eine Vielzahl außerfiskalisch motivierter Bestimmungen unterschiedlicher rechtshistorischer Entwicklungsstufen. Eine neuere Schicht von Subventionsnormen stellt sich als Reaktion auf die Zwänge des internationalen Standortwettbewerbs dar, zB die Vergünstigungen für die Handelsschifffahrt durch die sog. Tonnagesteuer (§ 5a).

Ein planvolles Vorgehen dergestalt, dass StVergünstigungen einer Erfolgskontrolle unterzogen und ineffiziente Vergünstigungen abgeschafft werden, ist nicht erkennbar (zum Anliegen der Subventionskontrolle s. 24. Subventionsbericht v. 15.8.2013, BTDrucks. 17/14621, 32 ff.). Auch wird nach wie vor nicht routinemäßig zum Instrument der Befristung gegriffen. Nur ein kleiner Teil der StVergünstigungen ist befristet (s. 24. Subventionsbericht v. 15.8.2013, BTDrucks. 17/14621, 33). Bei den Abbaubemühungen fehlt es vielfach an einer genauen Unterscheidung zwischen Fiskal- und Sozialzwecknormen. Der Subventionsabbau ist daher eher zufälliger Bestandteil einer allgemeinen Politik der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage.

Disziplinierend wirkt allerdings bei Einführung 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 Beihilfenaufsicht ein erhebliches Risiko für Stpfl., sich auf begünstigende Normen unklarer Genese zu verlassen, 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).

701 2. Kritik und Rechtfertigung von Steuervergünstigungen

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 Rn. 31 ff.; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 19 Rn. 3.

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 (24. Subventionsbericht v. 15.8.2013, BTDrucks. 17/14621, 10), 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 Übergunstsquote (VON ARNIM, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 [1981], 328) oder von Mitnahmeeffekt (24. Subventionsbericht v. 15.8.2013, BTDrucks. 17/14621, 9). 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 [696 f.]).
- ▶ *Kompliziertheit:* Steuervergünstigungen tragen zur Kompliziertheit und Unübersichtlichkeit des StRechts bei, insbes. wenn sie zusätzlich gegen missbräuchliche bzw. zweckwidrige Inanspruchnahme abgeschirmt 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: StVergünstigung-

gen 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, *DSStZ* 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.

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 zutreffend die Verpflichtung zu temporärer Begrenzung, Kontrolle und Abbau von StVergünstigungen, lässt indes auch die Schwierigkeiten des Abbaus von StVergünstigungen nicht unerwähnt (24. Subventionsbericht v. 15.8.2013, BTDrucks. 17/14621, 10). 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, *Bundessteuergesetzbuch*, 2011, § 1 Rn. 44), ist indes nicht nur unrealistisch, sie verkennt, dass StVergünstigungen ein sinnvolles Instrument zur Beseitigung von Marktversagen und zur Erleichterung von Anpas-

sungsreaktionen sein können. Es handelt sich dann um gemeinwohldienliche Ausnahmen des Leistungsfähigkeitsprinzips (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 340 ff.).

Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Steuervergünstigungen: Allerdings sind strenge Anforderungen an die verfassungsrechtl. Rechtfertigung von StVergünstigungen anzulegen (ausf. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 342 ff.; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 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 (ausf. 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.

702–719 Einstweilen frei.

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 (3. Armuts- und Reichtumsbericht der BReg., BTDrucks. 16/9915, 35; WIEGARD, IFSt-Schrift Nr. 489 [2013], 17). Der die Ungleichverteilung von Einkommen ausweisende Gini-Koeffizient liegt in Deutschland (2007) vor Steuern und Transfers bei 0,51 und damit über dem OECD-Durchschnitt. Nach Steuern und Transfers reduziert er sich auf unterdurchschnittliche 0,31 (SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG, Jahresgutachten 2009/10, 30 und 320 f.).

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 rd. 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: 3. Armuts- und Reichtumsbericht der BReg.,
BTDrucks. 16/9915, Teil C, Tabelle II.4, 19, II.3, 16)

Dezile	Durchschnittliches Bruttojahres- einkommen	Anteil (%) am EStAufkommen	Anteil (%) am Einkommens- volumen*
1. Dezil	1 679 €	–	2,9 %
2. Dezil	7 557 €	0,1 %	4,8 %
3. Dezil	12 921 €	0,6 %	6,0 %
4. Dezil	17 145 €	2,0 %	7,0 %
5. Dezil	21 083 €	3,8 %	8,0 %
6. Dezil	25 210 €	5,8 %	9,3 %
7. Dezil	29 565 €	8,3 %	10,5 %
8. Dezil	34 816 €	11,3 %	12,1 %
9. Dezil	42 982 €	16,4 %	14,6 %
10. Dezil	88 948 €	51,8 %	24,9%

Die der Tabelle zugrundeliegenden Daten geben den Stand des Jahres 2001 wieder. Sie wurden erstmals im Jahr 2007 vom Statistischen Bundesamt zur Verfügung gestellt. Unter Berücksichtigung der Veränderungen der Bevölkerungs- und Einnahmenstruktur sowie der Änderungen im StRecht sind sie auf das Jahr 2007 hochgerechnet worden.

*letzte Spalte bezogen auf 2005

Eine stärkere Anspannung der EStProgression führt nicht notwendigerweise zu noch stärkerer Umverteilungseffizienz. Nach dem sog. Laffer-Effekt bzw. Swiftischem Steuereinkommens nimmt das Aufkommen ab einem bestimmten Ausmaß der Progressivität ab, anstatt weiter zu steigen (BRÜMMERHOFF, Finanzwissenschaft, 10. Aufl. 2011, 315 ff.), weil Leistungsanreize sinken und Ausweichbewegungen zunehmen. 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; 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 Voraufgabe Einf. ESt. 1990 vor Anm. 44, vor Anm. 72 – Stand 2/1990 – 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, Köln 1987; TIPKE, Fundamentalrevision des Einkommensteuerrechts, NJW 1988, 2090; ULDALL, Die Steuerwende – Eine neue Einkommensteuer, einfach und gerecht, München 1996; M. ROSE (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, Heidelberg 1997; DZIADKOWSKI, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer als Zielgröße von Reformansätzen, in P. KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung – Steuergesetz – Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 1091; SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER, Einkommen

versus Konsum – Ansatzpunkte einer Steuerreformdiskussion, Heidelberg 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, Heidelberg 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, Bonn/Berlin 2003; BRÜGELMANN/FUEST, Aktuelle Steuerreformmodelle auf dem Prüfstand – Die Politik ist gefordert, Köln 2004; P. KIRCHHOF, Der sanfte Verlust der Freiheit: Für ein neues Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht, München 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!, Rehburg-Loccum 2005; P. KIRCHHOF, Der Weg zu einem neuen Steuerrecht, München 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, Münster 2005; P. KIRCHHOF, Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung – Ein Verfassungstest für Steuerreformen, *StuW* 2006, 3; TIPKE, Ein Ende dem Einkommensteuerwarr! Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, Köln 2006; LENAERTS, Die gemeinschaftsrechtliche Umrahmung der direkten Besteuerung, in Verhandlungen zum 66. DJT, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Bd. II/1, München 2006, Q 9 ff.; 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, München 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, München 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, München 2006; SPENGLER, Gutachten G für den 66. Deutschen Juristentag, in Verhandlungen zum 66. DJT, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Bd. I, München 2006; C. WAGNER, Steuergleichheit unter Standortvorbehalt?, Diss. Münster 2010; F. W. WAGNER, Steuerreformen: Warum der „Große Wurf“ weder möglich noch nötig ist, *FR* 2012, 653; P. KIRCHHOF, Warum eine grundlegende Steuerreform verfassungsrechtlich geboten und politisch notwendig ist, *FR* 2012, 701.

Gesetzesentwürfe und offizielle Gutachten: Weitere Nachweise bis 1990 s. auch Vorauflage Einf. ESt. 1990 vor Anm. 44 – Stand 2/1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

TROEGER, Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung 1957 – Im Auftrag der Finanzminister der Länder (Troeger-Gutachten), Stuttgart 1958; EINKOMMENSTEUER-KOMMISSION, Bericht, BMF-Schriftenreihe, Bd. 7, Bonn 1964; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BMF, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, BMF-Schriftenreihe, Bd. 9, Bonn 1967; ENGELS/STÜTZEL, Teilhabersteuer, Frankfurt am Main, 2. Aufl. 1968; Steuerreformkommission, Gutachten der Eberhard-Kommission 1971, BMF-Schriftenreihe, Bd. 17, Bonn 1971; ENGELS/MITSCHKE/STARKLOFF, Staatsbürgersteuer, Wiesbaden, 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, Köln 1985; MITSCHKE, Steuer- und Transferordnung aus einem Guss – Entwurf einer Neugestaltung der direkten Steuern und Sozialtransfers in der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 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, München 1988

(Bd. 2: Referate von ISENSEE und UELNER); J. LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Bd. 49, Bonn 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, Bonn 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, Heidelberg 2002, 15 u. 146; P. KIRCHHOF, EStG – Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer (Karlsruher Entwurf), Heidelberg 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 Vorsorgesparen – Zur Kunst der Kategorienbildung des „Karlsruher Entwurfs“, *StuW* 2003, 60; WASSERMAYER, Internationale und grundsätzliche Aspekte, *StJb.* 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, Berlin 2003; CDU/CSU-FRAKTION, Ein modernes Steuerrecht für Deutschland – Konzept 21, *BTD* Drucks. 15/2745 v. 23.3.2004; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, *Habil.* Köln 2004; MITSCHKE, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts – Gesetzestextentwurf und Begründung, Köln 2004; SOLMS, Liberale Reform der direkten Steuern – Berliner Entwurf der FDP, Berlin 2005; J. LANG/HERZIG/HEY ua., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln 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, Wiesbaden/Bonn 2006; P. KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 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; SPENGLER, 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, Baden-Baden 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 BStGB), *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), Ottawa 1966. **Großbritannien:** The Structure and Reform of Direct Taxation, Report of a Committee Chaired by Prof. J. E. MEADE, London 1978 (Meade-Report); INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, The Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design, Oxford 2010; INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, The Mirrlees Review, Tax by Design, Oxford 2011. **USA:** US TREASURY DEPARTMENT, Blueprints for Basic Tax Reform, Washington 1977; US TREASURY DEPARTMENT, Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth, Washington 1984; US TREASURY DEPARTMENT, Integration of Individual and Corporate Tax Systems: Taxing Business Income Once, Washington 1992; s. ferner den Bericht des JOINT COMMITTEE ON TAXATION, übersetzt in *StuW* 1985, 160; BOORTZ/LINDER, The Fair Tax Book, New York 2005. **Rechtsvergleichend:** THURONYI, Tax Law Design and Drafting, Bd. 2, 1998.

730 **1. Keine grundsätzliche Infragestellung der Einkommensteuer**

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, Finanzwissenschaft, 10. Aufl. 2011, 487; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 7 Rn. 10, 84, § 8 Rn. 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, 6. Aufl. 2010, 113–121), bei progressiver Tarifgestaltung aber jedenfalls geringer zu veranschlagen als bei anderen Steuern.
- Die ESt eignet sich aus demselben Grund gut 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, einerseits 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, 6. Aufl. 2010, 201 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 verzerrt die Entscheidung zwischen Konsum und Ersparnisbildung aufgrund des überperiodischen Anstiegs der StLast (DORNKAMP, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, 60 ff.). Die traditio-

nelle ESt führe zu einer Doppelbelastung des Sparens: Sie treffe einerseits die Ersparnisbildung, andererseits die Ersparniserträge; der Sparbetrag sei aber nichts anderes als der Gegenwartswert 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, Einführung 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 732

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 Einkommensteuerrecht, 1985, 20 ff.). Das EStRecht wird als „Wirrarr“ bezeichnet (TIPKE, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr!? – 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 Rn. 1; aA PELKA, StuW 2013, 226 [237]). Ge-

fordert 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 einkunftsspezifischen 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 KUBE/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, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 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.]; UL DALL, 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 der Voraufgabe der Einf. ESt. aus 1990 abrufbar im elektronischen 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). 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 (ausf. s. Einf. KSt. Anm. 57 f.).

► *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). 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 ver-

steckte 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 Einkünftermittlungsvorschriften machen eine komplexe Verweistechnik notwendig bzw. laufen Gefahr unterschiedlicher Begriffsbildung. Kritikwürdig ist ferner die unsaubere Zuordnung von Abzugstatbeständen zur Ebene des objektiven und subjektiven Nettoprinzipis 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]). 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. ausf. hierzu Anm. 265), Lehren gezogen. Auch nach Einführung der Abgeltungsteuer ist die Vollzugsdichte im EStRecht aber höchst uneinheitlich. Zwar sind die Vollzugsdefizite im Bereich inländ. Kapitaleinkünfte durch die Abgeltungsteuer weitgehend behoben. Hinsichtlich ausländ. Kapitaleinkünfte hängt die Durchsetzung des Welteinkommensprinzips jedoch vom Funktionieren der internationalen bzw. europäischen Auskunftsinstrumente ab (s. ZinsinformationsVO v. 26.1.2004 [BGBl. I 2004, 128], zuletzt geändert durch Art. 1 Zweite ÄndVO v. 5.11.2007 [BGBl. I 2007, 2562] in Umsetzung der EU-ZinsRL, KOM [2008] 727, ABl. EU 2007 Nr. L 157, 38; hierzu DAHM/HAMACHER, IFSt-Schrift Nr. 478 (2012), 9 ff.). Große Unterschiede bestehen auch zwischen ArbN-Einkünften und anderweitigen Einkünften. Während das LStVerfahren eine zeitnahe Besteuerung unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse ermöglicht, korrelieren die EStVorauszahlungen bei der veranlagten ESt, insbes. bei stark schwankenden Einkünften, nur sehr ungefähr mit der tatsächlich geschuldeten ESt (VON BECKERATH in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 171 Rn. 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. Die sehr unterschiedliche, vor allem auf Großfälle konzentrierte Prüfungsdichte im Rahmen der Außenprüfung bedingt Vollzugsungleichheiten.

4. Wissenschaftliche Reformentwürfe und Reformforderungen

733 a) Umfassende Reformansätze

Während bis in die 1980er Jahre von offiziellen oder halboffiziellen Kommissionen erarbeitete Reformentwürfe dominierten (Nachweis und Zusammenfassung der Ergebnisse s. Voraufgabe Einf. ESt. 1990 Anm. 80 – Stand 2/1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), 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 MITSCHE) 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:* MITSCHE, 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 es 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), infolge dessen 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

Entwurf⁶], 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 Alters-einkünftegesetz 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.

734 **b) Einzelne Reformforderungen**

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 Reformfordernisse, was vor allem seit Ende der 1990er Jahre zu einem Wandel der Reformforderungen geführt hat (zum Vergleich mit 1990 s. Anm. 81 der Voraufgabe der Einf. ESt. aus 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. SCHÖBER, Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber, 2009.

► *Reduktion der Einkunftsarten und Abbau einkunftspezifischer 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 Einkünfteermitt-

lungsmethoden, insbes. Übergang zur Überschussrechnung auch im Bereich der Gewinneinkünfte (zB ELICKER, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, 124 ff.; für eine stärkere Zahlungsstromorientierung auch SPENGLER, Gutachten G zum 66. DJT, 2006, G 70 ff.), findet sich – bei grds. 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; HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rn. 58, mit zahlreichen Nachweisen), die auch im Zusammenhang mit dem EU-Kommissionsvorschlag der Einführung einer gemeinsamen konsolidierten KStBemessungsgrundlage (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB, Richtlinienvorschlag KOM [2011] 121/4 v. 16.3.2011) steht (s. BRDrucks. 344/08, 66 f.) 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 HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT [Köln], DB 2009, 2570 [2573]).

► *Wiederherstellung des objektiven Nettoprinzijs*: 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 Einführung 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*: Die Forderung nach der Rückkehr zur progressiven Besteuerung von Zinseinkünften wird in der Wissenschaft nur vereinzelt erhoben (ENGLISCH, StuW 2007, 221 [223 ff.]). Bei grundsätzlicher Beibehaltung der Abgeltungsteuer werden jedoch zahlreiche Vorschläge zur Verbesserung ihrer Ausgestaltung gemacht, insbes. Beseitigung der Ungleichbehandlung von Zinsen und Beteiligungseinkünften im Hinblick auf deren Vorbelastung mit KSt (SPENGLER, Gutachten G zum 66. DJT, 2006, G 63), Beseitigung des Nebeneinander von Abgeltungsteuer für private Beteiligungserträge und Teileinkünfteverfahren für betriebliche Beteiligungserträge, unbegrenzter WK-Abzug 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 Rüruprente, s. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 580 ff.

► *Neuordnung der Familienbesteuerung*: Insbesondere Ersetzung des Konglomerats kindbedingter Abzüge durch ein Familiensplitting, s. ausf. Anm. 617.

► *Einkommensteuertarif*, insbes. Abbau des sog. Mittelstandsbauchs, Berücksichtigung der kalten Progression (zB STERN, DStZ 2003, 294) sowie der weitergehende Vorschlag zur Einführung eines Stufentarifs; dazu krit. HOUBEN/BAUMGARTEN, IFSSt-Schrift Nr. 476 (2011), 64 ff.

Reform des Einkommensteuerverfahrens, 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 Einkommensteuer zu Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer und Neuordnung der Unternehmens- bzw. Gesellschaftsbesteuerung mit dem Ziel der Beseitigung bzw. Reduktion rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede (zum Vorschlag einer Betriebsteuer s. Voraufgabe Einf. ESt. 1990 Anm. 48 – Stand 2/1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuer.recht.de/hhr_archiv.htm); 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 bereifindet, 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 politikwissenschaftlicher Sicht WAGSCHAL, Steuerpolitik und Steuerreformen im internationalen Vergleich – Eine Analyse der Ursachen und Blockaden, 2005.

736–799 Einstweilen frei.

**E. Verhältnis der Einkommensteuer
zu anderen Steuern**

**I. Verhältnis der Einkommensteuer zu den Zuschlagsteuern
(§ 51a)****1. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag**

800

Schrifttum: SCHEMMELE, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Heft 102 (2008); HILGERS/HOLLY, Die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags, DB 2010, 1419; LINDBERG in BLÜMICH, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Loseblatt, München, Band 5 „Ertragsteuerliche Nebengesetze“, SolZG; SELMER/HUMMEL, Der Solidaritätszuschlag – eine unendliche Geschichte?, in JUNKERNHEINRICH/KORIOH/LENK/SCHELLER/WOISIN (Hrsg.), Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2013, 365; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEI EY, DStR 2014, 1309.

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 i d F 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 2012 13,624 Mrd. € (Monatsbericht des BMF v. 22.7.2013).

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 EStTarifverlaufs. Steuerermäßigungen wirken sich ebenfalls unmittelbar auf die Höhe des SolZ aus. Allerdings geht BFH v. 10.8.2011 (I R 39/10, BStBl. II 2012, 603 [606]) 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.

Verfassungsmäßigkeit im Hinblick auf die unbefristete Erhebung: Umstritten ist die Verfassungskonformität des SolZG als Ergänzungsabgabe iSv. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nicht nur im Hinblick auf die fehlende formale Befristung des Gesetzes, sondern vor allem im Hinblick auf die nunmehr über 20jährige Erhebung, die den Ausnahmecharakter der Maßnahme in Frage stellt. 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 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 Ergänzungs-

abgabe 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 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]). Zu weitergehenden verfassungsrechtl. Überlegungen s. Anhang 1 zu § 51a Anm. 3.

Reformfragen: Wirtschaft und FDP fordern die kurzfristige Abschaffung des SolZ noch vor Auslaufen des Solidaritätspaktes II (Solidarpaktfortführungsgesetz [SFG] v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3955). Zwar besteht keine rechtl. Verknüpfung zwischen den Einnahmen des SolZ und der im SFG vereinbarten Finanzverteilung zugunsten der ostdeutschen Länder, dennoch ist im Zuge der Neuverhandlung des Finanzausgleichs ab 2019 auch mit einer Diskussion über die Fortführung des SolZ zu rechnen. Allerdings findet sich auch die entgegengesetzte Position einer Verstetigung der Ergänzungsabgabe zugunsten des Bundes begründet mit besonderen Finanzierungslasten für Bildung, Infrastruktur oder die sog. Energiewende. Hierfür dürfte die Kompetenzgrundlage des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG allerdings schon deshalb nicht ausreichen, da es sich größtenteils nicht um ausschließlich dem Bund zugewiesene Aufgaben handelt, s. im Weiteren WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEI EY, DSStR 2014, 1309.

801 2. Verhältnis zur Kirchensteuer

Schrifttum: ENGELHARDT, Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin ua. 1968; VON CAMPENHAUSEN/MAUNZ/SCHAUER/SCHOLTISSEK, Die Mitwirkung der Arbeitgeber bei der Erhebung der Kirchensteuer, Berlin 1971; ISENSEE, Die Finanzquellen der Kirchen im deutschen Staatskirchenrecht, JuS 1980, 94; MARX, Die Kirchensteuer und die Freiheit der Kirche, Tübingen, 2. Aufl. 1982; K. J. WAGNER, Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer, Diss. Köln 1988; MARRÉ, Das kirchliche Besteuerungsrecht, in LISTL/PIRSON (Hrsg.), Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, Berlin, 2. Aufl. 1994, § 37; P. KIRCHHOF, Die Kirchensteuer im System des deutschen Staatsrechts, in FAHR (Hrsg.), Kirchensteuer – Notwendigkeit und Problematik, Regensburg 1996, 53; SUHRBIER-HAHN, Das Kirchensteuerrecht – Eine systematische Darstellung, Diss. Stuttgart 1999; HAMMER, Rechtsfragen der Kirchensteuer, Habil. Tübingen 2002; MARTIN, Abschied von der Kirchensteuer: Plädoyer für ein demokratisches Zukunftsmodell – Reformvorschlag des Dietrich-Bonhoeffer-Vereins, Oberursel 2002; AXER, Die Kirchensteuer als gemeinsame Angelegenheit von Staat und Kirche, in MUCKEL (Hrsg.), Kirche und Religion im sozialen Rechtsstaat, FS Wolfgang Rübner, Berlin 2003, 13; P. KIRCHHOF, Die Kirchensteuer in der Entwicklung des staatlichen Steuerrechts, in MUCKEL (Hrsg.), Kirche und Religion im sozialen Rechtsstaat, FS Wolfgang Rübner, Berlin 2003, 443; RÜFNER, Bundes- und Landeskompentzen im Bereich der Kirchensteuern, in WALL/GERMANN (Hrsg.), Bürgerliche Freiheit und christliche Verantwortung, FS Christoph Link, Tübingen 2003, 432; SEER/KÄMPER, Bochumer Kirchensteuerntag – Grundlagen, Gestaltung und Zukunft der Kirchensteuer, Frankfurt am Main 2004; MARRÉ/JURINA, Die Kirchenfinanzierung in Kirche und Staat der Gegenwart, Essen, 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. Hamburg 2008; ARNDT, Analyse und Prognose des Kirchensteueraufkommens der EKD in Deutschland mit zeitreihen- und panelökonomischen Modellen, Diss. Tübingen 2009; HAMMER, Zur Kirchlichkeit der Kirchensteuer, *StuW* 2009, 120; PETERSEN, Kirchensteuer kompakt – Strukturierte Darstellung mit Berechnungsbeispielen, Wiesbaden 2010; BIRK/EHLERS, Aktuelle Rechtsfragen der Kirchensteuer, Baden-Baden 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; SEER in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, Köln, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 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*, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 950 f.) die Hauptfinanzierungsquelle der Kirchen. Das Aufkommen aus der KiSt lag im Jahr 2011 bei rund 9,3 Mrd. € (STATISTISCHES BUNDESAMT, *Statistisches Jahrbuch* 2012, 65 – davon Evangelische Kirche: ca. 4,4 Mrd. €; Katholische Kirche: ca. 4,9 Mrd. €).

Verfassungsrechtliche Grundlagen: Art. 137 Abs. 6 WRV, der über Art. 140 GG Bestandteil des GG ist, ermächtigt Religionsgesellschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts 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 KiSt-Ordnungen 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 Einführung 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.

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 bei PETERSEN in SEER/KÄMPER, Bochumer Kirchensteuerartag, 2004, 110; Rechtsgrundlagen für einige Bundesländer sind nachgewiesen bei GILOY/KÖNIG, Kirchensteuerrecht in der Praxis, 1993, 94 f.). 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, 21. Aufl. 2013, § 13 Rn. 6 Fn. 2).

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 Abzugssteuern:

- ▶ *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. §§ 40 ff. 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, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 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 Einführung der Abgeltungsteuer stellte sich das Problem der Integration der KiSt in das Abzugsverfahren. Ab 2014 ist der Abzugsver-

pflichtete verpflichtet, jährlich beim BZSt. anhand der Steueridentifikationsnummer des KapErtrStSchuldners dessen KiStPflcht 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 Einführung der Abgeltungsteuer (s. Anm. 680) zusätzlich in Frage.

Einstweilen frei.

802–809

II. Verhältnis der Einkommensteuer zur Körperschaftsteuer

Schrifttum: RASENACK, Theorie der Körperschaftsteuer, Habil. Berlin 1974; SCHNEIDER, Körperschaftsteuer, in NEUMARK, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, Tübingen, 3. Aufl. 1980, 509; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Diss. Köln 1997, 187; HEURUNG in ERLE/SAUTER, Körperschaftsteuergesetz, Heidelberg, 3. Aufl. 2010, Einf. KStG Rn. 13 ff.; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Köln, 2. Aufl. 2003, 1163 ff.; SCHÖN, Die Personengesellschaft im Steuerrechtsvergleich, in DÖTSCH ua. (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Gedächtnissymposium für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 2011, 139; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 11 Rn. 1 ff., § 13 Rn. 168 ff.; PALM, Person im Ertragsteuerrecht, Habil. Tübingen 2013, 472–559.

Siehe außerdem Schrifttum zur Einf. KSt. vor Anm. 30.

1. Dogmatische Grundfragen

810

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 ESt) 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 Einkommensteuersatz zur Herstellung von Wettbewerbsneutralität während der Thesaurierung:* Wettbewerbsneutralität

kann nur erreicht werden, wenn der KStSatz mit dem für (reinvestierte) 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 Kopplung 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 kstrechl. 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. ISMER; 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 entgehen, wurden die Anrechnungssysteme abgeschafft (hierzu ausf. Einf. KSt. Anm. 19).

Reichweite der Körperschaftsteuerpflicht: Sobald die KSt neben die ESt tritt, sind – jedenfalls temporär – Besteuerungsunterschiede 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.

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 (POPIITZ 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 EStPflcht sog. steuerjuristischer Personen (P. KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, 2011, EStG-Grundgedanken Rn. 8 ff., § 42 Rn. 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 Erwerbgesellschaften 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. Begründung 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 Ertragsbegriffs 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 Einführung 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. Voraufgabe Einf. ESt. 1990 Anm. 401 – Stand 2/1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Zu den Gründen für die Abschaffung des KStAnrechnungssystems s. Einf. KSt. Anm. 19.

812 3. Klassisches System mit Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer seit 2001/2009

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 stffrei 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]).

4. Abmilderung der Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen (§ 34a)

813

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 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, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 828, mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 7; zur Beurteilung aus Sicht der Rechtsanwendung s. BTDrucks. 17/10355.

5. Gesetzestechnische Verknüpfungen

814

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 beispielsweise 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; v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; aA eingehend HÜTTEMANN, FS Raupach, 2006, 495 ff.; zusammenfassend HÜTTEMANN, DB 2007, 1603 [1608 f.]); ausf. § 8 KStG Anm. 41 f.
- Sondervorschriften des KStG führen zu zusätzlichen Modifikationen des StGegenstands, 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 ermäßigte 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.

815–819 Einstweilen frei.

III. Verhältnis der Einkommensteuer zur Gewerbesteuer

Schrifttum: J. LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. Köln 1981/88, 227 f.; ZITZELSBERGER, Grundlagen der Gewerbesteuer, Habil. Köln 1990, 108 f.; JACHMANN, Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen, DStJG 25 (2002), 195 (205 ff.); FROTSCHER, Körperschaftsteuer/Gewerbesteuer, München, 2. Aufl. 2008, Rn. 600 f.; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF (Hrsg.), Gewerbesteuergesetz, München, 8. Aufl. 2014, § 1 Rn. 14 f.; HIDIEN/POHL/SCHNITZER, Gewerbesteuer, Achim, 14. Aufl. 2009, 61 ff.; DORENKAMP, Die Mär von der Gewerbesteuerverstetigung durch Hinzurechnungen, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 784; WELLSCH/KROSCHER, Besteuerung von Erträgen, München, 2. Aufl. 2011, 619; REISS in P. KIRCHHOF, Einkommensteuergesetz, Köln, 13. Aufl. 2014, § 15 Rn. 8; ROSER, Kritische Bestandsaufnahme der Gewerbesteuer, DStJG 35 (2012), 189; DRÜEN in BLÜMICH, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Loseblatt, München, § 2 GewStG Rn. 58 f.; HOFMEISTER in BLÜMICH, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Loseblatt, München, § 1 GewStG Rn. 4, 10; MONTAG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 12 Rn. 18; SARRAZIN in LENSKI/STEINBERG, Gewerbesteuergesetz, Loseblatt, Köln, § 1 Rn. 9 ff.; SÖHN in KIRCHHOF/SÖHN/MELINGHOFF, Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Heidelberg, § 4 Rn. E 1200 – Steuern.

820 1. Rechtsdogmatische Einordnung der Gewerbesteuer

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 Rn. 62 [1/2012]; WERNSMANN in HHSP., § 3 AO Rn. 428 [5/2011]).

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 Gewerbesteuer 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 ESt-Ermäßigung für gezahlte GewSt. Auch durch die seit 2008 in § 4 Abs. 5b normierte Nichtabziehbarkeit der GewSt als BA wird der Objektsteuercharakter in Frage gestellt (REISS in KIRCHHOF XIII. § 15 Rn. 8; HIDIEN/POHL/SCHNITZER, Gewerbesteuer, 14. Aufl. 2009, 62). 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; aktuell BFH v. 20.9.2012 – IV R 36/10, BStBl. II 2013, 498 (500 f.); 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.

BVerfG v. 15.1.2008 (1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 [37]) sieht ebenfalls in der Gewerbesteuer als Objektsteuer ein Aliud zur Einkommensteuer. Die Rechtfertigung der nur auf gewerbliche Gewinne erhobenen GewSt liege im Äquivalenzprinzip. 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 KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER ua., Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, 2013, § 188 Rn. 18).

2. Steuergegenstand

821

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 Rn. 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 selbständig 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; v. 1.4.1971 – I R 184/69, BStBl. II 1971, 526 [527]; v. 25.10.1984 – IV R 165/82, BStBl. II 1985, 212 [213 f.]; v. 4.10.1988 – VIII R 168/83, BStBl. II 1989, 299 [299]; v. 9.8.1989

– X R 110/87, BStBl. II 1990, 195 [197]; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958 [1960 f.]. 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. 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 DStJ G 35 (2012), 189 (201 ff.).

822 3. Bemessungsgrundlage

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 Rn. 297 ff. [7/2012]; DRÜEN in BLÜMICH, § 7 GewStG Rn. 106 ff. [2/2012]) oder Einkünfte aus einem verpachteten Gewerbebetrieb (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63, BStBl. III 1964, 124 [125]; 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; v. 22.4.1998 – XI R 96/96, BStBl. II 1998, 745 [746]; v. 14.4.2011 – IV R 52/09, BStBl. II 2011, 929 [931]; 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 abzugsfähige 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 Rn. 91 [7/2012]). Gleichgültig ist die Art der Gewinnermittlung.

4. Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer in der Einkommensteuer

823

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. Die hM geht indes weiterhin davon aus, dass es sich um BA handelt und § 4 Abs. 5b lediglich ein Abzugsverbot regelt (s. § 4 Anm. 1966).

5. Steuerermäßigung für gezahlte Gewerbesteuer in der Einkommensteuer

824

Gemäß § 35 ermäßigt sich die ESt auf gewerbliche Einkünfte um das 3,8Fache 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.

6. Verfahrensrechtliche Verknüpfung

825

Der ESt-/Gewinnfeststellungsbescheid ist nicht Grundlagenbescheid des GewStMessbescheids. 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 Rn. 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, Köln 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. Köln 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, Köln, 2. Aufl. 2003, 881; MEINCKE, Erbschaftsteuergesetz, München, 12. Aufl. 2012, Einführung Rn. 2; GEBEL in TROLL/GEBEL/JÜLICHER, Erbschaftsteuergesetz, Loseblatt, München, Einf. Rn. 15, § 3 Rn. 355 und 418, § 10 Rn. 139; KAPP, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Loseblatt, Köln, Einl. Rn. 13; KESS in KIRCHHOF/SÖHN/MELLINGHOFF, Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Heidelberg, § 35b A 38.

Zur Erbauseinandersetzung s. § 16 Anm. 68; s. ferner Schrifttum zu § 35b EStG.

840 1. Steuersystematische Einordnung der Erbschaftsteuer

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 (Begründung 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/Schenkungen (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 XVI. Einf. Rn. 2 [2012]; SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 15 Rn. 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.

2. Einkommensteuerrechtliche Folgen von Erbschaften und Schenkungen

841

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; v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273; v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258; s. hierzu auch Kess in KSM, § 35b Rn. A 44 f. [5/2011]) 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.

Erbaueinandersetzung: Erbfall und Erbaueinandersetzung 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 Gewinnrealisierung/AK führen. Die Erbaueinandersetzung 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]; v. 20.7.1971 – VIII 24/65,

BStBl. II 1972, 170 [171]; v. 9.9.1988 – III R 191/84, BStBl. II 1989, 9 [11]; v. 14.3.2006 – I R 22/05, BStBl. II 2006, 680 [683]; v. 17.2.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641 [643]). 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 Rn. A 40 ff. [5/2011]):

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]; 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 XVI. Einf. ErbStG Rn. 3 [2012]). 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 erbstpf. Erwerb mindert, bei einer wirtschaftlich vergleichbaren Konstellation hingegen nicht.

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. EStSchulden 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; 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.

845 **bb) Berücksichtigung der Erbschaftsteuer in der Einkommensteuer**

Theoretisch lässt sich bei Berücksichtigung der ErbSt in der ESt zum einen danach unterscheiden, ob im Ergebnis 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 Ergebnis (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]; 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 v. 18.7.1972 (VIII R 54/68, BStBl. II 1972, 878 [879]) sowie 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 Stpfl. 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; v. 5.4.1965 – VI 339/63, BStBl. III 1965, 360). 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. erbspfl. 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.

Einstweilen frei.

846–859

V. Verhältnis der Einkommensteuer zur Vermögensteuer

Schrifttum: GEMPER, Die Vermögensteuer im Rahmen der modernen allgemeinen Einkommensteuer, Berlin 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., Tübingen 1980, 454; ALBERS, Die Besteuerung von Vermögen und fundierten Einkünften, in WALTER/PETERSEN (Hrsg.), Staat, Steuern- und Finanzausgleich, FS Heinz Kolms, Berlin 1984, 235; HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, München, 6. Aufl. 2010; BACH/BEZDOSKA, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 68 (2012); HEY/MAITERTH/HOUBEN, Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 583, Bonn 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 02/2013.

1. Außerkrafttreten des Vermögensteuergesetzes zum 31.12.1996

860

Infolge 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 Über-

maßverbot 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).

861 **2. Diskussion um die (Wieder-)einführung der Vermögensteuer/Vermögensabgabe**

Vorschläge zur Wiederbelebung der VSt oder Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe im Vorfeld der Bundestagswahl 2013 werfen erneut die Frage nach Rechtfertigung der VSt und ihrem Verhältnis zur ESt auf. Vorgesehen ist in den VStPlänen ein StSatz von 1 % auf das zu Verkehrswerten bewertete Vermögen von juristischen und natürlichen Personen mit hohen persönlichen Freibeträgen (BACH/BEZDOSKA, 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) stützt 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) soll 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

862 **a) Vermögensteuer als Sollertragsteuer – Bezüge zur Einkommensteuer**

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 ausführlich 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).

b) Vermögensteuer/Vermögensabgabe als Substanzsteuer

863

Wertet man die VSt statt als Sollertragsteuer als Substanzsteuer, ergeben sich keine unmittelbaren Interdependenzen mit der estl. Vorbelastung der Vermögenserträge. Allerdings hat 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.

864–879

VI. 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; DÖRENKAMP, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Diss. Berlin 2004, 151 ff.; HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, München, 6. Aufl. 2010, § 26; STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, Umsatzsteuergesetz, Loseblatt, Köln, Einf. Rn. 810 ff.

1. Steuersystematische Bezüge

880

Die steuersystematischen Bezüge zwischen ESt und Mehrwertsteuer 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, 6. Aufl. 2010, 125):

- Typ der Wertschöpfungsteuer: Besteuerungsgrundlage ist die Bruttowertschöpfung des Unternehmens einschließlich Investitionen.
- Mehrwertsteuer vom Einkommenstyp: StGegenstand ist ebenfalls die Bruttowertschöpfung des Unternehmens einschließlich Investitionen. Die USt auf Investitionen 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 Letztverbrauchers). Ökonomisch entspricht eine USt vom Konsumsteuertyp 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 StSystems 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 Stplf.

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 Sparbereinigung 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 ausf. Voraufgabe Einf. ESt. 1990 Anm. 421, 425 ff. – Stand 2/1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), hat sich heute die Erkenntnis durchgesetzt, dass es im Hinblick auf die unterschiedliche Teleologie beider

Steuern (STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, Einf. UStG Rn. 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 W/G von einem freien Zuordnungswahlrecht ausgeht (hierzu krit. ENGLISH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 17 Rn. 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 Abschluss 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

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 Vorsteuerüber-

Einf. ESt Anm. 882–900 F. Verhältnis ESt zu anderen Rechtsgebieten

schuss 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 RAU/DÜRRWÄCHTER, Einf. UStG Rn. 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 Voraufgabe Einf. ESt. 1990 Anm. 450 – Stand 2/1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

ENGISCH, Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberg 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, Köln 1986, 9 ff.; BALDUS, Die Einheit der Rechtsordnung, Diss. Berlin 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, Köln 1995, 105; TIPKE, Über die Einheit der Steuerrechtsordnung, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Steuern, FS KARL HEINRICH FRIAUF, Heidelberg 1996, 741 ff.; D. FELIX, Einheit der Rechtsordnung. Zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur, Habil. Tübingen 1998; P. KIRCHHOF, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, StuW 2000, 316; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, Köln, 2. Aufl. 2000, 57 ff.; SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 1 Rn. 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 EStRecht in anderen Rechtsgebieten geregelte Sachverhalte (zB Berechnung von Schadensersatz 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 Ablösung von Wertungswidersprüchen kann es erforderlich sein, eine Werteabwägung vorzunehmen (SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 1 Rn. 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 veranlassenen 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 verfassungsgerichtl. 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 begründ-

Einf. ESt Anm. 900–909 F. Verhältnis ESt zu anderen Rechtsgebieten

bar. Ein mit der Forderung nach Einheitlichkeit einhergehender etwaiger Vereinfachungszweck ist den rechtsgebietspezifischen 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 außersteuerlichen 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 Gesetzeswidrigkeit 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 Voraufgabe Einf. ESt. 1990 vor Anm. 451 – Stand 2/1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

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, Finan-*

zen, FS GERHARD WACKE, Köln 1972, 181; MEINCKE, Bürgerliches Recht und Steuerrecht, JuS 1976, 693; WALZ, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Habil. Heidelberg/Hamburg 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. Herne 1983; LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Habil. Bern 1983; WALZ, Die steuerrechtliche Herausforderung des Zivilrechts, ZHR 1983, 281; KNOBBE-KEUK, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, Köln 1986; URBAS, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Diss. Bern 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, Düsseldorf 1988, 369; SCHULZE-OSTERLOH, Zivilrecht und Steuerrecht, AcP Bd. 190 (1990), 139; KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, Eine Grundlagenstudie zur Interpendenz zweier Rechtsgebiete, Habil. Bern 1993 (zum schweizerischen Recht); SCHICK, Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts? – Zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung Steuerrecht – Privatrecht, Diss. Köln 1993, 43 ff.; KLINGELHÖFFER, Die Bedeutung des Steuerrechts bei der Auslegung und Anwendung zivilrechtlicher Normen, DStR 1997, 544; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, Köln, 2. Aufl. 2000, 43 ff.; EIBELSHÄUSER, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, DStR 2002, 1426; SCHÖN, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW 2005, 247; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Köln, § 4 AO Rn. 322–335; SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 1 Rn. 32.

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.

911 **2. Kein Primat des Privatrechts**

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 Voraufgabe Einf. ESt. 1990 Anm. 452–454 – Stand 2/1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). 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, 21. Aufl. 2013, § 1 Rn. 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]; v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [249 f.]; zur Entwicklung der Rspr. s. Voraufgabe Einf. ESt. 1990 Anm. 456 – Stand 2/1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). So soll es dem StGesetzgeber beispielsweise 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 zwi-

schen 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 (HENNRICH, 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 Rn. 324 [10/2011] mwN; aA SCHÖN, StuW 2005, 247 [254]). Soweit im Hinblick auf die stl. Sachgesetzmäßigkeiten 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. Heidelberg/Hamburg 1980, 228 ff.; SCHULZE-ÖSTERLOH, 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, Wiesbaden 1991, 374 ff.; SCHÖN, Steuern im Bereicherungsausgleich, ZHR 155 (1991), 247; HAHN, Das Scheingeschäft im steuerrecht-

lichen Sinne – Zur Dogmatik des § 41 Abs. 2 AO, DSzZ 2000, 433; CREZELIUS, Scheingeschäfte und Strohmanngeschäfte – insbesondere im Steuerrecht, in BAUMANN/VON DICKHUTH-HARRACH/MAROTZKE (Hrsg.), Gesetz, Recht, Rechtsgeschichte, FS Gerhard Otte, München 2005, 39 ff.; HEUERMANN, Simulation im Steuer- und Zivilrecht, DB 2007, 416; PILTZ, Zum Irrtum über Steuerfolgen, in MELLINGHOFF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 677 ff.; WOLLWEBER, Der Steuerirrtum – Zu den Rechtsfolgen steuerlicher Fehlvorstellungen bei Vertragsschluss, in BINNEWIES/SPATSCHECK (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 275 ff.; ENGELBERTH, Rückabgewickelte Verträge am Beispiel von Sale-Lease-Back-Geschäften – Umgang mit unwirksamen Rechtsgeschäften, NWB 2012, 2331; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, Köln, 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 Ergebnis 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 Ergebnis 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; 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; ausf. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 41 AO Rn. 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 Rn. 27 [12012]; 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 ff.).

bb) Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) als Grenze der Beachtlichkeit rechtlicher Gestaltungen

915

Schrifttum: Zur Literatur vor 1990 s. Nachweise Voraufgabe Einf. ESt. 1990 vor Anm. 456 – Stand 2/1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Flick, Mißbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung, in Kirchhof/Offenhaus/Schöberle (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 329 ff.; M. Klein, Die nicht „angemessene rechtliche Gestaltung“ im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO, Diss. Köln 1994; Fischer, Die Umgehung des Steuergesetzes, DB 1996, 644; Lee, Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zueinander, Diss. Waabs 1999; Sieker, Umgehungsgeschäfte – Typische Strukturen und Mechanismen ihrer Bekämpfung, Habil. Tübingen 2001; Gassner, Das allgemeine und das besondere Umgehungproblem im Steuerrecht, in Dreneck/Seer (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 183 ff.; Drüen, 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. Berlin 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, Köln, 2. Aufl. 2012, 1660 ff.; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 5 Rn. 116; 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 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]; v. 28.1.1972 – VIII R 4/66, BStBl. II 1972, 322 [323]; v. 17.4.1974 – II R 4/67, BStBl. II 1974, 521; v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 [277]; v. 12.7.1988 – IX R 149/83, BStBl. II 1988, 942 [943]; v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 214 [215]). Im Besonderen erkennt der BFH einen Grundsatz

Einf. ESt Anm. 915–930 F. Verhältnis ESt zu anderen Rechtsgebieten

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]).

Steuerungseingehung 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 Steuerungseingehung 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 entspricht. 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 Rn. 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 208, 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, Paris 1974; P. KIRCHHOFF, Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, JZ 1982, 305; MITSCHKE, Steuer- und Transferordnung aus einem Guß, Baden-Baden 1985; CH. FRANZ, Einkommensbegriffe im Steuer- und Sozialrecht, StuW 1988, 17; MARTENS, Sozialrechtsnormen im Steuerrecht, StVj. 1989, 199; LEHNER, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Habil. Tübingen 1993; GUT-ACHTEN 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, Köln, 2. Aufl. 2000, 38 ff.; KALTENBORN, Abgaben und Sozialtransfer in Deutschland, München 2003, 29 ff.; JACHMANN, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, Stuttgart ua. 2003, 275 ff.; HINZ, Einkommensteuerrecht und Sozialrecht – Gegensätzlichkeit und Nähe, Diss. Stutt-

gart ua. 2004; MELLINGHOFF (Hrsg.), Steuern im Sozialstaat, DStJG 29 (2006); G. LEISNER, Existenzsicherung im Öffentlichen Recht, Habil. Tübingen 2007, 340–364; LEIBOHM, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts – Zur wechselseitigen Abstimmung von Steuerrecht und Sozialrecht, Diss. Baden-Baden 2011; SEILER, Staatliches Nehmen – Staatliches Geben – Zum wechselbezüglichen Selbststand von Steuer- und Sozialrecht, AöR 136 (2011), 95; SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 1 Rn. 39.

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 sozial-kulturelle Existenzminimum stfrei bleibt (insbes. BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 670/78, BVerfGE 61, 319 [344]; v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 [94 f.]; 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 Ergebnis eigener Arbeit grds. oberhalb des Sozialhilfeniveaus liegen (sog. Lohnabstandsgebot), s. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 1 Rn. 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.

Einkommen als Maßgröße einkommensteuerlicher und sozialhilferechtl. Leistungsfähigkeit/Bedürftigkeit:

► *Bereinigung des einkommensteuerlichen Einkommens um sozialrechtliche Transfers:* Aus dem stl. Einkommensbegriff sind sozialrechtl. Transfers auszuschneiden, 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:

Einf. ESt Anm. 930–940 F. Verhältnis ESt zu anderen Rechtsgebieten

- 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 zutreffend 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 Begründung 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, München 2005, 125 ff.; BECK/DOBLER in BECK/DEPRÉ, Praxis der Insolvenz, München, 2. Aufl. 2010, § 35 Rn. 39 ff.; KAHLERT/RÜHLAND, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, Köln, 2. Aufl. 2011, 653–702; ROTH, Insolvenzsteuerrecht, Köln 2011, 329 ff.; HÖLZLE, Konkurrenz von Steuerrecht und Insolvenzrecht, BB 2012, 157; KELTERBORN, Die große dreistufige Insolvenzrechtsreform und deren steuerliche Auswirkungen, BB 2012, 159; WAZA/UHLÄNDER/SCHMITTMANN, Insolvenzen und Steuern, Herne, 10. Aufl. 2014; FROTSCHER, Besteuerung bei Insolvenz, Frankfurt am Main, 8. Aufl. 2013; HANNIG, Insolvenz und Steuern. Grundlagen der Insolvenzanfechtung, SteuerStud 2014, 217; KAHLERT, Insolvenzrecht und Steuern – Gemeinsam für ein wettbewerbsfähiges Insolvenzrecht, ZIP 2014, 1101.

Bedeutung der Insolvenzeröffnung: Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bewirkt in estl. Hinsicht keine Trennung des Vermögens des Insolvenzschuld-

ners 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 Veranlagungszeitraums gem. § 38 AO iVm. § 36 ab, sondern auf den einzelnen unselbständigen Besteuerungstatbestand, zB die Veräußerung einzelner WG (BFH v. 16.5.2013, BStBl. II 2013, 759). Liegt diese nach der Insolvenzeröffnung, handelt es sich insoweit bei der Steuerforderung um eine Masseverbindlichkeit; abweichend der I. Senat (BFH v. 23.2.2011, BStBl. II 2011, 822), wonach es darauf ankommen soll, wann der zugrundeliegende zivilrechtliche Sachverhalt verwirklicht wurde. Krit. 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 Rn. 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 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

Einf. ESt Anm. 940–950 F. Verhältnis ESt zu anderen Rechtsgebieten

wie Abzüge vom Gesamtbetrag der Einkünfte (SA, außergewöhnliche Belastung, persönliche Freibeträge). Die Zuordnung stiller Reserven wird nicht nach zeitanteiliger 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, 2. Aufl. 2011, 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.

950

V. Einkommensteuer und Strafrecht

Schrifttum: CLASSEN, Besteuerung des Unrechts. Das Wirklichkeitsprinzip des § 40 AO im Lichte der Einheit der Rechtsordnung, Diss. Bonn 1981; J. LANG, Geschenke, Spenden, Schmiergelder im Steuerrecht, JbFStR 1983/84, 195; VON CRAILSHEIM, Die steuerrechtliche Behandlung von Schmiergeldzuwendungen, Diss. Bayreuth 1987; WOHLFAHRT, Ertragsteuerliche Erfassung deliktischen Vermögenserwerbs, StBp. 1989, 184; BOLDT, Schmiergelder im Einkommensteuerrecht, Diss. Frankfurt am Main ua. 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.

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. FG Hamburg v. 18.6.2012 – 6 K 181/11, EFG 2012, 2093) 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, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 722; mit anderer Begründung § 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 Begüns-

Einf. ESt Anm. 950–999 F. Verhältnis ESt zu anderen Rechtsgebieten

tigungstatbestand und seine Teleologie. § 40 AO ist richtigerweise nicht auf StVergünstigungen anwendbar (ebenso ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 5 Rn. 109; aA KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 40 AO Rn. 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, *Finanz-Archiv* 20 (1959/1960), 151; VOGEL, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm. Eine Untersuchung über die Grundfragen des so genannten internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts, Frankfurt 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, Deventer ua. 1989; VOGEL, Über ‚Besteuerungsrechte‘ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik*, FS Franz Klein, Köln 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?, *IStR* 2002, 609; SCHÖN, Tax Competition in Europe – The National Perspective, *European Taxation* 2002, 490; TEATHER, The Benefits of Tax Competition, *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, *IStR* 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, Amsterdam ua. 2013, 257; LANG, Rechtsquellen und Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, *DStJG* 36 (2013), 7; LANG, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, Wien, 2. Aufl. 2013; LEHNER, Internationale Reichweite staatlicher Besteuerungshoheit, in ISENSEE/KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. XI, Heidelberg, 3. Aufl. 2013, § 251; SHAVIRO, Fixing U.S. International Taxation, Oxford 2014; VALTA, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, Tübingen 2014; ISMER, Die Bedeutung des einfachgesetzlichen Systems für die finanzgerichtliche Rechtsfindung, in FISCHER/MELINGHOFF (Hrsg.), *FS Heinrich List*, Stuttgart 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.

Gesamtdarstellungen: KLUGE, *Das Internationale Steuerrecht – Gemeinschaftsrecht – Außensteuerrecht – Abkommensrecht*, München, 4. Aufl. 2000; REITH, *Internationales Steuerrecht – Handbuch zum Doppelbesteuerungs- und Außensteuerrecht und zu Gestaltungen grenzüberschreitender Investitionen*, München 2004; SCHEFFLER, *Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, München, 3. Aufl. 2011; MÖSSNER, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, Köln, 4. Aufl. 2012; HAASE, *Internationales und Europäisches Steuerrecht*, Heidelberg, 4. Aufl. 2014; FROTSCHER, *Internationales Steuerrecht*, München, 4. Aufl. 2015; WASSERMAYER/RICHTER/SCHNITGER, *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, Köln, 2. Aufl. 2015; WILKE/WEBER, *Lehrbuch Internationales Steuerrecht*, Herne, 13. Aufl. 2016; JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, München, 8. Aufl. 2016; SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht; Außensteuerrecht – Doppelbesteuerungsrecht*, Köln, 4. Aufl. 2017.

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 verfahrensrechtlichen Vorschriften (LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rn. 3; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 1.1 ff. je mwN; ein engeres Verständnis legt zugrunde etwa M. LANG, DStJG 36 (2013), 7). Er umfasst zunächst das einschlägige Völkerrecht (Internationales Steuerrecht im engeren Sinne; zu diesem Begriff etwa BÜHLER, FinanzArchiv 20 [1959/1960], 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 im weiteren Sinne 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 Steuerrechts (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, Rn. 1.5).

Das internationale Steuerrecht ist kein Kollisionsrecht (vgl. LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rn. 3; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 1.1 ff. je 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.

1001 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 beispielsweise 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 Ansässig-

keit (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 beispielsweise die USA eine unbeschränkte StPflcht ihrer Staatsangehörigen unabhängig von deren Ansässigkeit vor (vgl. etwa ISMER/RIEMER in REIMER/RUST, 4. Aufl. 2015, Art. 4 Rn. 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 verwirklichten 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 Rn. 42). Abzugrenzen ist die Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip in Reinform von einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, 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

1002

Der Begriff der (internationalen) Doppelbesteuerung im weiteren Sinne bezeichnet den doppelten Steuerzugriff auf dasselbe Steuersubstrat durch zwei verschiedene Staaten (allgemein dazu MÖSSNER, DStJG 8 [1985], 135 [137]). Üblicherweise wird der Begriff auch im Sinne einer internationalen Mehrfachbesteuerung gebraucht und über doppelte Steuerzugriffe hinaus ganz allgemein auf mehrfache Steuerzugriffe auf dasselbe Steuersubstrat durch mehrere Staaten 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 Rn. 7; VOGEL, DStZ 1997, 269; OECD-MK, Einleitung Rn. 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 Rn. 9).

Diese Begriffsverständnisse sind nicht unproblematisch. Erstens verlangen sie beide die Erfassung in demselben Zeitraum (krit. etwa FROTSCHER, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, Rn. 5). Das Erfordernis der Zeiraumidentität ist aber zumindest so lange unschädlich, wie der Ausdruck „Doppelbesteuerung“ kein Rechtsbegriff ist. 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, Rn. 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.

1003 b) Ursachen der Doppelbesteuerung

Juristische Doppelbesteuerungen haben als Hauptursache erstens das Nebeneinander von unbeschränkter StPflcht einerseits und beschränkter StPflcht 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 StPflchten zurückzuführen sein. Dazu kann es kommen, wenn die beiden Staaten zwar dasselbe Anknüpfungsmerkmal für die unbeschränkte StPflcht 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 StPflcht kann aber auch dadurch entstehen, dass die Staaten mehrere Anknüpfungsmerkmale für die unbeschränkte StPflcht 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, Rn. 4 ff.; PROKISCH in KSM, § 34c EStG Rn. A2 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 Rn. 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 indes 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, Rn. 34 ff.; LEHNER in ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 28; PROKISCH in KSM, § 34c EStG A 28 [4/2011]; SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Systematik Rn. 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, Rn. 21 f.; dazu näher Anm. 497; LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rn. 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 ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 28 ff.; PROKISCH in KSM, § 34c EStG 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 Staats.

Nach allgemeinem Völkerrecht sind Doppelbesteuerungen ebenfalls grds. zulässig (LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rn. 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 ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 20). 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 Rn. 13; VOGEL, *Der räumliche Anwendungsbereich*

der Verwaltungsrechtsnorm, 1965, 101 ff.; unzutreffend rezipiert bei ENGLISH/KRÜGER, ISr 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 Rn. 1; s. auch KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, B 32; SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Systematik Rn. 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 ausländ. 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 Rn. 9; SCHMIDT, 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 [1959/1960], 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 Rn. 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 Zeitraumentität, 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 Rn. 154; KOFLER, BIT 2012, 77). Dasselbe gilt für die Anrechnung gem. § 12 Abs. 1 AStG, wonach Stpfl., denen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung die Einkünfte einer niedrig besteuerten ausländ. Gesellschaft zugerechnet werden, die von der Gesellschaft gezahlten Steuern anrechnen kann; § 10 Abs. 1 AStG sieht insoweit ein Wahlrecht vor, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallenden Steuern 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

Schrifttum: JOCHIMSEN, Der Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen – die (Ab)Wege der OECD – Anmerkungen zum Bericht zu Aktionspunkt 6 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2014, 865; NAUMANN/GROB, 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; KROPPEM/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-erlaeuterung-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; GROB, Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise – Der G20/OECD-Abschlussbericht zu Maßnahme 13 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2016, 359; HERMENS/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, Köln 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-HEB, 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, Berlin ua. 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/SZUDOCZY, 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.

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, 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 aus-

drücklich 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 steuerlich vorteilhaften Regelungen von der Besteuerung im Ausland abhängig gemacht wird (korrespondierende Besteuerung). So ist beispielsweise die Dividendenfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG gemäß S. 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 insbesondere in § 4i, wonach Sonderbetriebsausgaben 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 Steuerpflichtigen mindern, die bei ihm sowohl der inländischen 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; krit. ROSENBLUM, Tax Law Review 53 [1999], 137 [164]; sowie speziell für die DBA LANG, IStR 2002, 609 [611 f.]; SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Systematik Rn. 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/KAMPERMANN, IStR 2017, 638; zu den Auswirkungen auf die DBA ISMER in LÜDCKE, Aktuelle 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, Rn. 72; zur darin liegenden sprachlichen Unschärfe ISMER in LÜDCKE, 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 na-

mentlich 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 BS-Definition insbes. mit Blick auf den Einsatz von Kommissionären und die künstliche Aufspaltung von Geschäftsaktivitäten vorgeschlagen, die ab 2017 Eingang in das OECD-MA finden werden. 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 Hinzurechnungsbesteuerung (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; VERHOEG/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 BROE/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 Betriebsstätte; s. VAN DER HAM/RETZER, IStR 2016, 749; SCHMIDT-HEB, IStR 2016, 165; WAGEMANN, IWB 2016, 14;
- Aktionspunkte 8-10: Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung; dazu etwa KROPPEL/RASCH, IWB 2015, 828;
- Aktionspunkt 11: Messung und Monitoring von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung;
- Aktionspunkt 12: Verpflichtung der Steuerpflichtigen 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/GROB, IStR 2014, 792; GROB, IStR 2016, 359;
- 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/QUILITZSCH, DStR 2017, 281).

1008 5. Rechtsquellen

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 inländischer Steuerpflichtiger 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 Begründung der unbeschränkten und beschränkten StPflcht 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, DStJG 36 [2013], 7 [8 ff.]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 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/RIEMER in REIMER/RUST,

4. Aufl. 2015, Art. 28 OECD-MA Rn. 7 ff.; ENGELSCHALK in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 28 OECD-MA Rn. 4 ff.).

Einstweilen frei

1009–1014

II. Innerstaatliche Regeln

Schrifttum: LEHNER, Internationale Reichweite staatlicher Besteuerungshoheit, in ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XI, Heidelberg, 3. Aufl. 2013, § 251; HECHTNER, Die Anrechnung ausländischer Steuern im System der Schedule nach den Änderungen durch das JStG 2009, BB 2009, 76.

1. Begründung der deutschen Steuerpflicht

a) Unbeschränkte Steuerpflicht

aa) Anknüpfungsmerkmale

1015

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 ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 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 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 Konsulsbeamten 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 – 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.

bb) Rechtsfolge: Grundsätzlich Welteinkommensprinzip

1016

Rechtsfolge der unbeschränkten StPfl. ist die Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip (s. Anm. 1001). Danach ist es für die deutsche Einkommens-

besteuerung, 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

1018 **aa) Anknüpfungsmerkmale**

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).

1019 **bb) Rechtsfolge: Grundsätzlich Territorialitätsprinzip**

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).

1020 **cc) Sonderproblem der erweiterten beschränkten Steuerpflicht**

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 ein unbeschränkt StPfl. behandelt zu werden. Dies erlaubt insbesondere eine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, die weitergeht als bei der beschränkten StPflcht nach §§ 1 Abs. 4, 49 EStG. Voraussetzung der Norm, die auf die Entsch. des EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – SCHUMACKER, Slg. 1995, I-225 (s. Anm. 413, 490 f.) 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 StPflcht. 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 StPflcht.

Einstweilen frei

1022–1029

2. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen**a) Anrechnungsmethode**

1030

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 Ausländertätigkeitserlass (BMF v. 31.10.1983 – IV B 6 - S 2293 - 50/83, BStBl. I 1983, 470; dazu § 34c Anm. 176).

1032 **3. (Ersatz-)Realisation durch Lösung der territorialen Verbindung zum Inland**

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.

1033–1034 Einstweilen frei

III. DBA

Schrifttum: Gesamtdarstellungen: SCHÖNFELD/DITZ, Doppelbesteuerungsabkommen, Köln 2013; REIMER/RUST (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Alphen aan den Rijn, 4. Aufl. 2015; VOGEL/LEHNER, DBA, München, 6. Aufl. 2015; HAASE, AStG/DBA, Heidelberg, 3. Aufl. 2016; 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, Herne/Berlin (Loseblatt); STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, Bonn (Loseblatt); WASSERMEYER, DBA-Kommentar, München (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; LEHNER, Treaty Override ist nicht verfassungswidrig – Anmerkung zum Beschluss des BVerfG v. 15.12.2015 – BVerfG 2 BvL 1/12, IStR 2016, 217; FROTSCHER, Treaty Override – *causa finita?*, IStR 2016, 561; FUNKE, Keine Abwägung im Auswärtigen – Zugleich Bemerkungen zur „Treaty Override“-Entscheidung des BVerfG, DÖV 2016, 833; MUSIL, Treaty Override nach der Entscheidung des BVerfG, FR 2016, 326, FR 2016, 297; HUMMEL, Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, IStR 2016, 335; SCHERER, Treaty Override und Unionsrecht – ein Versuch, IStR 2016, 741; KOFLER/RUST, Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144.

1. Grundlagen

a) DBA als völkerrechtliche Verträge

1035

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, zuletzt BMF v. 18.1.2017 – IV B 2 - S 1301/07/10017 - 08 [Stand der DBA und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2017], abrufbar auf der Webseite des BMF, 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.

b) Zustandekommen

1036

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 Rn. 2 ff.; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 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 Rn. 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 Bundesgesetzblatt 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 Rn. 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 Rn. 7 ff.).

1037 c) Funktionsweise: Begrenzung des innerstaatlichen Steueranspruchs (Schrankenwirkung)

Die Funktion von DBA liegt darin, dass sie den innerstaatlichen Steueranspruch begrenzen (Schrankenwirkung; LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rn. 64; SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Systematik Rn. 22). 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 Rn. 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 Rn. 43 f.).

Das Prüfungsschema für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte ergibt sich unmittelbar aus dieser Funktion der DBA (ähnlich, aber nur zweistufig SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Systematik Rn. 23): 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

Schrifttum: LÜDICKE, Überlegungen zur deutschen Abkommenspolitik, Baden-Baden 2008; YAFFAR/LENNARD, An Introduction to the Updated UN Model (2011), BIT 2012, 590; DITZ/SCHÖNFELD, Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkom-

men, DB 2013, 1437; LÜDICKE, Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2013, Beihefter, 25; DAURER, Tax Treaties and Developing Countries, Intertax 2014, 695; ARNOLD, The UN Committee of Experts and the UN Model: Recent Developments, BIT 2017, 131.

a) OECD-Musterabkommen (OECD-MA)

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 Rn. 32; SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Systematik Rn. 26 ff.; WASSERMEYER in WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 OECD-MA Rn. 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 und 2014 in das Musterabkommen und den zugehörigen Kommentar aufgenommen. Für das Jahr 2017 ist eine sehr weitreichende Anpassung vorgesehen, mit der die Erg. des BEPS-Prozesses (Anm. 1007) in das OECD-MA aufgenommen werden sollen (s. dazu etwa ISMER in LÜDICKE, Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht, 2016, 23).

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 Rn. 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 GABARINO, 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 Rn. 123a ff., 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 zweifel-

haft. 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 (UN-MA)**

Das Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA), das zuletzt im Jahre 2011 überarbeitet wurde (dazu YAFFAR/LENNARD, BIT 2012, 590; zu aktuellen Entwicklungen ARNOLD, BIT 2017, 131), 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, Intertax 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 wiederum den Bedürfnissen der Entwicklungsländer Rechnung trägt; dieser ist abrufbar im Internet unter www.un.org/en/development/desa/publications/double-taxation-convention.html.

1040 c) **Deutsche Verhandlungsgrundlage**

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 niedriger Besteuerung entgegenwirken sollen.

1041 Einstweilen frei

3. Struktur und wesentliche Inhalte von DBA

Schrifttum: 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, München 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, Paris 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, Frei-

stellungsmethode 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.

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, 2013, Systematik Rn. 33 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, so wie 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 deutschen 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. Derzeit gibt es auf der Ebene der OECD Bestrebungen, diese Grundregel zum persönlichen Anwendungsbereich um eine Vorschrift zur Schließung von bestimmten Lücken bei der Abkommensberechtigung durch Art. 1 Abs. 2 OECD-MA zu ergänzen (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 Rn. 16 und 20f.). 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 Rn. 36; sowie die Diskussion bei LÜDICKE, Überlegungen zur deutschen Abkommenspolitik, 2008, 14f.), 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), Aufsichtsrats- 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 beispielsweise 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 Rn. 81) deutlich formuliert, „nur oberflächlich und zufällig“. Daher kann beispielsweise eine PersGes. anders als im deutschen innerstaatlichen Recht Einkünfte haben, die unterschiedlichen Einkunftsarten unterfallen, auch wenn sich darunter solche aus Unternehmensgewinnen befinden; die Infektionstheorie des innerstaatlichen Rechts gilt nicht (HEMMELRATH in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 7 OECD-MA Rn. 36;

WASSERMEYER in WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Art. 7 OECD-MA Rn. 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. ISMER/RIEMER in REIMER/RUST, 4. Aufl. 2015, Art. 4 OECD-MA Rn. 36 – vorausgesetzt; sie geht der Anwendung des Abkommens grds. voraus (so LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rn. 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. DÜRRSCHMIDT in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rn. 4 ff.): 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. ISMER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rn. 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.

d) Methodenartikel

1045

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat wird durch die Methodenartikel (Art. 23A OECD-MA 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 VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rn. 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. DÜRRSCHMIDT in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rn. 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 VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 24 OECD-MA Rn. 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 Anm. 1054). Dies sind erstens die Verständigungsverfahren iS nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA (dazu etwa BECKER, DStJG 36 [2013], 167 [169 ff.]; LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 OECD-MA Rn. 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 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 Rn. 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 Rn. 3, 315 ff.; SEER, DSStJG 36 (2013), 337.

Internationaler Informationsaustausch in Steuersachen wird durch Art. 26 OECD-MA – sowie eine Vielzahl parallel anwendbarer Instrumente, Anm. 1053 f.; BOZZA-BODDEN, DSStJG 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 Auskunftsklausel). 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 Auskunftsorten 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 Vorschrift 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 Rn. 5 ff.).

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 BROE/LUTS, Intertax 2015, 122; s. zuvor etwa GOSCH, DSStJG 36 [2013], 201; PROKISCH in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 OECD-MA Rn. 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, DSStJG 36 [2013], 201 [209 f.]). Andere Vorschläge reichten von

1047

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.

Der OECD Bericht zum Aktionspunkt 6 schlägt nunmehr die Einfügung zweier neuer Regelungen in das OECD-MA vor (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

Schrifttum: GEBERTH, OECD: Multilaterales Instrument zur Anpassung von DBA veröffentlicht (Aktionspunkt 15), GmbHHR 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; VALENTE, Action 15: Release of Multilateral Instrument, Intertax 2017, 219; SCHÖN, Seminar E (IFA/OECD): Das Multilaterale Instrument, IStR 2017, 681.

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, GmbHHR 2016, R 381; sowie zuvor KLEIST, Intertax 2016, 823; SCHÖN, IStR 2017, 681; VALENTE, Intertax 2017, 219). 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.

1049 4. Auslegung von DBA

Schrifttum: PROKISCH, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1994, 52; DÖRR/SCHMALENBACH (Hrsg.), Vienna Convention on the Law of Treaties: A

Commentary, Berlin ua. 2012; IPSEN (Hrsg.), Völkerrecht, München, 6. Aufl. 2014; GABARINO, Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary, Cheltenham 2016.

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 Rn. 95 ff.; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 19.49 ff.; SCHÖNFELD/HÄCK in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Systematik Rn. 76 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 Zahlung 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 unterschiedlichen Verständnissen dessen, wann der Zusammenhang etwas anderes erfordert (dazu ausführlich DÜRRSCHMIDT in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 3 OECD-MA Rn. 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 ISENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 251 Rn. 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 Rn. 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

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,

1050

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 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 Rn. 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/GRADL, 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, das Ergebnis des Vorrangs des innerstaatlichen Gesetzes nicht zwingend auch im Verfahrensrecht umgesetzt werden muss: Denn § 175a AO sieht eine Umsetzungspflicht für Verständigungsvereinbarungen und Schiedsvereinbarungen vor, die nicht unter dem Vorbehalt von *treaty overrides* steht. Dies deutet eigentlich auf einen verfahrensrechtlich gesicherten Vorrang der DBA hin, wenn nicht § 177 AO angewendet wird (Rechtslage entsprechend dem *treaty override* als nach innerstaatlichem Recht materiellrechtlich richtige Rechtslage). Weitergehend ist innerhalb der EU die Streitbeilegungsrichtlinie zu beachten. Die Ergebnisse dieses Streitbeilegungsmechanismus dürften am Anwendungsvorrang des Unionsrechts teilhaben. Da für die Entscheidung nur das jeweilige DBA, nicht aber der *treaty override* maßgeblich ist, kommt es zu im Anwendungsbereich der Richtlinie zu einem Anwendungsvorrang der DBA, sobald

eine entsprechende Entscheidung 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

Schrifttum: 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; LAPPAS/RUCKES, Die praktische Umsetzung des Common Reporting Standards in Deutschland, IStR 2016, 364; CZAKERT, Der Informationsaustausch zu Tax Rulings, IStR 2016, 985; DÖLKER, Maßnahmen zur Schaffung von Steuertransparenz durch Amtshilfe und Informationsaustausch unter Steuerbehörden verschiedener Länder sowie durch nationale Gesetze in Deutschland, BB 2017, 279.

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 Rn. 27a ff.; SEER in TIPKE/KRUSE, § 117 AO Rn. 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 Steuererlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuererlich-

keit 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 Rn. 1 ff.).

Rechts- und Amtshilfeabkommen hat die Bundesrepublik Deutschland mit einigen europäischen Staaten abgeschlossen (s. die Nachweise bei SEER, in TIPKE/KRUSE, § 117 AO Rn. 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, IStR 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. dazu LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 OECD-MA Rn. 300).

1055 e) Weitere zwischenstaatliche Vereinbarungen

Schrifttum: 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, München 2006, 41; AUST, *Modern Treaty Law and Practice*, Cambridge 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; LANG/PISTONE/SCHUCH/STARINGER/STARCK (Hrsg.), *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, Amsterdam 2012; KAUR/KOSTERS, *External Factors in Tax Policy: International Obligations*, BIT 2012, 60; ISMER/ENDRES/PIOTROWSKI, Seminar I: Besteuerung und Nichtsteuerungsverträge, IStR 2014, 716; SIMONIS, BIT's and Taxes, Intertax 2014, 234; ISMER/PIOTROWSKI, A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes?, Intertax 2016, 348.

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 Gewährleistung 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.]; allgemein 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

1060 1. Veranlagungsform

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.

1061 2. Quellensteuerermäßigungen und -ausschluss nach DBA und Unionsrecht

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 VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor 10–12 OECD-MA Rn. 55 f. 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 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 VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10-12 OECD-MA Rn. 55 ff.).

1063 4. Zuständigkeiten

Sachlich zuständig ist grundsätzlich das Finanzamt. Allerdings sind die Sonderregeln in § 5 FVG zu beachten, der einen umfangreichen Katalog an Sonder-

zuständigkeit für das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.) vorsieht. Das BZSt hat demnach insbesondere die Aufgabe: Mitwirkung an Außenprüfungen (Abs. 1 Nr. 1); die Entlastung von deutschen Quellensteuern (Erstattungen und Freistellungen) in den Fällen der §§ 43b und 50g EStG sowie auf Grund von DBA (Abs. 1 Nr. 2); die Ausübung der Funktion der zuständigen Behörde auf dem Gebiet der steuerlichen Rechts- und Amtshilfe und bei der Durchführung von Verständigungs- und Schiedsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen und der EU-Schiedskonvention, soweit das zuständige Bundesministerium seine Befugnisse in diesem Bereich delegiert (Abs. 1 Nr. 5) sowie die Wahrnehmung von Aufgaben beim internationalen Informationsaustausch und beim *Country-by-Country-Reporting* (Abs. 1 Nr. 5a–5f).

Die örtliche Zuständigkeit ist für die Einkommensteuer in § 19 AO geregelt. Danach sind grundsätzlich der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt maßgeblich. Sonderregelungen, wenn keine Ansässigkeit im Inland besteht, finden sich in Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 der Vorschrift. 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.

