

## **§ 8 Fremdbestimmte Steuerwirkungen und Subjektsteuerprinzip – Juristische Grenzfälle des Zusammenhangs von steuerauslösender Handlung und Steuerbelastung**

*Sebastian Heinrichs*

*Kurzbeschreibung der Dissertation von Sebastian Heinrichs an der Universität Heidelberg, betreut und erstbegutachtet von Prof. Dr. Ekkehart Reimer, zweitbegutachtet von VorsRiBFH Prof. Dr. Bernd Heuermann, Vorsitzender des Prüfungsausschusses Prof. Dr. Hanno Kube. Förderung durch ein Promotionsstipendium der Studienstiftung des deutschen Volkes. Matthias-Erzberger-Wissenschaftspreis 2018 der Steuerberaterkammer Nordbaden.*

Die Dissertation beschäftigt sich mit einem Problem, das sowohl in der Steuerrechtswissenschaft als auch in der steuerlichen Beratungspraxis als dringend wahrgenommen wird: Der Steuerzahler ist nicht immer derjenige, der ursächlich für die Steuerbelastung ist („Der eine macht’s, der andere muss zahlen“). Ziele der Arbeit sind die grundlegende wissenschaftliche Durchdringung des Problems, die Verknüpfung vermeintlich verschiedener Problemkreise und eine Systematisierung der Verhältnisse zwischen Verursacher der Steuerlast und Steuerpflichtigem.

Dabei wird im ersten Hauptteil der Arbeit das Steuerrecht auf allgemeine Aussagen zu diesem Problem durchsucht. Eine Schlüsselstellung nimmt hierbei zum einen die aus dem Markteinkommensprinzip abgeleitete Dispositionsbefugnis ein, wie sie von Ruppe 1979 bereits als grundlegendes Zurechnungsmerkmal für Einkünfte erkannt wurde, zum anderen der (Handlungs- und Erfolgs-) Tatbestand des § 2 EStG, der verwirklicht sein muss. Schon aus den Grundprinzipien des einfachen Steuerrechts folgt daher, dass ein Zusammenhang zwischen Handlung und Erfolg, zwischen Disposition und Steuerwirkung bestehen muss. Bestätigt wird diese Erkenntnis durch einen Blick auf die Paralleldiskurse über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Begründung von Haftung für Steuerschulden.

Der zweite Hauptteil ist eine Phänomenologie der vier Referenzfelder der Arbeit: Fremdbestimmung in der Kapitalgesellschaft (z.B. § 8c KStG), in der Personengesellschaft (z.B. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG), bei Kontinuität wahrenenden, illiquiden Übertragungsvorgängen (z.B. § 6 Abs. 3, Abs. 5 EStG und im UmwStG) und in der zusammenveranlagten Ehe. Jedes Referenzfeld kennt dabei einen eigenen Regelungszusammenhang:

Bei Kapitalgesellschaften sorgt das Trennungsprinzip für ein grundsätzliches Verbot der Bezugnahme auf die Gesellschafter, das aber immer öfters durchbrochen wird. Zulässig kann die Durchbrechung nur bei Wahrung der gesellschaftsrechtlich begründeten, durchgreifenden Dispositionsmöglichkeit sein. Bei Personengesellschaften hingegen ergeben sich fremdbestimmte Steuerwirkungen in erster Linie durch die Konkurrenz von gesellschafts- und gesellschafterbezogenen Besteuerungselementen, wobei die Arbeit aufgezeigt, dass und wie diese Friktionen überwunden werden könnten. Die Fremdbestimmung durch die mögliche Verletzung von Behaltensfristen bei illiquiden Übertragungsfällen ist in den meisten Fällen Folge eines Kompromisses zwischen subjektbezogener Besteuerung der stillen Reserven einerseits und Vorsichts- und Realisationsprinzips verbunden mit der Förderung von unternehmerischer Kontinuität andererseits. Angesichts der Unentgeltlichkeit oder der im Gegenzug gewährten gesellschaftsrechtlichen Beteiligung mögen zwar ein Näheverhältnis und damit auch eine Dispositionsbefugnis im Einzelfall bestehen; die gesetzliche Ausgestaltung ist aber regelmäßig unnötig streitanfällig. Die Arbeit zeigt dabei auch auf, wie der Gesetzgeber seine Regelungsziele erreichen und dennoch Fremdbestimmung vermeiden könnte. Im letzten Referenzfeld schließlich wird anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Ehegattenbesteuerung aufgezeigt, wie sich auch der Leitgedanke der Dispositionsbefugnis in der ehelichen Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs feststellen lässt.

Die Ergebnisse der Phänomenologie werden im letzten Hauptteil vor den Vorgaben des Leistungsfähigkeits-, des Markteinkommens- und des Rechtsstaatsprinzips reflektiert. Im Rahmen des Leistungsfähigkeitsprinzips ist Fremdbestimmung in erster Linie eine Frage der richtigen Bestimmung des Subjekts der Leistungsfähigkeit. Hier lässt sich zwar festhalten, dass das Individuum stets das ultimative und alleinige Subjekt der Leistungsfähigkeit zu sein hat und deshalb die Anknüpfung an Fremdverhalten an sich unzulässig ist. Es lässt sich aber in vielen Referenzfällen auch ein

Übereinander von Leistungsfähigkeit wie bei der Kapitalgesellschaft und ihren Anteilseignern, ein Nacheinander von Leistungsfähigkeit bei der Übertragung stiller Reserven oder ein Miteinander von Leistungsfähigkeit in der ehelichen Gemeinschaft feststellen. Durch eine geschärfte Kalibrierung bei der Subjektbestimmung für Zwecke der Leistungsfähigkeit erhebt die Dissertation auch Anspruch darauf, einen Beitrag zur Fortentwicklung der steuerlichen Dogmatik zu leisten.

Stärkster Referenzrahmen für steuerliche Fremdbestimmung ist aber das Rechtsstaatsprinzip. Da der Fiskalzugriff vorhersehbar und vorausberechenbar sein muss, ist eine Bezugnahme auf Fremdhandlungen zur Wahrung der Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen grundsätzlich unzulässig. Da die rechtsstaatliche Dogmatik traditionell aber nur Schutz vor Handlungen des Staats, nicht aber von Privaten bietet, kommt hier das Rechtsstaatsprinzip nach klassischem Verständnis an seine Grenzen. Die Dissertation zeigt auf, wie dennoch bestimmte rechtsstaatliche Mindestvorgaben für die staatliche Anknüpfung an die Handlungen Privater zu setzen und einzuhalten sind.