

HEIDELBERGER BEITRÄGE ZUM FINANZ- UND STEUERRECHT
Heidelberg Working Paper Series on Public Finance and Tax Law
Paul Kirchhof/Hanno Kube/Reinhard Mußgnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.)

Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre

50 Jahre Institut für Finanz- und Steuerrecht

Seit der Gründung im Jahr 1966 widmet sich das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht dem Recht der öffentlichen Finanzen in all seinen Facetten: dem in- und ausländischen Steuerrecht, dem Finanzverfassungsrecht, dem Haushaltsrecht und dem kommunalen Finanzrecht.

Der vorliegende Band zeichnet die Geschichte des Instituts anlässlich seines 50-jährigen Bestehens nach. Er dokumentiert wesentliche Ereignisse und Forschungsarbeiten. Ehemalige und gegenwärtige Institutsangehörige skizzieren in kurzen Beiträgen Themen, Ideen und Einsichten, die sie mit ihrer Arbeit am Institut verbinden.

lehmanns
media

 Lehmanns Media
Helmholtzstraße 2-9
10587 Berlin
www.lehmanns.de
19,95 €

ISBN 978-3-86541-889-0

Kirchhof/Kube/Mußgnug/Reimer (Hrsg.) – Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre

HEIDELBERGER BEITRÄGE ZUM FINANZ- UND STEUERRECHT

Heidelberg Working Paper Series on Public Finance and Tax Law



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT


Paul Kirchhof/Hanno Kube/Reinhard Mußgnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.)

Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre

50 Jahre Institut für Finanz- und Steuerrecht



HFSt 4



Paul Kirchhof/ Hanno Kube/ Reinhard Mußnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.),
Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt (4) 2016, Seite.

© beim Autor

Umschlagsgestaltung: Atelier Peter Nardo, Mannheim

Druck: docupoint GmbH, Magdeburg

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliografische Daten sind im
Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Herausgeber:

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Institut für Finanz- und Steuerrecht

ISBN 978-3-86541-889-0

Lehmanns Media, Berlin 2016

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

www.lehmanns.de

Inhalt

| | |
|---|----|
| Vorwort | 5 |
| Zum Geleit..... | 7 |
| <i>Christian Hattenhauer</i> | |
| § 1 Historische Perspektiven: Das Finanz- und Steuerrecht an der Universität Heidelberg | 9 |
| <i>Hanno Kube/Ekkehart Reimer</i> | |
| § 2 Fünfzig Jahre Steuerrechtswissenschaft..... | 41 |
| <i>Paul Kirchhof</i> | |
| § 3 Das Steuerrecht erkennen, die Finanzverfassung prägen | 61 |
| <i>Reinhard Mußnug</i> | |
| § 4 Vom Umgang mit Menschen als Bedingung wissenschaftlichen Wirkens | 65 |
| <i>Christian Seiler</i> | |
| § 5 Maßstäbe der Steuerbelastung, Maßstäbe der Steuerverteilung und ihr Verhältnis zueinander..... | 69 |
| <i>Hanno Kube</i> | |
| § 6 Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als besonders strenger Grundsatz der gesetzlichen Rechtsfolgenbestimmtheit | 77 |
| <i>Peter Merz</i> | |
| § 7 Dekonstruktion der juristischen Person | 81 |
| <i>Ulrich Palm</i> | |
| § 8 Die Vereinigungsfreiheit als Maßstab für das Steuerrecht | 87 |
| <i>Jan Merzrath</i> | |
| § 9 Vertrauensschutz im Steuerrecht | 93 |
| <i>Rudolf Mellinghoff</i> | |

| | |
|--|-----|
| § 10 Quantitative Steuerrechtsvergleichung..... | 97 |
| <i>Tanja Weimar/Ruben Martini</i> | |
| § 11 Die Divergenz zwischen dem theoretisch optimalen Steuersystem und der politischen Realität | 103 |
| <i>Iris Schomäcker</i> | |
| § 12 Der Vollzug des Steuerrechts als Impulsgeber für die Steuerrechtswissenschaft | 109 |
| <i>Werner Widmann</i> | |
| § 13 Liquidität als unmittelbarer Maßstab der Leistungsfähigkeit | 115 |
| <i>Thomas Eisgruber</i> | |
| § 14 Personengesellschaften in der Ertragsbesteuerung – am Beispiel der Zinsschranke..... | 119 |
| <i>Bernd Heuermann</i> | |
| § 15 Das Sonderbetriebsvermögen | 125 |
| <i>Friedrich Helmert</i> | |
| § 16 Optionsrechte – Rechtsnatur und innewohnender Wert | 133 |
| <i>Leonhard Kornwachs</i> | |
| § 17 Gemeinnütziger Spendenabzug und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit..... | 137 |
| <i>Stephan Geserich</i> | |
| § 18 Kunst im Steuerrecht | 141 |
| <i>Carl-Heinz Heuer</i> | |
| § 19 Die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer | 147 |
| <i>Sebastian Heinrichs</i> | |
| § 20 Steuerrechtfertigung und internationales Steuerrecht | 153 |
| <i>Gerd Morgenthaler</i> | |
| § 21 Steuergerechtigkeit im internationalen Rahmen..... | 159 |
| <i>Benjamin Straßburger</i> | |

| | |
|--|-----|
| § 22 Globaläquivalenz und Äquivalenzneutralität..... | 165 |
| <i>Matthias Valta</i> | |
| § 23 Gleichheitsrechtliche Fragestellungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitender Besteuerung | 175 |
| <i>Moris Lehner</i> | |
| § 24 Verlegung der Geschäftsleitung einer in Deutschland ansässigen Körperschaft in das EU-Ausland..... | 181 |
| <i>Michael Marquardt</i> | |
| § 25 Die Mitnahme des Heimatrechts..... | 187 |
| <i>Ekkehart Reimer</i> | |
| § 26 Fremdvergleich im Internationalen Steuerrecht | 193 |
| <i>Kamilla Zembala-Börner</i> | |
| § 27 Der Rechtfertigungsgrund der Verhinderung von Steuerumgehung und das <i>Arm's-Length-Principle</i> | 199 |
| <i>Johannes Becker</i> | |
| § 28 Internationaler Informationsaustausch und Datenschutz..... | 205 |
| <i>Max Vogel</i> | |
| § 29 Verantwortung bei der Verwendung von Haushaltsmitteln | 211 |
| <i>Jan Peter Müller</i> | |
| § 30 Parlamentarisches Budgetrecht und Nebenhaushalte | 217 |
| <i>Thomas Puhl</i> | |
| § 31 Pertinenz | 223 |
| <i>Winfried Klein</i> | |
| § 32 Offener Verfassungsstaat | 227 |
| <i>Robert Stendel</i> | |
| § 33 Ausnahmerecht | 231 |
| <i>Ulrich Hufeld</i> | |

| | |
|--|-----|
| § 34 Geld als geprägtes Vertrauen, Verfassungsrecht als Anker der Glaubwürdigkeit..... | 237 |
| <i>Lars Dittrich</i> | |
| § 35 Der Rundfunkbeitrag als Verfassungsproblem | 243 |
| <i>Wilhelm Nolting-Hauff</i> | |
| § 36 Verantwortung - Vom Störer zu Corporate Social Responsibility | 247 |
| <i>Birgit Spießhofer</i> | |
| § 37 Das kommunalrechtliche Mitwirkungsverbot und die Gretchenfrage nach der Unmittelbarkeit | 251 |
| <i>Trutz M. Harder</i> | |
| § 38 Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben..... | 257 |
| <i>Christian von Stockhausen</i> | |
| § 39 Die Mitwirkung der Beteiligten bei der Sachverhaltsaufklärung im Verwaltungsrecht | 261 |
| <i>Hanns-Uwe Richter</i> | |
| § 40 Technikkontrolle als staatliche und private Aufgabe | 267 |
| <i>Dagmar Gesmann-Nuissl</i> | |
| Am Institut entstandene Schriften..... | 273 |
| Die Autoren | 309 |

Vorwort

Die öffentlichen Finanzen sind *nervi*, die Blutgefäße, des modernen Staates. Das Recht der öffentlichen Finanzen hat damit eine zentrale Gewährleistungsfunktion: Es grenzt die Staatsfinanzierung gegen andere Ressourcen ab, mit denen Gemeinwohlaufgaben verwirklicht werden, unterscheidet mit den Abgabetypen, aber auch der öffentlichen Erwerbswirtschaft und der Kreditaufnahme unterschiedliche Formen staatlicher Geldbeschaffung und leitet ihre Verwendung an. Das öffentliche Finanzrecht lenkt die Besteuerung in verfassungs- und gesetzmäßige Bahnen, es fordert und begrenzt die staatliche Partizipation am wirtschaftlichen Erfolg des privaten Freiheitsgebrauchs – persönlich, räumlich und zeitlich, qualitativ und quantitativ.

Als sich die Juristische Fakultät der Heidelberger Universität in den 1960er Jahren vergrößerte, entstanden eine Reihe neuer Institute – unter ihnen 1966 ein Institut für deutsches und internationales Steuerrecht, das in Forschung und Lehre die grundlegenden Fragen des Rechts der öffentlichen Finanzen stellt, wissenschaftlich reflektiert, Antworten und Impulse zur Fortentwicklung des geltenden Rechts gibt.

Die Gründung des Instituts, das 1978 seine heutige Bezeichnung als „Institut für Finanz- und Steuerrecht“ annahm, jährt sich 2016 zum 50. Male. Aus diesem Anlass haben wir mehr als 40 Juristinnen und Juristen, die dem Institut wissenschaftlich verbunden sind, die Frage gestellt, welche Leitgedanken des Rechts der öffentlichen Finanzen ihnen während oder nach ihrer Heidelberger Zeit besonders wichtig geworden sind. Aus den Antworten ist eine kleine Festschrift geworden, die wir um einen kurzen Abriss der Geschichte des Instituts und eine Dokumentation ausgewählter Arbeitsergebnisse der letzten fünfzig Jahre ergänzt haben.

Der vorliegende Band wäre nicht möglich gewesen ohne die sehr engagierte konzeptionelle und redaktionelle Hilfe von *Leonhard Kornwachs*, *Susanne Röth*, *Robert Stendel* und – gemeinsam mit allen anderen studentischen Hilfskräften des Instituts – *Anne Schneider*. Für diese Hilfe danken wir sehr herzlich. Ebenso dankbar sind wir den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Verlags Lehmanns Media, besonders *Bernhard J. Bönisch* und *Volker Thurner*.

Heidelberg, im August 2016

Paul Kirchhof
Hanno Kube
Reinhard Mußnug
Ekkehart Reimer

Zum Geleit

Christian Hattenhauer

Forschung und Lehre zeigen sich auch in Institutionen und Ereignissen. Die wichtigsten Institutionen rechtswissenschaftlicher Forschung und Lehre sind die Juristischen Fakultäten. Mehr als fünfhundert Jahre ist die Heidelberger Fakultät ohne Institute ausgekommen; als teilautonome Untergliederungen der Fakultät haben sie sich erst im Laufe des 20. Jahrhunderts ausgebildet. Heute sind es gerade die Institute, die in der ausdifferenzierten Landschaft rechtswissenschaftlicher Forschung Gedanken und Methoden bündeln, Schulen begründen und Wissenschaftlern eine akademische Heimat bieten. Und es ist ein besonderes wissenschaftliches Ereignis, wenn das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht, 1966 von *Klaus Vogel* gegründet, den 50. Jahrestag seiner Errichtung begeht. Dieses Ereignis lohnt den Blick zurück und in die Zukunft, den diese kleine Festschrift eröffnet.

In historischer Perspektive zeigt sie, dass nicht erst das Jahr 1966 für den Beginn moderner finanz- und steuerrechtlicher Lehre in Heidelberg steht. Die Präsenz des Faches in der akademischen Lehre reicht weit in die Zwischenkriegszeit zurück; sie war nicht einmal auf die Juristische Fakultät beschränkt. Die Namen *Walter Jellinek* und *Karl Geiler* stehen für die juristische Lehre auf dem Gebiet des Finanzrechts während der systembildenden Weimarer Zeit, *Carl Bilfinger* lehrte Finanzrecht während der nationalsozialistischen Herrschaft, und nach dem Krieg weisen die Heidelberger Vorlesungsverzeichnisse einschlägige Lehrveranstaltungen von *Hermann Höpker-Aschoff*, *Adolf Schüle* und *Hans Schneider* aus.

Doch steht die Gründung des Instituts für die Aufnahme und Verstetigung finanzverfassungsrechtlicher und steuerrechtlicher Forschung. *Klaus Vogel*, später *Reinhard Mußgnug* und *Paul Kirchhof* leisteten mit unterschiedlichen thematischen Schwerpunkten entscheidende Beiträge zur Erschließung der Finanzverfassung und des Haushaltsrechts, zur Systembildung und der methodologischen Reflexion des Steuerrechts, zu dessen verfassungsrechtlicher Verankerung und Begrenzung, aber auch zu seiner internationalen Öffnung. Glanzpunkt und vorläufiger Höhepunkt der Arbeit

des Instituts ist der von *Paul Kirchhof* mit mehreren Generationen von Mitarbeitern des Instituts erarbeitete und 2011 veröffentlichte Entwurf eines Bundessteuergesetzbuches. Als wissenschaftliches Projekt und ordnungspolitischer Orientierungspunkt dokumentiert es zum einen die Nähe der Staatsrechtslehre zur Gesetzgebungspraxis, schärft aber zum anderen den Blick für die Verwerfungen des geltenden Steuerrechts.

Angesichts der Errungenschaften der letzten fünf Jahrzehnte knüpft die Fakultät an die Zukunft finanz- und steuerrechtlicher Forschung in Heidelberg hohe Erwartungen. Der Verfassungsstaat des Grundgesetzes, Steuerstaat um der Freiheit willen, bedarf weiterhin wissenschaftlicher Begleitung und Kritik. Mit den sich wandelnden Rechtsregeln werden sich Gegenstand und Methode der Forschung auf dem Gebiet des öffentlichen Finanzrechts zwar verändern. Dass diese Forschung aber auch künftig unbestechlich und realitätsgerecht, visionär und verständlich bleibt, ist der Wunsch der Juristischen Fakultät an das Institut für die kommenden Jahrzehnte.

Heidelberg, im Juli 2016

Christian Hattenhauer
Dekan

§ 1 Historische Perspektiven: Das Finanz- und Steuerrecht an der Universität Heidelberg

Hanno Kube
*Ekkehart Reimer**

Institutionen und Institute erschließen wissenschaftliche Felder; ihre Gründung verdankt sich aber Entstehungsbedingungen, unter denen die Ergiebigkeit eines wissenschaftlichen Feldes für Forschung und Lehre im besten Fall notwendige, niemals aber hinreichende Bedingung ist. Die Gründung des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht im Jahr 1966 beruht auf der Kreuzung zweier Linien – einerseits dem auf die Weimarer Zeit zurückgehenden wissenschaftlichen Bedürfnis nach Erschließung des öffentlichen Finanzrechts, insbesondere des Steuerrechts, für Forschung und Lehre (I.), andererseits der Berufung des aufstrebenden, aber nicht primär finanzrechtlich ausgewiesenen Staatsrechtslehrers *Klaus Vogel* an die Heidelberger Fakultät. Er gibt dem Institut im ersten Jahrzehnt seines Bestehens entscheidende Impulse (II.). Zu ihnen zählt namentlich die stete Zweispurigkeit steuerrechtlicher und staats- sowie verwaltungsrechtlicher Forschung, die sich unter seinem Nachfolger *Reinhard Mußgnug* und unter *Paul Kirchhof*, mit dem das Institutsdirektorium zu einer Doppelspitze wird, fortsetzt und thematisch verbreitert (III.). Dies prägt das Institut in den 1980er und 1990er Jahren (IV.). Das erste Jahrzehnt der 2000er Jahre ist geprägt von großen Impulsen zur Erneuerung des Steuerrechts (V.). Heute rücken daneben die Europäisierung und Internationalisierung des öffentlichen Finanzrechts und insbesondere des Steuerrechts in den Blick der Forschung am Institut (VI.).

* Die Verf. danken Herrn Ref. iur. *Tobias Enneking*, Herrn akad. Mitarb. *Leonhard Kornwachs*, Frau *Susanne Röth*, Herrn akad. Mitarb. *Robert Stendel* und Herrn Ref. iur. *Jan Schmidt* für vorbereitende Recherchen, Frau *Maja Vogel-von Lehe* und Herrn Dr. *Max Vogel* für vielfältige Hilfe und Auskünfte über *Klaus Vogel*. Besonderer Dank gebührt *Paul Kirchhof* und *Reinhard Mußgnug* für die kritische Durchsicht dieses Beitrags.

I. Heidelberg und sein Finanzrecht: Die Zeit vor der Gründung des Instituts

1. Mehr Steuerrecht! Externe Impulse

Im Unterschied zu von Beginn an stärker praktisch-wirtschaftlich ausgerichteten Fakultäten hat sich die Juristische Fakultät der Heidelberger Universität nie primär über ihre praktischen Fächer definiert. Die seit jeher dem öffentlichen Finanzrecht aus spezifisch verwaltungsrechtlicher Perspektive geöffneten preußischen Reformuniversitäten in Bonn (*Erich Kaufmann*, *Albert Hensel*, später auch *Ernst Friesenhahn* und *Werner Flume*¹) oder Münster (*Ottmar Bühler*²) und ebenso die jungen, oft neu gegründeten Fakultäten wie Köln (*Ottmar Bühler* seit 1942) oder die Handelshochschule Berlin (*Herbert Dorn*³) haben bereits in den 1920er Jahren oder jedenfalls während des Dritten Reiches dem Steuerrecht besonderen

¹ *Rainer Hüttemann/Christian Waldhoff*, Steuerrecht in Forschung und akademischem Unterricht an der Universität Bonn, in: dies. (Hrsg.), Steuerrecht an der Universität Bonn (2008), S. 1 ff.

² *Ottmar Bühler* (1884–1965), 1919–1922 zunächst Extraordinarius in Münster, dann 1922/23 Ordinarius in Halle, 1923 Rückkehr nach Münster und Gründung eines eigenen Seminars (später: Instituts) für Steuerrecht. 1942 Wechsel nach Köln, seither Dozent des akademischen Steuerrechts in Deutschland. 1952 Emeritierung. Zu ihm *Dieter Birk*, *Ottmar Bühler* (1884–1965) – sein Einfluss auf die Entwicklung der Steuerrechtswissenschaft in Münster und Köln, in: *StuW* 2013, 280; *ders.*, Das Steuerrecht in Münster: *Ottmar Bühler* (1884–1965), in: *Hoeren* (Hrsg.), *Münsteraner Juraprofessoren* (2014), S. 130 ff.; *Ekkehart Reimer*, *Ottmar Bühler* (1884–1965), in: *Häberle/Kilian/Wolff* (Hrsg.), *Staatsrechtslehrer des 20. Jahrhunderts* (2015), S. 272 ff.; *Simon Kempny/Henning Tappe*, *Ottmar Bühler: Meine Stellung zum Nationalsozialismus*, in: *StuW* 2009, 376.

³ *Herbert Dorn* (1887–1957), 1919–1931 Mitarbeiter von *Johannes Popitz* im Reichsfinanzministerium, Honorarprofessor an der Handelshochschule Berlin, 1931–1934 zweiter Präsident des Reichsfinanzhofes, seit 1939 Exil, Research Professor of Economics in Delaware. Zu ihm *Christoph Bräunig*, *Herbert Dorn* (1887–1957). Pionier und Wegbereiter im Internationalen Steuerrecht (2016); ferner *Ludwig Heßdörfer*, Nachruf für Dr. Herbert Dorn, *StuW* 1957 I, Sp. 633 ff.; *Ludwig Falk*, Die Bedeutung von Herbert Dorn, *FR* 1967, 305 ff.; *Franz Klein*, Zur Erinnerung an Herbert Dorn, *StuW* 1987, 97 f.; *Alfons Pausch*, Herbert Dorn. Wegbereiter des internationalen Steuerrechts, in *Pausch*, *Persönlichkeiten der Steuereultur* (1992), S. 104 ff.; *Ekkehart Reimer*, Der ungeliebte Präsident. Herbert Dorn an der Spitze des Reichsfinanzhofes (1931–1934), in: *Steuerrecht im Rechtsstaat*. FS Spindler (2011), S. 507 ff.

Raum in Forschung und Lehre eingeräumt. Dagegen zeichnet sich die Heidelberger Fakultät im Öffentlichen Recht – kompakt und verfassungsbezogen – durch die staats- und verwaltungsrechtliche Grundlagenforschung aus, die sich mit den Gelehrtennamen der beiden *Jellineks*, von *Gerhard Anschütz* und *Richard Thoma*, später mit *Carl Bilfinger*, *Herbert Krüger*, *Ernst Forsthoff* und *Hans Schneider* verbindet. Wer in der Zwischenkriegszeit Steuerrecht hören will, findet in der engeren Fakultät zunächst keinen Vertreter des Faches.

Bedarf daran besteht indes von Anfang an⁴: *Alfred Weber* wendet sich bereits 1919/20 an den Reichsminister der Finanzen und erhebt die Forderung, dass zum Ausbau der Finanzwissenschaften das Steuerrecht verstärkt gelehrt werden solle⁵. Seine Eingabe atmet den Geist der Zeit: Angesichts der Gefahr allgemeiner Bildungsverluste müssten die Hochschulen als Träger der gefährdeten geistigen Tradition gestärkt werden. Wegen des zunehmenden Zusammenwachsens von Staat und Wirtschaft dürfe auch die Ausbildung der Beamten nicht vernachlässigt werden. Deshalb forderte *Weber* mehr zentralstaatlichen Einfluss, nicht ohne zugleich auf die Finanzierungsverantwortung des Reiches hinzuweisen. Das Reichsfinanzministerium leitet das Petition an das badische Kultusministerium weiter und regt den Ausbau des Unterrichts im Finanz- und Steuerrecht, eventuell unter Schaffung einer zusätzlichen Lehrstelle, an.

Parallel gibt es in Heidelberg offenbar konzertierte Bemühungen um eine Stärkung von Finanzwissenschaft und Steuerrecht. Prodekan *Anschütz* teilt am 7. August 1920 eine „Neuordnung der Lehre der Finanzwissenschaften und des Steuerrechts“ mit; für das Wintersemester 1920/21 habe Professor Dr. *Dochow* eine einstündige Vorlesung über Finanz- und Steuerrecht angekündigt.

⁴ Zeitgenössische Reflektion bei *Ludwig Waldecker*, Finanz- und Steuerrecht als juristische Disziplin, in: *FinArch* 34 (1917), S. 155 ff.; *dems.*, Fragen des steuerrechtlichen Unterrichts an den Universitäten, in: *DStZ* 1920/21, S. 279 ff.; *Albert Hensel*, Welche Funktion hat das Finanz- und Steuerrecht im wissenschaftlichen Unterricht zu erfüllen? in: *VjSchrStuFR* 2 (1928), S. 1 ff. = *Hüttemann/Waldhoff* (Hrsg.), *Steuerrecht an der Universität Bonn* (2008), S. 95 ff.

⁵ *UArch Heidelberg*, HII, 537: Jur. Fakultät (1920).

2. Ein Anfang: Carl Hermann Franz Dochow

Der 1907 in Heidelberg habilitierte *Carl Hermann Franz Dochow* (1875-1932)⁶ hatte zuvor bereits praxisnahe Veranstaltungen angeboten – so im vorangegangenen Wintersemester 1919/20 ein Kolloquium über wirtschaftsrechtliche Tagesfragen, im Sommersemester 1920 eine Veranstaltung „Finanzgesetzgebung“. Die finanz- und steuerrechtliche Vorlesung wurde durch Übungen zum Finanz- und Wirtschaftsrecht ergänzt.

Doch schon nach dem Wintersemester 1920/21 verliert sich die Spur des finanz- und steuerrechtlichen Engagements *Dochows* wieder. Ob eine von „N.N.“ angebotene Vorlesung „Einführung in das Reichsfinanzrecht“ im Sommersemester 1921 zustande kam, ist unklar. Die große Entschlossenheit der Fakultät, die Lücke in der steuerrechtlichen Lehre rasch zu füllen, wird aber an der schnellen Neuvergabe und Vermehrung einschlägiger Veranstaltungen deutlich.

3. Exzellenz und Internationalität: Karl Geiler

Mit dem Wintersemester 1921/22 taucht ein neuer Name auf, der nun für ein besonderes Maß an Qualität und Kontinuität in der steuerrechtlichen Ausbildung steht: *Karl Geiler* (1878-1953)⁷. Als exzellentem Juristen (dem jahrgangsbesten im badischen Referendarexamen), Heidelberger Doktor⁸

⁶ *Dochow* war zwischenzeitlich Lehrstuhlvertreter für Verfassungs- und Verwaltungsrecht an der TH Karlsruhe, seit 1914 Bibliothekar des Juristischen Seminars, seit 1915 Extraordinarius in Heidelberg und seit 1920 zudem nebenamtlicher Dozent an der Mannheimer Handelshochschule: *Dagmar Drüll*, in: *Heidelberger Gelehrtenlexikon 1803-1932* (1986), S. 50; und *Klaus-Peter Schroeder*, „Eine Universität für Juristen und von Juristen“. Die Heidelberger Juristische Fakultät im 19. und 20. Jahrhundert (2010), S. 354 f.; ferner *Michael Stolleis*, *Geschichte des öffentlichen Rechts in Deutschland*, Bd. 3 (1999), S. 275.

⁷ Zu ihm *Klaus-Peter Schroeder*, „Eine Universität für Juristen und von Juristen“. Die Heidelberger Juristische Fakultät im 19. und 20. Jahrhundert (2010), S. 594 ff.; *Dagmar Drüll*, in: *Heidelberger Gelehrtenlexikon 1803-1932* (1986), S. 81; sowie Eintrag „Geiler, Karl“, Internet: *Munzinger Online/Personen - Internationales Biographisches Archiv*, URL: <http://www.munzinger.de/document/00000000012> (20.07.2016).

⁸ *Karl Geiler*, *Das Anwendungsgebiet des Handelsrechts und die güterrechtliche Stellung der Handelsfrau* (zwei Beiträge zu den allgemeinen Lehren des Handelsrechts) (1910).

und erfolgreichem Anwalt war ihm das Rechtsgebiet als Teil des Wirtschaftsrechts vertraut. Seit der Gründung der Mannheimer Handelshochschule 1907 hatte *Geiler* dort bereits gelehrt, seit 1919 als Professor. Auf ihn aufmerksam geworden, habilitiert ihn die Heidelberger Fakultät 1921 auf der Grundlage seiner bisherigen Publikationen und ernannt ihn zum außerplanmäßigen Professor für Finanz- und Wirtschaftsrecht⁹. Im Wintersemester 1921/22 liest *Geiler* „Gesellschaftsformen und Steuerrecht“; parallel bietet ein Dr. *Roth* – wie auch in den nachfolgenden Semestern – Übungen im Einkommensteuerrecht und im Erbschaftsteuerrecht an. Im darauf folgenden Sommersemester bietet *Geiler* erstmals eine Vorlesung „Allgemeines Steuerrecht“ an, die sich nun jährlich wiederholt. In den Wintersemestern liest *Geiler* „Steuerrecht: Besonderer Teil“ und legt dabei besondere Akzente auf die Einkommens- und Vermögensbesteuerung (WS 1922/23) bzw. auf die Steuerbilanz (WS 1923/24).



Karl Geiler (1878-1953)

1929 trägt die Fakultät *Geiler* ein Ordinariat an, das dieser aber – weil er den Anwaltsberuf nicht aufgeben will – noch ausschlägt; immerhin bleibt er der Universität zunächst als Honorarprofessor verbunden. Im Sommersemester 1934 bietet *Geiler* letztmals die „Grundzüge des Steuerrechts“ an; dann folgt eine Zeit der Drangsalierungen, denen er wegen der jüdischen Herkunft seiner Ehefrau, der Partnerschaft mit dem jüdischen Anwalt *Anton Lindeck* und der eigenen unbeugsamen Haltung ausgesetzt ist.

Im Oktober 1945 wird der parteilose *Geiler*, schon 67jährig, Ministerpräsident von Groß-Hessen. In sein Allparteienkabinett der Fachleute beruft er unter anderem *Franz Böhm* und *Georg August Zinn*. Seine 15 monatige Amtszeit umfasst so zentrale Ereignisse wie die ersten freien Kommunalwahlen nach dem Krieg, die Verabschiedung der hessischen Verfassung von 1946 und zeitgleich die ersten Landtagswahlen. Als anschließend die Parteien die Besetzung der höchsten Ämter beanspruchen, kehrt *Geiler*

⁹ *Walter Mühlhausen*, Karl Geiler und die Universität Heidelberg 1920-1953. Zur Biographie des ersten Ministerpräsidenten nach dem Krieg, in: *Nassauische Annalen* 110 (1999), S. 315 ff.; *ders.*, in: *Heidenreich/Mühlhausen (Hrsg.), Einheit und Freiheit: Hessische Persönlichkeiten und der Weg zur Bundesrepublik Deutschland* (2000), S. 203 ff. (204).

nach Heidelberg zurück. Nun ist er zur Übernahme eines Ordinariats bereit. Im Juni 1947 wird er ordentlicher Professor für Internationales Recht und übernimmt für das akademische Jahr 1947/48 sogleich das Amt des Rektors der Ruperto Carola.

4. Hilfe aus dem Kernfach: Walter Jellinek



Walter Jellinek (1885-1955)

Der von *Geiler* repräsentierte zivilrechtliche Zugang zum Steuerrecht blieb nicht der einzige. Ab dem akademischen Jahr 1929/30 liest der 1929 aus Kiel in das ihm aus der eigenen Kindheit und Jugend bestens bekannte Heidelberg heimgekehrte *Walter Jellinek* alljährlich bis 1934/35 in jedem Wintersemester „Grundzüge des Reichsfinanzrechts“¹⁰ – eine Vorlesung, die er in Kiel bereits gehalten hatte¹¹ und in der sich *Jellineks* aktives, auch in seinen Publikationen¹² sichtbares Interesse an der Finanzpolitik *Heinrich Brünnings* niederschlug¹³.

5. Niedergang der steuerrechtlichen Lehre im Nationalsozialismus

Nahezu zeitgleich mit dem Ende der steuerrechtlichen Lehrtätigkeit *Geilers* im Sommer 1934 endet 1935 auch die finanzrechtliche Vorlesung *Walter Jellineks*, der 1935 aus dem Amt gedrängt wird¹⁴. Dieses Jahr markiert da-

¹⁰ Vorlesungsverzeichnisse der Universität Heidelberg 1929 ff. Zu *Walter Jellineks* Berufung nach Heidelberg *Klaus Kempter*, *Die Jellineks 1820-1955* (1998), S. 459 ff.; und *Klaus-Peter Schroeder*, „Eine Universität für Juristen und von Juristen“. *Die Heidelberger Juristische Fakultät im 19. und 20. Jahrhundert* (2010), S. 465 f.

¹¹ Vorlesungsverzeichnisse der Universität Kiel für die Wintersemester 1921/22, 1922/23, 1923/24.

¹² Etwa *Walter Jellinek*, Gehaltskürzung oder Gehaltssonderbesteuerung?, *Vossische Zeitung* v. 31.10.1930 (nach *Kempter*, oben Fn. 10, S. 462).

¹³ *Klaus Kempter*, *Die Jellineks 1820-1955* (1998), S. 462.

¹⁴ Statt aller *Klaus Kempter*, *Die Jellineks 1820-1955* (1998), S. 476 ff.

mit für Heidelberg – wie vielerorts¹⁵ – das Ende der ausdifferenzierten Lehre eines rechtsstaatlichen Steuerrechts¹⁶.

Ebenfalls 1935 verabschiedet die gleichgeschaltete Fakultät eine neue Studienordnung. Nun zerfällt die juristische Ausbildung in zehn Module¹⁷; als (kleines) Teilgebiet des Moduls „Staat“ taucht nur noch eine einstündige Vorlesung „Finanzrecht“ auf. Sie obliegt ab dem Wintersemester 1936/37 dem Völkerrechtler *Carl Bilfinger*¹⁸. 1939 erkennt die Universität Heidelberg *Karl Geiler* gegen die Empfehlung der Juristischen Fakultät¹⁹ die Honorarprofessur und die Venia ab. Mit der kriegsbedingten Umstellung des Vorlesungsbetriebs auf Trimester im Jahr 1940 benennt *Bilfinger* seine Veranstaltung in „Finanz- und Steuerrecht“ um und liest sie unter diesem Titel bis zum Wintersemester 1943/44; dann verlässt er Heidelberg für einige Jahre in Richtung Berlin.

6. Tastender Wiederaufbau: Das Steuerrecht 1945-1965

Nur langsam kommt die steuerrechtliche Lehre nach dem Krieg und der allgemeinen Wiedereröffnung der Universität im Januar 1946 wieder in

¹⁵ *Michael Stolleis*, Geschichte des öffentlichen Rechts in Deutschland, Bd. 3 (1999), S. 226.

¹⁶ Breitenanalyse bei *Dorothee Mußnug*, Die Universität Heidelberg zu Beginn der nationalsozialistischen Herrschaft, in: *Semper Apertus. Sechshundert Jahre Universität Heidelberg 1386-1986* (1985), Bd. III, S. 464 ff.

¹⁷ Geschichte – Volk – Stände – Staat – Rechtsverkehr – Rechtsschutz – Außerstaatliches Recht – Ausländisches Recht – Rechtsphilosophie – Wirtschaftswissenschaft für Juristen (vgl. das Vorlesungsverzeichnis der Universität Heidelberg für das Sommersemester 1935).

¹⁸ *Bilfinger* (1879-1958) gehört zu der Gruppe bereits in Weimar zu hohem Ansehen gelangter Staatsrechtslehrer, deren Aufstieg sich im Nationalsozialismus bruchlos fortsetzte. Aus Halle/S. kommend, lehrte er von 1935 bis 1944 an der Heidelberger Fakultät; von 1939 bis 1943 war er auch Prorektor der Universität. 1943 wurde *Bilfinger* Direktor des Berliner Kaiser-Wilhelm-Instituts für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht, 1949 Gründungsdirektor des gleichnamigen Heidelberger Max-Planck-Instituts. Zu ihm m.w.N. *Dagmar Drüll*, in: *Heidelberger Gelehrtenlexikon 1933-1986* (1986), S. 113 f.

¹⁹ Die in den Vorlesungsverzeichnissen für das Sommersemester 1939 unvermittelt wieder angekündigten Veranstaltungen „Steuer und Wirtschaft“ (*Karl Geiler*) und „Einführung in das Steuerrecht“ (N.N.; im Wintersemester 1939/40 von Oberregierungsrat *Süffert* angeboten) passen nicht in dieses Bild. Die Ankündigungen könnten dem Versuch der Fakultät geschuldet sein, durch die Betonung des von *Geiler* vertretenen Faches seine Entfernung aus dem Lehrkörper zu verhindern.

Gang. Im Wintersemester 1946/47 und ebenso im Sommersemester 1947 wird als Dozent der Vorlesung „Steuerrecht“ an der Juristischen Fakultät nur „N.N.“ angeführt; ob die Veranstaltung überhaupt stattgefunden hat, ist unklar.

Im Jahr 1948 macht die Fakultät den Berliner Völkerrechtler *Adolf Schüle* zum Honorarprofessor. *Schüle*, der während des Krieges Erfahrung als Syndikusanwalt gesammelt hat und 1945 Hauptgeschäftsführer der IHK Mannheim geworden ist²⁰, bietet nun – bis zu seinem Weggang auf ein Ordinariat in Tübingen 1954 – einmal jährlich eine zweistündige Veranstaltung zum Steuerrecht an. Eine Episode bleiben zwei von *Johannes Bärman* angebotene Seminare „Unternehmen und Steuern“ in den Wintersemestern 1952/53 und 1953/54. Ebenfalls wenig nachhaltig wirkt ein Lehrbeauftragter *Dr. Dallinger*, der – erstmals im Sommersemester 1953, letztmals im Sommersemester 1955 – wechselnde Veranstaltungen zum Besonderen Steuerrecht anbietet²¹. Möglicherweise fehlte diesen beiden Dozenten nach dem Abschied *Schüles* aus Heidelberg die Bezugsperson in der Fakultät.

Die Lücke füllt ab dem Sommersemester 1956 *Hans Schneider*, der eine anfangs drei-, ab dem Sommersemester 1957 nur noch zweistündige Vorlesung „Finanz- und Steuerrecht“²² konzipiert. Bis zum Wintersemester 1965/66 hält *Schneider* diese Veranstaltung zunächst in jedem zweiten, später in jedem dritten Semester.

²⁰ Zu *Schüle* (1901-1967) *Otto Bachof*, Adolf Schüle †, in: DÖV 1967, S. 416 f.

²¹ Sommer 1953: Steuerliche Bedeutung des Lastenausgleichs; Winter 1953/54: Die Abgabenordnung als steuerliches Grundgesetz; Sommer 1954: Steuerstraf- und Steuerbeitragsrecht; Winter 1954/55: Die Verkehrssteuern; Sommer 1955: Die Rechtsmittel im Steuerrecht.

²² Später teilweise auch: „Grundzüge des Finanz- und Steuerrechts“.

II. Institutsgründung und erste Dekade

1. Berufung Klaus Vogels nach Heidelberg

Mit der Erweiterung der Juristischen Fakultät um zusätzliche Professuren in den 1960er Jahren bietet sich die Möglichkeit stärkerer Spezialisierung. Allerdings spricht wenig dafür, dass die Fakultät diese Spezialisierung bewusst gesucht oder sich gar aktiv um einen Steuerrechtler bemüht hätte. Für den neuen „Lehrstuhl für Öffentliches Recht“, der 1965 zunächst ohne weitere Fokussierung ausgeschrieben wird, nimmt die Fakultät, die offenbar eher einen jungen als einen spezifisch auf ein Teilgebiet ausgerichteten Staatsrechtslehrer gewinnen will, auch Kandidaten in den Blick, die keine spezifische Expertise im Finanzrecht mitbringen. Am 25. Mai 1965 verabschiedet der Senat eine Liste, die an erster Stelle den Nürnberger Extraordinarius *Klaus Vogel*, an zweiter Stelle *pari passu* die Privatdozenten *Wilhelm Henke* (Göttingen) und *Roman Herzog* (München) ausweist²³. *Vogel* ist zwar durch seinen Lehrer *Gerhard Wacke* vereinzelt mit finanzrechtlichen Fragen in Berührung gekommen²⁴; *Vogels* Qualifikationsschriften und auch sein bisheriges Œuvre betreffen aber primär Fragen von Theorie und Dogmatik des Verwaltungsrechts²⁵ und der internationalen Bezüge öffentlich-rechtlicher Normen²⁶. Aus der Hamburger Assistentenzeit bringt er herausragende Erfolge in der Lehre, namentlich eine – auch wirtschaftlich erfolgreiche – Examensvorbereitung mit.



Klaus Vogel (1930-2007)

²³ UArch HD, Senatsprotokolle, Senatsprotokoll vom 25. Mai 1965, S. 50 f.

²⁴ Zu diesem: *Klaus Vogel*, Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag, in: AöR 97 (1972), 418 ff.; *ders.*, Gerhard Wacke. NJW 1976, 612; und *Michael Stolleis*, Geschichte des öffentlichen Rechts in Deutschland, Bd. 3 (1999), S. 377 f. mit Fn. 134 f.

²⁵ *Klaus Vogel*, Öffentliche Wirtschaftseinheiten in privater Hand. Eine verwaltungsrechtliche Untersuchung. Diss. jur. Hamburg (1959).

²⁶ *Klaus Vogel*, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit [Hamburger Antrittsvorlesung] (1964); *ders.*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm. Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts [Habilitationsschrift] (1965).

An der wirtschaftsrechtlich ausgerichteten Nürnberger Fakultät hat *Klaus Vogel* in den Jahren 1963-1965 die rudimentären Ansatzpunkte für steuerrechtliche Forschung und Lehre genutzt und ausgebaut. Hier entstehen vor allem Arbeiten mit verwaltungsrechtlichem Bezug²⁷, allen voran sein Würzburger Staatsrechtslehrerreferat „Gesetzgeber und Verwaltung“ (1965)²⁸ und kurz darauf ein Juristentagsgutachten²⁹, die *Vogel* schnell in den kleinen Kreis akademischer Steuerrechtslehrer aufsteigen lassen und mit denen er sich nun der Heidelberger Fakultät präsentiert. Mit *Vogel* findet *Hans Schneider* den passenden Nachfolger für seine Vorlesung zum Finanz- und Steuerrecht; *Vogel* kann seinerseits auf der Grundlage seines sehr sichtbaren Wirkens und seiner besonderen steuerrechtlichen Kompetenz in den Verhandlungen mit Rektor und Ministerium ein eigenes Institut für Steuerrecht erbitten.

Diese Bitte wird ihm gewährt. Unter dem 15. März 1966 beantragt der Dekan der Juristischen Fakultät auf dem Dienstweg bei dem Stuttgarter Kultusministerium die Errichtung des Instituts:

„Herr Prof. Klaus Vogel aus Erlangen-Nürnberg hat den an ihn ergangenen Ruf auf den Lehrstuhl für öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht an der Juristischen Fakultät angenommen.

Er hat mit dem Kultusministerium die Errichtung eines Instituts für "deutsches und internationales Steuerrecht" an der Universität Heidelberg abgesprochen, dessen Direktor er werden soll. Personal- und Sachkosten, die über die Herrn Prof. Vogel für den Lehrstuhl bewilligten Mittel hinausgehen, entstehen dadurch nicht; die Prof. Vogel bewil-

²⁷ *Klaus Vogel*, Zur Verantwortlichkeit leitender Organwalter. Über einen ungeschriebenen Rechtsgedanken des Öffentlichen Rechts, in: Hamburger FS für Friedrich Schack (1966), S. 183 ff.; mit primär didaktischem Charakter auch *ders.*, Die verwaltungsrechtliche Hausarbeit (1965). *Vogels* steuerrechtliche Forschung dieser Jahre konzentriert sich auf die Monographie „Die Rechtswirkungen der Unternehmereinheit. Zur Haftung der Gliedgesellschaften für Steuerschulden ‚der Unternehmereinheit‘“ (1966).

²⁸ VVDStRL 24 (1966), S. 125-182. Den Zweitbericht erstattete *Roman Herzog*.

²⁹ *Klaus Vogel*, Empfiehlt sich eine Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden an das Allgemeine Verwaltungsrecht und welche sonstigen Reformen sind auf diesem Gebiet in Betracht zu ziehen? Verhandlungen des 46. Deutschen Juristentages, Bd. I/5 (1966).

ligten Mittel sollen, insbesondere aus verwaltungstechnischen Gründen, möglichst auch Mittel des Lehrstuhls bleiben. Das Institut soll im Gebäude des Juristischen Seminars untergebracht werden, so daß auch keine Baukosten aufzuwenden sind.

Die Errichtung des Instituts ist, vor allem im Hinblick auf die besonderen Belange und Gegebenheiten des deutschen und internationalen Steuerrechts, ebenso sinnvoll wie notwendig.

Die Juristische Fakultät ist mit der Errichtung des Instituts einverstanden und beantragt sie hiermit.“

Die ursprüngliche Bezeichnung als „Institut für deutsches und internationales Steuerrecht“ ist historisch bedingt. Die Ausrichtung auf das Steuerrecht ermöglicht eine gute Erstausrüstung und erweist sich auch mit Blick auf die Lehre als sinnvoll. Der Lehrstuhl *Vogel*, der von Anfang an in den Räumen des Westtrakts des Juristischen Seminars (Friedrich-Ebert-Anlage 6, 2. OG) untergebracht ist³⁰, verfügt von Beginn an über umfangreiche, auch englischsprachige Literatur, eine elektrische Schreibmaschine und bald sogar einen Lochkartenrechner. Immer wieder ringt *Vogel* in den frühen Jahren mit Rektorat und Ministerium um die Sicherung und den Ausbau der dem Institut zustehenden Mittel³¹. Im Frühjahr 1970 teilt er dem Rektorat mit, dass die Loseblattwerke, deren Nachsortieren 1966 „im wesentlichen noch nebenher miterledigt werden“ konnte, inzwischen gut ein Drittel des deutschen und ausländischen Kommentarschrifttums und der Rechtsprechungssammlungen ausmachen:

„Die bibliothekstechnische Mehrbelastung gebietet daher unabweislich, daß bei Titel 104 d schon für das Jahr 1970 [Mittel] für eine ungeprüfte Hilfskraft (12 x DM 206,-) zusätzlich ausgewiesen werden“³².

³⁰ Zu diesem Gebäude und seiner Geschichte *Barbara Auer*, Die Gebäudegruppe Friedrich-Ebert-Anlage 6-10, in: *Semper Apertus. Sechshundert Jahre Universität Heidelberg 1386-1986* (1985), Bd. V, S. 377 ff.

³¹ Etwa UArch HD, Schreiben von Klaus Vogel an das Rektorat vom 11.07.1969, S. 2.

³² UArch HD, Schreiben von Klaus Vogel an das Rektorat vom 20.04.1970, S. 2.

2. Finanzverfassungsrecht, Steuerverfassungsrecht

Nahezu von Anfang an zeigt sich, dass die im Namen des jungen Instituts angelegte Fokussierung auf das Steuerrecht zu kurz greift und nur *pars pro toto* steht. In modifizierter Übernahme der *Schneiderschen* Tradition liest



Das Dienstzimmer Klaus Vogels (1970er Jahre)

Vogel bereits im Wintersemester 1966/67 „Finanz- und Steuerrecht – Grundlagen“. Auch in der Forschung kann von einer Fokussierung auf das Steuerrecht keine Rede sein: Der kurz nach der Gründung des Instituts erkennbare Impuls der Bonner Großen Koalition zu der 1968/69 verabschiedeten umfassenden Reform der bundesstaatlichen Finanzverfassung schlägt sich bereits in den ersten Heidelberger Jahren *Klaus Vogels* in der wissenschaftlichen Arbeit des Instituts nieder.

Spätestens damit weitert sich die wissenschaftliche Aufmerksamkeit über das Steuerrecht hinaus auf dessen verfassungsrechtliche Grundlagen und das öffentliche Finanzrecht insgesamt aus. Exemplarisch für die finanzverfassungsrechtliche Forschung dieser Jahre stehen die Großkommentierungen in dem bald von *Vogel* mitherausgegebenen Bonner Kommentar zum Grundgesetz³³ und damit verbundene Einzelanalysen³⁴. Hinzu tritt die Beschäftigung mit dem Einfluss der Grundrechte auf das Steuerrecht. 1974/75 vertritt *Vogel*, der zu dieser Zeit Mitglied des Vorstands der Ver-

Spätestens damit weitert sich die wissenschaftliche Aufmerksamkeit über das Steuerrecht hinaus auf dessen verfassungsrechtliche Grundlagen und das öffentliche Finanzrecht insgesamt aus. Exemplarisch für die finanzverfassungsrechtliche Forschung dieser Jahre stehen die Großkommentierungen in dem bald von *Vogel* mitherausgegebenen Bonner Kommentar zum Grundgesetz³³ und damit verbundene Einzelanalysen³⁴. Hinzu tritt die Beschäftigung mit dem Einfluss der Grundrechte auf das Steuerrecht. 1974/75 vertritt *Vogel*, der zu dieser Zeit Mitglied des Vorstands der Ver-

³³ Kommentierungen des X. Grundgesetzabschnitts (Das Finanzwesen), in: Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar). Vorbemerkungen, Art. 104 a bis 109, Art. 114 und 115. Zweitbearbeitung durch *Klaus Vogel*, gemeinsam mit *Paul Kirchhof*, *Manfred Wachenhausen*, *Hannfried Walter* und *Markus Wiebel* (1971 ff.).

³⁴ Etwa *Klaus Vogel*, Das Verbot „gleichartiger“ örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern in Art. 105 Abs. 2a GG, in: Steuerlast und Unternehmungspolitik. Kuno Barth zum fünfundsiebzigsten Geburtstag (1971), S. 169 ff.

einigung der deutschen Staatsrechtslehrer ist, vor dem Bundesverfassungsgericht eine Verfassungsbeschwerde für eine sachgerechte Familienbesteuerung³⁵. *Vogel* ist aber auch an Vorbereitung und Gründung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft beteiligt³⁶.

3. Internationalität

Die in der Habilitationsschrift zum räumlichen Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm angelegte Außenbetrachtung legt aber auch für das i.e.S. steuerrechtliche Werk *Vogels* von Anfang an die Mitberücksichtigung auslands- und völkerrechtlicher Entwicklungen nahe, die auch in der von *Vogel* gewählten Bezeichnung des Instituts zum Ausdruck kommt.

Die Hinwendung zu Rechtsentwicklungen im Ausland manifestiert sich in zahlreichen Veröffentlichungen in in- und ausländischen Zeitschriften. Deutlich wird das Interesse *Vogels* an auslandsrechtlichen Entwicklungen auch durch seine Präsenz auf ausländischen Foren und Tagungen. Immer wieder reist er zu den Kongressen der *International Fiscal Association* (IFA) und macht sich auf diese Weise einen Namen über die Grenzen Deutschlands hinaus. Für die Weltkongresse der Jahre 1968 und 1976 verfasst er die deutschen Landesberichte; 1976 nimmt er die ihm angetragene ehrenvolle Mitgliedschaft im *Instituto Brasileiro de Direito Tributario* an.

In der akademischen Lehre spielt das Internationale Steuerrecht dagegen (noch) keine große Rolle. Als das Stuttgarter Ministerium im Juni 1969 auf Veranlassung der Kultusministerkonferenz „wegen Lehrstuhl für Internationales Steuerrecht“ bei den Landesuniversitäten anfragt, „welche Bedeutung das Gebiet des internationalen Steuerrechts an den Universitäten“ hat³⁷, entwirft *Vogel* im Auftrag des Akademischen Rektorats die Antwort. Er stellt die Bedeutung des Instituts deutlich heraus, konzidiert aber, dass

³⁵ Dazu auch *Klaus Vogel*, Zum Fortfall der Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer. Der neue „Familienlastenausgleich“ und seine Verfassungsmäßigkeit, in: NJW 1974, S. 2105 ff.; *ders.*, Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuerrecht – Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 23.11.1976 und die Zukunft der Familienbesteuerung, in: DStR 1977, S. 31 ff.

³⁶ Schriftverkehr zur Gründung einer neuen „Gesellschaft für das dt. Steuerrecht“ im Nachlass *Klaus Vogel*, Familienarchiv Vogel, Bestand K-1-20 (1039).

³⁷ Kultusministerium Baden-Württemberg, H 1012/291 v. 24.06.1969, UArch HD

es keine eigenständigen Vorlesungen über Internationales Steuerrecht gebe,

“da das Interesse der juristischen Studenten an einer so spezialisierten Materie erfahrungsgemäß gering ist. Das Internationale Steuerrecht wird jedoch in der allgemeinen Vorlesung "Finanz- und Steuerrecht" mit berücksichtigt, darüber hinaus im Rahmen des Seminars und durch die Betreuung einschlägiger Dissertationen.“³⁸

4. Staats- und verwaltungsrechtliche Forschung der frühen Jahre

Charakteristisch ist aber zugleich von Beginn an die gleichmäßige parallele Beschäftigung *Vogels* und der Institutsmitarbeiter auch mit staats- und verwaltungsrechtlichen Fragen außerhalb des öffentlichen Finanzrechts. Von *Gerhard Wacke* übernimmt *Vogel* – gemeinsam mit dem einige Jahre jüngeren *Wolfgang Martens*, dem *Vogel* seit der gemeinsamen Assistentenzeit eng verbunden ist³⁹ – das 1927 von *Bill Drews* begründete Lehrbuch zum Polizeirecht, von dessen (damals noch zweibändiger) achter Auflage der erste, knapp 600seitige Band in Heidelberg entsteht⁴⁰. Dieses Flaggschiff polizeirechtlicher Dogmatik, das 1986 eine neunte (und letzte) Auflage erfährt⁴¹, wirkt über die Jahrtausendwende hinweg als das führende Großlehrbuch zum Polizeirecht fort.

In den ersten Jahren nach Institutsgründung entstehen in Heidelberg daneben so unterschiedliche Werke wie eine Arbeit über die Kompetenzen

³⁸ UArch HD, Schreiben von Klaus Vogel an das Rektorat vom 11.07.1969, S. 2. Zur Übersicht über die in diesen Jahren unter seiner Betreuung angefertigten Dissertationen siehe unten S. 273 ff.

³⁹ Eindrucksvoll *Vogels* kurzer Nachruf auf *Martens* im Vorwort des *Drews/Wacke/Vogel/Martens*, Gefahrenabwehr. 9. Aufl. (1986), S. V. Zu *Martens* auch *Hans-Uwe Erichsen*, *Wolfgang Martens zum Gedächtnis*, in: *Selmer/von Münch*, Gedächtnisschrift für *Wolfgang Martens* (1987), S. 5 ff.

⁴⁰ *Drews/Wacke/Vogel/Martens*, Gefahrenabwehr. 8. Aufl. (1975), Bd. 1: Organisationsrecht, polizeiliches Handeln, Rechtsschutz und Ausgleichsansprüche.

⁴¹ *Drews/Wacke/Vogel/Martens* (oben Fn. 39), einbändig.

der Rechnungshöfe⁴², ein Entwurf für ein neues Versammlungsgesetz⁴³ oder eine historische Untersuchung zum Polizeirecht, die Teil der 1972 erschienenen Festschrift für *Gerhard Wacke* wird, die *Vogel* gemeinsam mit *Klaus Tipke* herausgibt⁴⁴.

Nachdem Lehrstuhl und Institut, die faktisch in eins fallen, aufgebaut und wohlbestallt sind, übernimmt *Vogel* im Jahr 1970 zusätzlich das Nebenamt eines Richters am Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg, das er bis zu seinem Ausscheiden aus den Diensten des Landes im Jahr 1977 beibehält. Zugleich nimmt seine Präsenz in der Staatsrechtslehrervereinigung zu, deren Vorstand er – gemeinsam mit *Hans Peter Ipsen* (Vorsitzender) und *Fritz Ossenbühl* – erstmals in den Jahren 1974/75, später (1990/91) – nun gemeinsam mit *Volkmar Götz* und *Hans-Jürgen Papier* – auch als Vorsitzender angehört.

5. Unruhe in Heidelberg

Doch auch in Heidelberg verlangen Fakultät und Universität *Vogel* viel ab. *Klaus Vogel* beginnt seine Heidelberger Zeit als ein den Studenten zugewandter, für Reformen offener junger Ordinarius. Mit Anspruch, Elan und Reflexionsvermögen engagiert er sich in der Lehre. Von dem jungen Institut gehen in den ersten Jahren starke Impulse aus⁴⁵. So konzipiert *Vogel* ein Modell des bezahlten Studierens: Ebenso, wie Auszubildende und Gesellen von Anfang an einen (geringen) Lohn erhalten, solle auch Studenten ein Studentengehalt gewährt werden.

Zugleich wirkt *Vogel* in schwierigen Jahren als Rechtsberater des Rektors, amtiert als Dekan der Juristischen Fakultät, wird zum Vermittler in zahlreichen Konflikten innerhalb der Universität und bei studentischen Vorlesungsblockaden (*sit ins*) auch zum physischen Beschützer seines von den Studenten beschimpften Heidelberger Mentors *Hans Schneider*.

⁴² *Klaus Vogel*, Verfassungsrechtliche Grenzen der öffentlichen Finanzkontrolle, in: DVBl. 1970, S. 193 ff.

⁴³ *Klaus Vogel*, Ein studentischer Entwurf zur Neuregelung des Versammlungsrechts, in: DVBl. 1972, S. 293 ff.

⁴⁴ *Klaus Vogel*, Über die Herkunft des Polizeirechts aus der liberalen Staatstheorie, in: Verfassung, Verwaltung, Finanzen. FS Gerhard Wacke (1972), S. 375 ff.

⁴⁵ Etwa *Klaus Vogel*, Rechtsstudium in „Blockeinheiten“? Ein Diskussionsmodell, in: JZ 1970, S. 15 ff.; und *ders.* (oben Fn. 43).

Mitte der 1970er Jahre ist *Vogel*, der seine Heidelberger Zeit mit Offenheit und Zugewandtheit begonnen hatte, von der Generation der Achtundsechziger umso enttäuschter. Er nimmt Abschied aus Heidelberg – möglicherweise auch, weil es ihn aus dem Südwesten zurück in die Großstadt zieht. Doch sein Bemühen um die Gründung eines Max-Planck-Instituts für Steuerrecht in Hamburg ist nicht von Erfolg gekrönt. 1977 überzeugt ihn ein paralleler Ruf nach München. Es gelingt *Vogel* mit Hilfe der Stiftung Volkswagenwerk, in München eine gut dotierte Forschungsstelle für ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerrecht zu etablieren, die er als eine Zwischenform zwischen dem fakultätsangehörigen Institut, das er nun – unter Mitnahme der gesamten Literaturbestände zum ausländischen und Internationalen Steuerrecht – in Heidelberg zurücklässt, und einem größeren und selbständigen Max-Planck-Institut ansehen kann.⁴⁶

⁴⁶ Umfassende Würdigungen von Leben und Werk *Klaus Vogels* bei *Paul Kirchhof*, Laudatio, in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), Staaten und Steuern. Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag (2000), S. XVII ff.; *Moris Lehner*, DStR 2005, 2053 ff.; *Hans-Jürgen Papier*, in: Steuern im Verfassungsstaat. Symposion zu Ehren von Klaus Vogel (1996), S. 7 ff.; *Walter Schmitt Glaeser*, ebd., S. 11 ff.; *Joachim Lang*, ebd., S. 15 ff.; *Paul Kirchhof*, Nachruf, in: AöR 2008 (133), S. 112; *Moris Lehner*, BIFD 2008, S. 46 f.; *Kees van Raad*, Intertax 2008, S. 154 f.; *Ekkehart Reimer*, DStR 2008, S. 169; *Klaus Anselm Vogel*, Klaus Vogel – unser Vater, in: Ansprachen bei der Trauerfeier am 23. Januar 2008 in München (Eigendruck der Familie); *Christian Waldhoff*, JZ 2008, S. 246 f.; *Luís Eduardo Schoueri*, Homenagem ao Prof. Klaus Vogel (Klaus Vogel: uma saudade), in: Revista de Direito Tributário Internacional (RDTI) Bd. 8 (2008), S. 9 ff.; und die Beiträge in *Lehner* (Hrsg.), Reden zum Andenken an Klaus Vogel (Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 29) (2009).

III. Wiederbesetzung und Erweiterung: Die Berufungen von Reinhard Mußnug und Paul Kirchhof

1. Die Rückkehr von Reinhard Mußnug an die Fakultät

Der vakant gewordene Lehrstuhl wird sogleich neu ausgeschrieben. Der Ruf ergeht an *Reinhard Mußnug*, der in Heidelberg, Erlangen und München studiert hatte und 1963 mit einer von *Hans Schneider* betreuten Arbeit zum Dispens von gesetzlichen Vorschriften⁴⁷ in Heidelberg promoviert worden war. Während seiner Assistentenzeit bei *Hans Schneider* war darauf die verfassungshistorische und finanzverfassungsrechtliche Habilitationsschrift „Der Haushaltsplan als Gesetz“ entstanden⁴⁸. Die 1969 erteilte *Venia* umfasst die Fächer Staatsrecht, Verwaltungsrecht, Verfassungsgeschichte sowie Finanz- und Steuerrecht. Nach Professuren an der FU Berlin (1971-1975) und in Mannheim (1975-1978) folgt *Reinhard Mußnug* 1978 dem Ruf an die Heidelberger Alma Mater. Die nicht nur steuerrechtliche, sondern gerade auch finanzverfassungs- und haushaltsrechtliche Ausrichtung des neuen Institutsdirektors spiegelt sich in einer Umbenennung und damit auch formal ausgewiesenen Verbreiterung der Forschungsfelder des Instituts wider, das seit diesem Zeitpunkt den Namen „Institut für Finanz- und Steuerrecht“ trägt.

Schon in der Zeit der Berufung nach Heidelberg ist *Reinhard Mußnug* auch in der Rechtspraxis und der Vertretung universitärer Interessen engagiert. Von 1976 bis 1986 ist er als Richter im Nebenamt am Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg in Mannheim tätig, seit 1978 zudem als Beisitzender Richter am Disziplinarhof Baden-Württemberg. Zur gleichen Zeit bekleidet er Ämter im Präsidium des Deutschen Hochschulverbandes, wird Vorsitzender des Arbeitskreises „Recht der militärischen Verteidi-



*Reinhard Mußnug (*1935)*

⁴⁷ *Reinhard Mußnug*, Der Dispens von gesetzlichen Vorschriften (1964).

⁴⁸ *Reinhard Mußnug*, Der Haushaltsplan als Gesetz (1976).

gung“ beim Heeresführungskommando Koblenz, gehört dem Gesprächskreis „Kulturgüterschutz“ beim Bundesministerium des Innern an und ist von 1989 bis 1993 Erster Vorsitzender der Vereinigung für Verfassungsgeschichte.

2. Paul Kirchhof als zweiter Institutsdirektor



*Paul Kirchhof (*1943)*

Schon kurze Zeit nach der Rückgewinnung *Reinhard Mußnugs*, 1981, wird *Hans Schneider* emeritiert. Dies gibt der Fakultät Gelegenheit, eine weitere Professur für öffentliches Recht auszuschreiben. Berufen wird *Paul Kirchhof*, der seinerseits die Fakultät und namentlich das Institut aus Assistententagen kennt. Nach Studium in Freiburg und München war er 1968 mit einer bei *Peter Lerche* entstandenen Dissertation zum Begriff der hoheitsrechtlichen Befugnisse in Art. 33 Abs. 4 GG⁴⁹ an der Ludwig-Maximilians-Universität promoviert worden. Im Anschluss an das Zweite Staatsexamen in Stuttgart wurde er sodann 1970 wissenschaftlicher Assistent bei *Klaus Vogel* am noch jungen Institut für deutsches und internationales Steuerrecht in Heidelberg. Hier keimte und entfaltete sich das Interesse für das Finanz- und Steuerrecht, für seine verfassungsrechtlichen Grundlagen und Grenzen. Dies zeigt die vier Jahre später vorgelegte Habilitationsschrift zum „Verwalten durch ‚mittelbares‘ Einwirken“⁵⁰, deren Referenzgebiet gerade auch die Finanzen sind, und zeigen ebenso die gemeinsam mit *Klaus Vogel* in dieser Zeit publizierten großen Kommentierungen zum Finanzverfassungsrecht im Bonner Grundgesetz-Kommentar⁵¹. Im Juli 1974 habilitiert sich *Paul Kirchhof*. Die Fakultät erteilt die Venia für die Fächer Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Wirtschaftsverwaltungsrecht, Finanz- und Steuerrecht sowie Verwaltungslehre. 1975 bis 1981 ist er Professor für

⁴⁹ *Paul Kirchhof*, Der Begriff der hoheitsrechtlichen Befugnisse in Artikel 33 Absatz IV des Grundgesetzes (1968).

⁵⁰ *Paul Kirchhof*, Verwalten durch mittelbares Einwirken (1977).

⁵¹ *Klaus Vogel/Paul Kirchhof*, in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Vorbemerkungen zu Art. 104a-115 (1971); Art. 104a (1971); Art. 107 (1971); Art. 114 (1974).

Öffentliches Recht und, in der Nachfolge *Friedrich Kleins*, Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität Münster, von 1976 bis 1978 zugleich Prorektor der Westfälischen Wilhelms-Universität.

Mit der Berufung in der Nachfolge *Hans Schneiders* kehrt also ein weiterer Heidelberger an seine Alma Mater zurück. Mit der Rückberufung erhält das Institut für Finanz- und Steuerrecht einen zweiten Direktor. Diese Doppelspitze soll die Forschung am Institut über Jahrzehnte prägen. Weil *Paul Kirchhof* die Lehrstuhlräumlichkeiten von *Hans Schneider* im Nordtrakt der Fakultät übernimmt, hat das Institut seither zwei Standorte.

IV. Steuer-, haushalts- und staatsrechtliche Forschung in den 1980er und 1990er Jahren

Die durch *Klaus Vogel* begründete Zweispurigkeit von Öffentlichem Recht und Finanzrecht einerseits und die mit den Berufungen von *Reinhard Mußnug* und *Paul Kirchhof* einhergehende Verbreiterung der Forschungsinteressen andererseits sind bestimmend für die Institutsarbeit in den zwei folgenden Dekaden, in den 1980er und 1990er Jahren.

1. Systematisierung, Kommentierung, Fortentwicklung

Themen *Reinhard Mußnugs* sind das Finanzverfassungs- und Haushaltsrecht, die Verfassungs- und Verwaltungsgeschichte, das Recht des nationalen und internationalen Kulturgüterschutz, auch das Recht der militärischen Verteidigung. In diese Zeit fallen sein Referat zu „Gesetzesgestaltung und Gesetzesanwendung im Leistungsrecht“ auf der Tübinger Staatsrechtslehrertagung 1988⁵², verschiedene Herausgeberschaften⁵³ und Aufsätze zu den genannten Themen. Von 1989 bis 1993 ist er Erster Vorsitzender der Vereinigung für Verfassungsgeschichte, seit 1993 Mitglied des Gesprächskreises „Kulturgüterschutz“ beim Bundesinnenministerium.

⁵² *Reinhard Mußnug*, Gesetzesgestaltung und Gesetzesanwendung im Leistungsrecht, in: VVDStRL Bd. 47 (1989), S. 113 ff.

⁵³ *Mußnug* (Hrsg.), Rechtsentwicklung unter dem Bonner Grundgesetz (1990); ders. (Hrsg.), Wendemarken der deutschen Verfassungsgeschichte (1993); *Mußnug/Rollecke* (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Kulturgüterschutzes (1998).

Auch das universitäre und das hochschulpolitische Engagement setzen sich in dieser Zeit fort. Seit 1986 ist *Reinhard Mußgnug* Geschäftsführer und Zweiter Vorsitzender der Universitäts-Gesellschaft Heidelberg, seit 1989 Mitglied des Senats der Universität. Ab 1991 wirkt er zudem als Mitglied des Studienausschusses des Deutschen Juristenfakultätentages.

Paul Kirchhof konzipiert ab Anfang der 1980er Jahre gemeinsam mit *Josef Isensee* das Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, dessen erster Band (Grundlagen von Staat und Verfassung) in der ersten Auflage 1987 erscheint. Dieses große, auf zehn Bände angelegte Herausgeberprojekt, dessen Anspruch es ist, das deutsche Staatsrecht neu und umfassend, fundiert und strukturiert darzustellen, wird im Jahr 2000, nach Erscheinen des zehnten Bandes, erfolgreich ins Ziel gebracht⁵⁴. Es prägt die Institutsarbeit kontinuierlich mit, weil ein Mitarbeiter durchgängig mit der redaktionellen Betreuung befasst ist. Die zweite Auflage wird ab 1995 ins Werk gesetzt. Die dritte, völlig neubearbeitete Auflage setzt mit Band 1 im Jahr 2003 ein; sie wird mit Erscheinen von Band 13 im Jahr 2015 vollendet⁵⁵.

Als weiteres, umfangreiches Herausgeberwerk entsteht ab 1986, in Zusammenarbeit mit *Hartmut Söhn*, später auch mit *Rudolf Mellinghoff*, der Großkommentar zum Einkommensteuergesetz⁵⁶. Die Zielsetzung des Werks kommt im Vorwort zum Ausdruck: Weil die Einkommensteuer „eine der wichtigsten Bewährungsproben des Rechtsstaates“ ist, geht es den

⁵⁴ Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland: Bd. 1, Grundlagen von Staat und Verfassung (1987); Bd. 2, Demokratische Willensbildung – Staatsorgane des Bundes (1987); Bd. 3, Das Handeln des Staates (1988); Bd. 4, Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung (1990); Bd. 5, Allgemeine Grundrechtslehren (1992); Bd. 6, Freiheitsrechte (1989); Bd. 7, Normativität und Schutz der Verfassung – Internationale Beziehungen (1992); Bd. 8, Die Einheit Deutschlands – Entwicklung und Grundlagen (1995); Bd. 9, Die Einheit Deutschlands – Festigung und Übergang (1997); Bd. 10, Gesamtregister (2000).

⁵⁵ Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 3. Auflage: Bd. 1, Historische Grundlagen (2003); Bd. 2, Verfassungsstaat (2004); Bd. 3, Demokratie – Bundesorgane (2005); Bd. 4, Aufgaben des Staates (2006); Bd. 5, Rechtsquellen, Organisation, Finanzen (2007); Bd. 6, Bundesstaat (2008); Bd. 7, Freiheitsrechte (2009); Bd. 8, Grundrechte: Wirtschaft, Verfahren, Gleichheit (2010); Bd. 9, Allgemeine Grundrechtslehren (2011); Bd. 10, Deutschland in der Staatengemeinschaft (2012); Bd. 11, Internationale Bezüge (2013); Bd. 12, Normativität und Schutz der Verfassung (2014); Bd. 13, Gesamtregister (2015).

⁵⁶ Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Kommentar.

Herausgebern um „ein methodisch angelegtes, Grundsatzwertung und Detailaussage systematisch verbindendes Verstehen des EStG“. Heute umfasst der Kommentar 20 gut gefüllte Loseblattordner. An seine Seite ist ab 2001 der ebenfalls von *Paul Kirchhof* herausgegebene einbändige EStG-Kommentar getreten, der inzwischen in der 15. Auflage vorliegt⁵⁷; er verbindet seinerseits Systematisierungsleistung und Praxisorientierung, ist vom Ziel getragen, der Rechtsanwendung ein solides Fundament zu bieten.

In zahlreichen weiteren Beiträgen nimmt *Paul Kirchhof* in dieser Zeit zum Verfassungs- und Europarecht, zum Steuer- und zum Haushaltsrecht Stellung. Forschungs- und publikationsprägend sind dabei auch die großen, historischen Ereignisse der Jahre um 1990: zum einen die deutsche Wiedervereinigung, zum anderen die Gründung der Europäischen Union durch den Vertrag von Maastricht.

Diese Ereignisse fallen zugleich in die Zeit, in der *Paul Kirchhof* Richter des Bundesverfassungsgerichts ist. 1987 wird er als Richter des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts ernannt. Bis 1999 ist er dort tätig, als Berichterstatter an zahlreichen steuer- und finanzverfassungsrechtlichen, aber auch europaverfassungsrechtlichen Verfahren beteiligt. Sein Wirken in Karlsruhe strahlt auf die Arbeit am Institut und in seine staatsrechtlichen Vorlesungen, die er kontinuierlich weiter hält, unmittelbar aus.

2. Steuerrecht in der Lehre

In der Lehre wirkt das Institut in Gestalt von *Paul Kirchhof* und *Reinhard Mußgnug* jenseits von öffentlich-rechtlichen Pflichtveranstaltungen und regelmäßig angebotenen Seminaren auch in der Schwerpunktausbildung für Referendare im Steuer- und Gesellschaftsrecht. Gemeinsam mit *Peter Ulmer*, später mit *Peter Hommelhoff* richtet *Paul Kirchhof* dieses landesweit offene Ausbildungsprogramm ein und gewinnt namhafte Rechtsanwälte und Vertreter der Finanzverwaltung dafür, praxisnahe Kenntnisse in der Gesamtschau von Steuerrecht und Gesellschaftsrecht zu vermitteln. Über Jahre wird das Heidelberger Curriculum durch dieses Angebot bereichert. Zusätzliche Angebote für die Staatsexamensstudenten treten hinzu. Die eigene Lehre der Institutsdirektoren wird durch weitere Dozenten und Lehrbeauftragte ergänzt und vertieft; so liest etwa im Sommersemester 1993 der

⁵⁷ Aktuell Kirchhof (Hrsg.), EStG, Kommentar, 15. Aufl. 2016.

auf eine Professur für öffentliches Recht berufene *Moris Lehner*, seinerseits ein Schüler *Klaus Vogels*, neben dem Europarecht auch Umsatzsteuerrecht, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung.

3. Habilitationen

Zahlreiche Mitarbeiter tragen die Institutsarbeit in den 1980er und 1990er Jahren mit. Es entstehen Dissertationen in der ganzen Breite der Forschungsfelder, denen das Institut gewidmet ist⁵⁸. Weitere Habilitationsschriften werden fertiggestellt: 1996 legt *Thomas Puhl* seine Arbeit „Budgetflucht und Haushaltsverfassung“ vor⁵⁹, 1999 *Gerd Morgenthaler* sein Werk „Freiheit durch Gesetz“⁶⁰, beide als Mitarbeiter von und betreut durch *Paul Kirchhof*⁶¹. *Thomas Puhl* wird im Anschluss an die Habilitation an die Universität Mannheim berufen, *Gerd Morgenthaler* tritt eine Professur an der Universität Siegen an.

V. Große Impulse: Die Erneuerung des Steuerrechts

1. Die Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch

Mit dem Ende seiner Tätigkeit als Richter des Bundesverfassungsgerichts nimmt *Paul Kirchhof* um die Wende zum Jahr 2000 einen Gedanken auf, den er schon 1988 in einem Gutachten für den Deutschen Juristentag in Mainz entfaltet hatte⁶², den großen Gedanken einer prinzipienbasierten,

⁵⁸ Siehe dazu die tabellarische Übersicht im hinteren Teil des Bandes S. 273 ff.

⁵⁹ *Thomas Puhl*, Budgetflucht und Haushaltsverfassung (1996); die ebenfalls bei Paul Kirchhof entstandene Dissertation (1986) trägt den Titel „Die Minderheitsregierung nach dem Grundgesetz“.

⁶⁰ *Gerd Morgenthaler*, Freiheit durch Gesetz (1999); promoviert wurde er 1991 mit der ebenfalls von Paul Kirchhof betreuten Arbeit „Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts“.

⁶¹ Siehe dazu und auch zu den noch folgenden Habilitationsschriften den Beitrag von *Paul Kirchhof*, Fünfzig Jahre Steuerrechtswissenschaft, unten § 2 (S. 41 ff.).

⁶² *Paul Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag (Mainz 1988), 96 Seiten.

der Rechtsstaatlichkeit des Steuerrechts als Eingriffsrecht dienenden Steuerrechtsvereinfachung durch Kodifikation. Er gründet im Jahr 2000 eine diesem Kodifikationsvorhaben gewidmete Forschungsstelle, die eine – Konzentration ermöglichende und Erträge begünstigende – Heimat in einer Villa in ruhiger Lage von Heidelberg-Handschuhsheim in der Zeppeleinstraße 151 findet, die zu diesem Zweck von dem Unternehmer *Manfred Lautenschläger* zur Verfügung gestellt wird. In der Sache richtet sich der Blick dabei zunächst auf das Einkommensteuerrecht. Gemeinsam mit einer Gruppe von Steuerwissenschaftlern und Steuerpraktikern legt *Paul Kirchhof* Anfang 2001 den „Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“ vor⁶³. Aufbauend auf diesen Entwurf folgt Ende 2003, nach weiterer intensiver Arbeit an der Forschungsstelle, die durch zahlreiche, dort regelmäßig stattfindende Treffen mit Verantwortlichen der Finanzverwaltungen der Länder bereichert wird, der Entwurf eines „Einkommensteuergesetzbuchs“, als „Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer“⁶⁴. 23 knapp gefasste Paragraphen umfasst der Vorschlag, der von einer konkretisierenden Rechtsverordnung begleitet und durch eine ausführliche Kommentierung erklärt wird.

Die Arbeit von *Paul Kirchhof* und der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter an der Forschungsstelle, die nicht nur örtlich, sondern auch organisatorisch neben dem Lehrstuhl steht, greift sodann weiter aus und widmet sich den anderen materiellen Steuerarten, darüber hinaus dem Besteuerungsverfahren. Am Horizont zeichnet sich der Entwurf eines umfassenden Bundessteuergesetzbuchs ab. Verwirklichungschancen eröffnen sich mit dem Bundestagswahlkampf 2005, in dem das Vorhaben der Steuervereinfachung eines der bestimmenden Themen ist. Doch auch, als sich die Politik zunächst abwendet, setzt *Paul Kirchhof* die Arbeit am Entwurf fort und legt 2011 das insgesamt 146 Paragraphen umfassende „Bundessteuergesetzbuch“ als „Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts“ vor⁶⁵.

⁶³ *Paul Kirchhof u. a.*, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes (2001).

⁶⁴ *Paul Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer (2004).

⁶⁵ *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts (2011); vgl. dazu ders. (Hrsg.), Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion (2013).

In die Zeit der 2000er Jahre⁶⁶ fallen besonders öffentlichkeitswirksame Publikationen von *Paul Kirchhof* zur Zukunftsfähigkeit unseres Gemeinwesens als Rechts- und Steuerstaat⁶⁷ wie auch zahlreiche wissenschaftliche Auszeichnungen und Preise für sein Wirken im Sinne der Freiheits-, Gleichheits- und Familiengerechtigkeit des Steuerrechts, der demokratischen und rechtsstaatlichen Verfasstheit des Gemeinwesens, der Klarheit und Verständlichkeit der Rechtssprache. Bereits 1999 wird ihm das Große Verdienstkreuz mit Stern und Schulterband des Verdienstordens der Bundesrepublik Deutschland verliehen. Hinzu kommen Ehrendoktorwürden der Universitäten Osnabrück und der Freien Ukrainischen Universität.

Paul Kirchhof übernimmt Leitungsfunktionen in einer ganzen Reihe wissenschaftlicher Einrichtungen. Von 1999 bis 2006 ist er Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, von 2002 bis 2006 Vorsitzender der Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages, 2004 Präsident des 65. und 2006 Präsident des 66. Deutschen Juristentages. Im Jahr 2000 wird er Mitglied der Heidelberger Akademie der Wissenschaften, deren Präsident er von 2013 bis 2015 ist. Von 2002 bis 2014 wirkt er zudem als Mitglied des Universitätsrats der Ruperto Carola, nachdem er bereits 1984 bis 1985 Dekan der Juristischen Fakultät gewesen war.

2. Eine zweite Generation Habilitanden

Eine weitere Generation wissenschaftlicher Assistenten habilitiert sich in den 2000er Jahren. Am Lehrstuhl von *Reinhard Mußgnug* stellt *Ulrich Hufeld* im Jahr 2003 seine Arbeit zur „Vertretung der Behörde“ fertig⁶⁸. Im gleichen Jahr kommen, am Lehrstuhl von *Paul Kirchhof*, parallel *Hanno Kube* („Finanzgewalt in der Kompetenzordnung“)⁶⁹ und *Christian Seiler*

⁶⁶ Siehe aus dieser Zeit auch Mellinghoff/Morgenthaler/Puhl (Hrsg.), Die Erneuerung des Verfassungsstaates. Symposium aus Anlass des 60. Geburtstages von Paul Kirchhof (2003); Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat. Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof (2008).

⁶⁷ *Paul Kirchhof*, Der sanfte Verlust der Freiheit (2004); *ders.*, Das Gesetz der Hydra (2006); *ders.*, Das Maß der Gerechtigkeit (2009); *ders.*, Deutschland im Schuldensog (2012).

⁶⁸ *Ulrich Hufeld*, Die Vertretung der Behörde (2003); vorangegangen war die Dissertation zum Begriff der „Verfassungsdurchbrechung“ (1997), ebenfalls bei Reinhard Mußgnug.

⁶⁹ *Hanno Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung (2004); die ebenfalls bei Paul Kirchhof entstandene Dissertation von 1999 trägt den Titel „Eigentum an Naturgütern – Zuordnung und Unverfügbarkeit“.

(„Der souveräne Verfassungsstaat zwischen demokratischer Rückbindung und überstaatlicher Einbindung“)⁷⁰ ins Ziel. *Ulrich Palm* folgt, ebenfalls als Assistent von *Paul Kirchhof*, mit einer Arbeit zum Begriff der „Person im Ertragsteuerrecht“ im Jahr 2011 nach⁷¹.

Ulrich Hufeld wird Professor an der Deutschsprachigen Andrassy Universität Budapest, dort auch Gründungsdekan der Fakultät für Vergleichende Staats- und Rechtswissenschaften; später übernimmt er einen Lehrstuhl an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg. *Christian Seiler* wird an die Universität Erfurt berufen, 2009 kehrt er nach Baden-Württemberg zurück und ist seither Inhaber des Lehrstuhls für Staats- und Verwaltungsrecht, Finanz- und Steuerrecht an der Eberhard-Karls-Universität Tübingen, seit 2012 zudem Richter am Verfassungsgerichtshof für das Land Baden-Württemberg. *Hanno Kube* wird Professor an der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt, übernimmt ein Jahr später einen Lehrstuhl an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz und kehrt seinerseits 2014 nach Baden-Württemberg zurück (dazu sogleich unter VI.2.). *Ulrich Palm* wird im Anschluss an die Habilitation an die Universität Hohenheim berufen und hat dort den Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht inne, darüber hinaus ist er Direktor des dortigen Instituts für Rechts- und Sozialwissenschaften.

⁷⁰ *Christian Seiler*, *Der souveräne Verfassungsstaat zwischen demokratischer Rückbindung und überstaatlicher Einbindung* (2005); promoviert wurde er 1999 mit der ebenfalls von *Paul Kirchhof* betreuten Arbeit „Der einheitliche Parlamentsvorbehalt“.

⁷¹ *Ulrich Palm*, *Person im Ertragsteuerrecht* (2013); die Dissertation (ihrerseits 1999 bei *Paul Kirchhof*) ist dem Thema der „Preisstabilität in der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion“ gewidmet.

VI. Kontinuität und Erweiterung – Europäische und internationale Perspektiven

1. Ekkehart Reimer



*Ekkehart Reimer (*1969)*

Mit der Emeritierung von *Reinhard Mußgnug* im Jahr 2005⁷² gilt es, einen Lehrstuhl der Fakultät und zugleich eine der beiden Direktorenstellen des Instituts neu zu besetzen. Ausgeschrieben wird der Lehrstuhl, in der Bezeichnung ungewöhnlich, für Öffentliches Recht und Prinzipien des Europäischen und Internationalen Steuerrechts. In dieser Bezeichnung kommt das am Institut von Beginn an und durchgängig vorhandene Interesse am Prinzipiellen und Grundsätzlichen in besonderer Weise zum Ausdruck, das wissenschaftliche Interesse an den Fundierungen des Steuer- und

Haushaltsrechts im Verfassungsrecht, an den verfassungsrechtlichen Vorgaben, die das Recht auf Freiheits- und Gleichheitsgerechtigkeit ausrichten, an innerer Struktur und Folgerichtigkeit eines klaren und verständlichen Eingriffsrechts. Mit dieser Ausschreibung grenzt sich die Heidelberger Fakultät innerhalb Baden-Württembergs zugleich gegen die der praktischen Rechtsanwendung nähere Mannheimer Universität ab.

Der Ruf ergeht an *Ekkehart Reimer*, der nach Studium in Heidelberg schon während seines Studiums in München an der Münchener Forschungsstelle⁷³ zunächst bei *Klaus Vogel*, dann vor allem bei *Moris Lehner* tätig ist. *Ekkehart Reimer* wird 2003 mit einer internationalsteuerrechtlichen Arbeit zum „Ort des Unterlassens“⁷⁴ in München promoviert. Die 2005 vorgelegte, von *Moris Lehner* betreute Habilitationsschrift trägt den Titel „Die Bewältigung von Interessenkollisionen bei Amts- und Mandatsträgern.

⁷² Vgl. Grupp/Hufeld (Hrsg.), Recht, Kultur, Finanzen. Festschrift für Reinhard Mußgnug zum 70. Geburtstag am 26. Oktober 2005 (2005). Im Oktober 2006 nimmt *Reinhard Mußgnug* unterdessen eine Gastprofessur im rumänischen Cluj-Napoca wahr.

⁷³ Oben II.5.

⁷⁴ *Ekkehart Reimer*, Der Ort des Unterlassens. Die Ursprungsbezogene Behandlung von Entgelten für Untätigkeit im Internationalen Steuerrecht (2004).

Rechtstoff – Normstrukturen – Grundfragen“. Die *Venia legendi* lautet auf die Fächer Staats- und Verwaltungsrecht mit Europarecht, Finanz- und Steuerrecht. Das Münchener Habilitationsverfahren geht dem Heidelberger Berufungsverfahren unmittelbar voraus. *Ekkehart Reimer* vertritt seinen eigenen Lehrstuhl deshalb zunächst; im Juli 2006 wird er Ordinarius in Heidelberg. Bei Gelegenheit des neuen Struktur- und Entwicklungsplans der Juristischen Fakultät erhält der Lehrstuhl 2012 die gestraffte Denomination „für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht“.

2. Hanno Kube



*Hanno Kube (*1970)*

Im März 2013 wird *Paul Kirchhof* Seniorprofessor *distinctus* der Universität Heidelberg. Die Vollendung des 70. Lebensjahres ist Anlass für eine Abschiedsvorlesung⁷⁵, für ein großes, *Paul Kirchhof* gewidmetes Herausgeberwerk zu den „Leitgedanken des Rechts“⁷⁶ und für ein begleitendes wissenschaftliches Symposium in der Aula der Alten Universität⁷⁷. Mit dem Statuswechsel von *Paul Kirchhof* sind der Lehrstuhl und die Stelle in der Leitung des Instituts neu zu besetzen. Ausgeschrieben wird der Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.

Diese Denomination verdeutlicht Institutsspezifisches und sichert Kontinuität, wird das Steuerrecht am Institut doch seit jeher als Teil des öffentlichen Rechts verstanden und den öffentlich-rechtlichen Gewährleistungen von Freiheit und Gleichheit unterstellt.

⁷⁵ Abschiedsvorlesung „Forschen heißt Hoffen“ am 7. Juni 2013 in der Aula der Alten Universität, Heidelberg.

⁷⁶ Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts. Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag*, 2 Bände (2013).

⁷⁷ Symposium „Leitgedanken des Rechts“ anlässlich des 70. Geburtstags von Paul Kirchhof am 7. und 8. Juni 2013; Dokumentation der Referate und Diskussionsbeiträge bei Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts in der Diskussion* (2013).

Der Ruf ergeht an *Hanno Kube*, der sich nach dem Studium in Heidelberg und an der New Yorker Cornell-Universität, nach der Promotion wiederum in Heidelberg und einem anschließenden Forschungsaufenthalt als Jean Monnet Fellow am Europäischen Hochschulinstitut in Florenz im Jahr 2003 bei *Paul Kirchhof* habilitiert hatte (oben V.2.), 2004 eine Professur an der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt und 2005 den Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz übernommen und in dieser Zeit wiederholt als Visiting Professor vergleichendes Verfassungsrecht in Cornell gelehrt hatte. Zum Sommersemester 2014 kehrt *Kube* an seine Alma Mater zurückkehrt und tritt damit die Nachfolge seines akademischen Lehrers an.

3. Verfassungsgerechtigkeit und überstaatliche Einbindung

Das neue Institutsdirektorium steht für Kontinuität, öffnet sich zugleich für die Aufgaben der Zeit. Das Institut erhält eine Geschäftsstelle, die organisatorische Verantwortung lehrstuhlübergreifend bündelt. Geschäftsführerin wird *Susanne Röth*.

Weiterhin steht die Forschung zum Steuer- und Haushaltsrecht, insbesondere zur bundesstaatlichen Finanzverfassung und den verfassungsrechtlichen Grundlagen und Grenzen der Besteuerung, im Mittelpunkt. Zum dritten Mal in seiner fünfzigjährigen Geschichte geht aus dem Institut ein Juristentagsgutachten hervor⁷⁸. Zugleich rückt die Frage nach der Rechtfertigung einzelner Steuerarten und ihrer Kumulation verstärkt in das Blickfeld⁷⁹. Daneben gewinnt die grenzüberschreitende Besteuerung im europäischen und internationalen Rahmen in der Institutsarbeit zunehmend an Bedeutung. *Ekkehart Reimer* gibt gemeinsam mit *Alexander Rust* den englischsprachigen Kommentar *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* heraus. Unter der Leitung von *Hanno Kube* entsteht eine Forschungsstelle zum Europäischen Steuerrecht, die die Tätigkeiten des Instituts in diesem Bereich bündelt. Seit ihrer Gründung koordiniert das Institut die Aktivitäten der Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar der Deutschen

⁷⁸ *Simon Kempny/Ekkehart Reimer*, Neuordnung der Finanzbeziehungen – Aufgabengerechte Finanzverteilung zwischen Bund, Ländern und Kommunen. Gutachten für die Abteilung Öffentliches Recht des 70. Deutschen Juristentages (2014).

⁷⁹ Siehe dazu das Symposium „Steuerkonkurrenzen“ zu Ehren von Ministerialdirigent a. D. Werner Widmann am 17. Mai 2013 in der Aula der Alten Universität.

Vereinigung für Internationales Steuerrecht e.V., der deutschen Landesgruppe der IFA. Hinzu kommt die Beteiligung des Instituts in verschiedenen internationalen Forschungsverbänden und die regelmäßige Präsenz internationaler Gastwissenschaftler am Institut. *Matthias Valta* habilitiert sich, als Assistent von und betreut durch *Ekkehart Reimer*, mit einer ihrerseits international ausgerichteten Arbeit zum Thema „Staatenbezogene Wirtschaftssanktionen zwischen Souveränität und Menschenrechtsschutz“⁸⁰.

Die inhaltliche Ausrichtung der Institutsforschung spiegelt sich auch in jährlichen, erstmals im Herbst 2014 veranstalteten Institutssymposien, die grundsätzlichen und zugleich aktuellen Fragen des deutschen, europäischen und internationalen Finanz- und Steuerrechts gewidmet sind. 2014 steht die „Subsidiarität in der Finanzverfassung“ im Mittelpunkt⁸¹. Das Jahressymposium 2015 findet zugleich aus Anlass des 80. Geburtstags von *Reinhard Mußgnug* statt und steht unter dem – Geschichte und Gegenwart in Beziehung setzenden, Ausblicke eröffnenden – Titel „Entwicklungslinien der Finanzverfassung“⁸². 2016, im Jahr der 50. Wiederkehr des Gründungsdatums des Instituts, öffnet sich das Symposium mit besonderer Deutlichkeit den grenzüberschreitenden Zusammenhängen; es befasst sich mit dem Europäischen Finanzrecht und analysiert dessen Stand, Methoden und Perspektiven⁸³.

Die Ergebnisse dieser Symposien werden in einer – in Buchform⁸⁴ und zugleich online⁸⁵ publizierten – Schriftenreihe gesichert und zugänglich gemacht („Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht“ – HFSt), die

⁸⁰ *Matthias Valta*, Staatenbezogene Wirtschaftssanktionen zwischen Souveränität und Menschenrechtsschutz, Juli 2016, noch unveröffentlicht; auch seine mehrfach preisgekürnte Dissertation aus dem Jahr 2012 betrifft die internationale Einbindung, dort des Steuerrechts: „Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe“.

⁸¹ Symposium „Subsidiarität in der Finanzverfassung“ am 9. Oktober 2014 im Alten Senatssaal der Universität.

⁸² Symposium „Entwicklungslinien der Finanzverfassung“ am 30. Oktober 2015 in der Aula der Alten Universität.

⁸³ Symposium „Europäisches Finanzrecht. Stand – Methoden Perspektiven“ am 23. September 2016 in der Aula der Alten Universität.

⁸⁴ Kube/Reimer (Hrsg.), Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Lehmanns Verlag Berlin, ab 2015.

⁸⁵ <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>.

den Charakter einer Working Paper Series hat. Auch andere größere Arbeiten, die am Institut entstehen, werden in die Schriftenreihe aufgenommen.⁸⁶

Das Forschungsprofil schlägt sich im Spektrum der vom Institut verantworteten Lehre unmittelbar nieder; das Steuerrecht findet in der Fakultät aber auch über die Institutsgrenzen hinaus Widerhall und Mitstreiter. 2004 nimmt der durch zahlreiche steuerrechtliche Publikationen ausgewiesene *Werner F. Ebke*, ein Schüler *Bernhard Großfelds*, einen Ruf nach Heidelberg als Direktor des Instituts für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht an. Mit dem Vorsitzenden Richter am Bundesfinanzhof *Dr. Bernd Heuermann* und Rechtsanwalt *Dr. Carl-Heinz Heuer* bestellt die Universität herausragende Praktiker des Steuerrechts mit hoher publizistischer und wissenschaftlicher Qualifikation zu Honorarprofessoren. Ende 2007 wird der bisherige Schwerpunktbereich „Unternehmens- und Steuerrecht“ geteilt; dadurch entsteht ein selbständiger Schwerpunktbereich Steuerrecht, der sich großer Beliebtheit erfreut. Die Lehre in diesem Schwerpunktbereich obliegt neben den Direktoren und den Honorarprofessoren auch den wissenschaftlichen Mitarbeitern des Instituts und herausragenden Einzelpersonlichkeiten wie Ministerialdirigent a. D. *Werner Widmann*, dem langjährigen Leiter der Steuerabteilung im Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz. Das Lehrprogramm umfasst neben dem Einkommen- und Unternehmensteuerrecht das Umsatzsteuerrecht, das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, das Internationalen und Europäische Steuerrecht und die Abgabenordnung.

In der von mehreren Dozenten gemeinsam veranstalteten, im Heidelberger Studienplan als für alle Studierenden verpflichtend gekennzeichneten Vorlesung „Einführung in das Steuerrecht“ werden junge Juristen in dichter Form an die Kernmaterien des Steuerrechts herangeführt. An dieser Vorlesung beteiligen sich mit *Gerhard Dannecker*, *Stefan Geibel* und *Andreas Piekenbrock* auch Ordinarien anderer Fachsäulen. Ergänzende, regelmäßig angebotene Seminare, zuletzt zum Europäischen Finanzrecht, zum Europäischen Steuerrecht und zur Zukunft des Steuerverfahrensrechts, vertiefen die Kenntnisse und schulen den wissenschaftlichen Zugang.

⁸⁶ Zuletzt *Hanno Kube*, *Rechtliche Grundlagen und Grenzen der EU-Bankenabgabe*, HFSt Bd. 2 (2016).

Die grenzüberschreitenden Bezüge der steuer- und finanzrechtlichen Forschung führen zu inspirierenden Lehrkooperationen mit ausländischen Einrichtungen. Zu nennen sind beispielsweise ein jährlich abgehaltenes, gemeinsam mit verschiedenen europäischen Universitäten veranstaltetes „Doctoral Seminar on International and EU Tax Law“ (im Juni 2015 in Heidelberg) oder auch ein inzwischen traditionsreiches Seminar, das ebenfalls auf jährlicher Basis in Zusammenarbeit mit den Universitäten Ferrara, Budapest (ELTE) und Georgetown/Washington D.C. durchgeführt wird.



Institutsausflug 2015: Wanderung an der Hessischen Bergstraße

VII. Bündelung und Ausblick

Als Manufaktur rechtswissenschaftlicher Forschung auf dem Gebiet des Finanz- und Steuerrechts, aber auch des Staatsrechts und – heute – des Unionsrechts ist das Heidelberger Institut Spiegel der Entwicklung einer Disziplin. Die steuerrechtliche Lehre an der Ruperto Carola eilt seiner Gründung voraus: Mit dem Zentralisierungsschub der Erzbergerschen Finanzreformen setzt zunächst – auch auf Drängen der Philosophischen Fakultät, die nach einem juristischen Gegenstück für ihre aus dem 19. Jahrhundert überkommene Finanzwissenschaft sucht – akademischer Unterricht auf den Gebieten des Finanz- und Steuerrechts ein.

Später als andernorts (Münster, Köln, Bonn) kommt es 1966 in Heidelberg zur Gründung eines eigenen Instituts und damit zu der bis heute paradigmatischen Zusammenführung von Forschung und Lehre. Historische Grundlagen, klassische steuerrechtliche Dogmatik und Methodologie, die verfassungsrechtliche Prägung und Begrenzung des Steuereingriffs, machtvolle Impulse für Klarheit, Folgerichtigkeit und Nachvollziehbarkeit der Steuergesetzgebung, schließlich die völker- und unionsrechtlichen Ausbaustufen von Steuerrecht und Steuerrechtswissenschaft sind Wegpunkte der fünfzigjährigen Entwicklung des Instituts. Auch künftig bedürfen die großen Herausforderungen, denen Steuerrechtsetzung und Steuervollzug ausgesetzt sind, rechtswissenschaftlicher Begleitung: des Nach-, Mit- und Vordenkens staatlicher Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg privater Freiheit.

§ 2 Fünfzig Jahre Steuerrechtswissenschaft

Paul Kirchhof

1. Die Steuer ist das Finanzierungsinstrument des Staates, mit dem er sich nicht eine staatliche Leistung entgelten oder ein bevorzugendes Leistungsangebot honorieren lässt, sondern den finanziell leistungsfähigen Inländer zur Mitfinanzierung der Gemeinschaftsaufgaben verpflichtet. Der Steuerpflichtige muss eine Abgabe entrichten, weil er die allgemeinen Lebensbedingungen eines Staates nutzt und deshalb zu deren Finanzierung beitragen kann. Die Steuer steht außerhalb der herkömmlichen Zahlungsverhältnisse, die eine Leistung entgelten, einen Schaden ausgleichen, einen individuellen Bedarf decken oder einen gemeinnützigen Zweck fördern. Der steuerliche Belastungsgrund gewinnt deshalb nicht in einem Vertrag, einem Schadensfall, einer Bedürftigkeit oder einem Gemeinwohlprojekt seine rechtlichen Konturen, sondern ist auf die Wertungen der Verfassungsordnung angewiesen, die durch die Garantie von Eigentümer- und Berufsfreiheit das Erwerbsleben in privater Hand belassen, den Staat deshalb auf die Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens, die Steuern, verweisen. Das Steuerrecht vermeidet die Willkürlichkeit seiner grundrechtserheblichen Eingriffe nur, wenn es sich eng an das Verfassungsrecht anlehnt und in den Freiheitsrechten sein Maß, in den Gleichheitsrechten seine Allgemeinheit findet.

Klaus Vogel, der Gründer des Instituts, hat sich diesem Auftrag in einem Umfeld gewidmet, das dem Steuerrecht klare Orientierung gibt. Er hat in Heidelberg neben dem Steuerrecht auch das zweite klassische Eingriffsrecht – das Polizeirecht – gepflegt¹, dort in der Gefahrenabwehr den Auftrag zu Frieden, Güterschutz und Rechtstreue freiheitsbewusst nachgezeichnet², im Tatbestand der Gefahrenabwehr und der Störungsbeseiti-

¹ *Drews/Wacke/Vogel/Martens*, Gefahrenabwehr. Allgemeines Polizeirecht (Ordnungsrecht) des Bundes und der Länder, 8. Aufl., 2 Bde., 1975, 9. Aufl. in 1. Bd., 1985.

² *Klaus Vogel*, Über die Herkunft des Polizeirechts aus der liberalen Staatstheorie, in: *Verfassung, Verwaltung, Finanzen. Festschrift für Gerhard Wacke*, 1972, S. 375.

gung eine Realität – die drohende Lawine, den lebensgefährdenden Angriff, die Umweltbelastung – vorgefunden und daraus die Antworten des Rechts realitätsgerecht abgeleitet. Zugleich hat *Klaus Vogel* seinen Blick rechtsvergleichend, harmonisierend und typisierend auf die Steuerrechtsordnungen anderer Staaten gerichtet, durch Bildung von steuerlichen Mustern und Modellen rechtliche Orientierungstatbestände gebildet, die dem in der Wirklichkeit schwach vorgezeichneten Steuerrecht normative Konturen geben. Ebenso war es *Klaus Vogel* ein Anliegen, die Finanzverfassung des Grundgesetzes in einer Gesamtkommentierung³ zu erschließen, damit das Steuerrecht in dieses System von steuerlichem Eingriff und haushaltsrechtlicher Leistungsermächtigung, von Gesetzgebung, Gesetzesvollzug und Kontrolle, von Gesetzgebungshoheit, Ertragshoheit, Finanzausgleich, Gesetzesvollzug und Finanzrechtsprechung einzubetten.

In dieser Ausrichtung hat das Institut seinen Auftrag gefunden, die rechtliche Grundstruktur der Besteuerung, die den Staat prägende und den Bürger belastende Wirkung, die Internationalität und Supranationalität der Besteuerung entwicklungsbegleitend zu analysieren und rechtlich zu formen. Es hat sich den im Steuerertrag angelegten Ermächtigungen und Befähigungen des Haushaltsgesetzgebers, den bundesstaatlichen Maßstäben für die Verteilung der Steuererträge und dem diese korrigierenden Ausgleichssystem gewidmet. Es hat das Haushaltswesen in seinen demokratisch-parlamentarischen Wurzeln, seine die Gewalten ausstattenden und mäßigenden Funktion, seine die staatliche Macht des Geldes begründenden Ermächtigungen und Gefährdungspotenziale untersucht. Eine besondere Aufmerksamkeit gilt stets der Rechtsquellenfrage, dem Verhältnis von Verfassung und Gesetz, von Gesetz zu Rechtsverordnung und Satzung, dem Einfluss des Europarechts auf das Steuerrecht, dem Zusammenwirken von innerstaatlichem Recht, Völkerrecht und Unionsrecht bei grenzüberschreitenden Ansprüchen staatlichen Steuerrechts sowie dem internationalen Finanzrecht.

Stets bestimmen die tatsächlichen Anfragen an das Recht auch die rechtswissenschaftlichen Antworten. Dieser Antwortcharakter des Rechts zeigt sich in der Institutsarbeit insbesondere in den Fragen der Lenkungs- und

³ *Klaus Vogel*, Kommentierung des X. Grundgesetzabschnitts (das Finanzwesen), in: Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar). Vorbemerkungen, Art. 104a – 109, Art. 114 u. 115. Zweitbearb. gem. m. Paul Kirchhof, Reinhard Mußgnug, Manfred Wachenhausen, Hannfried Walter u. Markus Wiebel, Heidelberg seit 1971.

Umverteilungswirkung der Steuer, im Kampf um eine normative Grundausrichtung der ausufernden und unübersichtlich werdenden Steuergesetzgebung, damit in der Systematisierung des Steuerrechts und dem verfassungsrechtlichen Gebot einer folgerichtigen Steuergesetzgebung. Der bundesstaatliche Finanzausgleich ist ein ständiges Thema der Institutsarbeit und wird es wohl – mehr als erwünscht – bleiben. Das Problem des Doppelbesteuerungsrechts und die Kommentierung des OECD-Musterabkommens, die Gleichheit vor dem Steuergesetz und die geplante Herstellung von Ungleichheit durch Steuergestaltung, die Haushaltsgesetzgebung als finanzpolitisches jährliches Handlungsprogramm des Staates und das Entstehen von Nebenhaushalten durch haushaltsflüchtige Abgaben sind Themen nachhaltiger Aufklärungs- und Maßstabsarbeit des Instituts. Die freiheitsverengende Verführungskraft von Steuersubventionen, die freiheitsprogrammierende Verlockung von Gestaltungsoptionen, die Labilität von Staatsbürger und Staat für die – überhöhte – Staatsverschuldung und die Souveränität des Staates gegenüber Verbänden und Finanzmarkt hat das Institut warnend und wegweisend thematisiert.

2. In dem Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht sind viele Dissertationen entstanden, die – anfangs noch eine Rarität an juristischen Fakultäten in Deutschland, später gewichtige Stimmen in einem immer breiter werdenden Corps junger Steuerwissenschaftler – sich vor allem Grundsatzzfragen des Steuerverfassungsrechts, dem Einkommensteuerrecht und dem internationalen Steuerrecht widmen.

Sieben Mitarbeiter haben sich während ihrer Tätigkeit am Institut habilitiert. Eine Arbeit über moderne Formen staatlichen Verwaltens⁴ handelt von der steuerlichen Verschonungssubvention, den Finanzmonopolen, der Lenkungsmacht des Staatshaushalts und der Motivationsbefugnis des staatlichen Geldgebers. An die Stelle der Anordnung tritt der Anreiz, an Stelle der Sanktion der Steuernachteil, an Stelle der Regelung die Mitfinanzierung, an Stelle des Vollzugsorgans der private Verwaltungsvermittler, an Stelle der Vollstreckung die Verständigung.

Eine Schrift „Budgetflucht und Haushaltsverfassung“⁵ schildert die demokratische Bedeutung des parlamentarischen Budgetvorbehalts und die Realität eines aus der Haushaltsbindung fliehenden Finanzgebarens, kritisiert

⁴ Paul Kirchhof, *Verwalten durch „mittelbares“ Einwirken*, 1976.

⁵ Thomas Puhl, *Budgetflucht und Haushaltsverfassung*, 1996.

die so entstehenden Sondervermögen und Bundesbetriebe. Aufgaben und Finanzmittel würden auf vom Bund getragene juristische Personen des öffentlichen oder privaten Rechts verlagert, damit Sondervermögen geschaffen und Regeln über die parlamentarische Etatbewilligung, über die nachgängige Finanzkontrolle, die wirtschaftspolitische Inpflichtnahme der staatlichen Haushaltswirtschaft und die Staatsverschuldungsgrenzen sowie die Bemessungsgrundlage für den Finanzausgleich unterlaufen.

Die Frage, inwieweit der Gesetzgeber als „Erstadressat“ der Grundrechte zu deren aktiver und schöpferischer Entfaltung durch Rechtsetzung berufen ist, deshalb das Bundesverfassungsgericht in seiner Aufgabe, die Legislative bei der freiheitsordnenden und freiheitssichernden Gesetzgebung zu kontrollieren und anzuleiten, einer juristisch greifbaren Beschränkung unterworfen ist, entwickelt die Arbeit „Freiheit durch Gesetz“.⁶ Sie formt ideengeschichtlich fundierte Maßstäbe eines grundrechtsübergreifenden Freiheitsbegriffs, um daraus exemplarisch dogmatische Kontrollmaßstäbe für die einzelnen Grundrechte zu entwickeln.

Die Prämisse, dass jede Entscheidung der Verwaltung nicht nur auf Normen, sondern auch auf Personen zurückgeht, nimmt die Schrift „Die Vertretung der Behörde“⁷ zum Anlass, das allgemeine Verwaltungsrecht auf Regeln zur Behördenvertretung zu befragen und dadurch ein Verwaltungspersonenrecht zu entfalten. Erschlossen werden neben der Vertretung der Behörde nach außen auch interne Beteiligungsformen und die Figur der kollegialen Vertretung. Die Schrift mündet in der Frage nach dem „gesetzlichen Verwaltungsbeamten“ und der Darlegung einer Fehlerfolgenlehre bei personaler Unzuständigkeit.

Eine Grundsatzstudie zu „Finanzgewalt und Kompetenzordnung“⁸ nimmt die verfassungsrechtliche Untergliederung der hoheitlichen Finanzgewalt in eine Einnahmen-, eine Aufgaben- und eine Ausgabengewalt auf, macht die Verschränkung und Verfremdung dieser Gewalten durch Lenkungssteuern, zunehmende Entgeltabgaben und leistungsgebundene Haushaltsansätze bewusst, beanstandet kompetenzübergreifende Handlungsinstru-

⁶ Gerd Morgenthaler, *Freiheit durch Gesetz*, 1999.

⁷ Ulrich Hufeld, *Die Vertretung der Behörde*, 2003.

⁸ Hanno Kube, *Finanzgewalt in der Kompetenzordnung*, 2004.

mente, entwickelt auf dieser Grundlage am Maßstab des Verfassungs-, Europa- und Völkerrechts eine Kompetenzlehre, die Befugnisübertragungen rechtfertigt und Kompetenzübergriffe abwehrt.

Die ebenso anspruchsvolle wie aktuelle Thematik des souveränen Verfassungsstaates, der sich in die Europäische Union einbindet, umso mehr aber der demokratischen Rückbindung an das Staatsvolk bedarf, ist Gegenstand einer staatstheoretischen und verfassungsrechtlichen Habilitationsschrift.⁹ Dabei werden die Kernbegriffe von Staat und Verfassung in ihrer Bedeutungssubstanz neu formuliert, im Wandel des Rechts eingeordnet und in sinnwahrender Kontinuität fortgeführt. Wenn die Demokratie durch einen Teilübergang vom parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren zur konsens- und kompromissorientierten Entscheidungsfindung im Staatenverbund geschwächt wird, ist sie – so eine Kernthese dieser Arbeit – durch ein eigenständig interpretiertes Subsidiaritätsprinzip zu mäßigen. Die Bedeutung dieser Überlegungen wird gerade in der Gegenwart – auch in der Thematik des Symposiums zum 50-jährigen Bestehen des Instituts für Finanz- und Steuerrecht – deutlich.

Das Geheimnis der juristischen Person, ein seit Jahrhunderten ungeklärter, aber praktisch wirksamer Rechtsbegriff, ist Anlass für das Werk „Person im Ertragsteuerrecht“¹⁰, das die juristische Person als Steuersubjekt in Frage stellt, das Subjekt der steuerlichen Leistungsfähigkeit qualifiziert, die ertragsteuerlichen Grundbegriffe des Unternehmens und der Einkunftsquelle herausarbeitet. Diese Arbeit befördert die rechtspolitische These, der Dualismus der Einkommenbesteuerung durch Einkommen- und Körperschaftsteuer sei zu überwinden.

3. Die Arbeit des Instituts ist auf wissenschaftliche Beiträge zur praktischen Rechtspflege angelegt. Im Sommersemester 1973 wurde ein Habilitand zum Landtag von Baden-Württemberg abgeordnet, um den Kulturpolitischen Ausschuss bei der durch ein Grundsatzurteil des Bundesverfassungsgerichts notwendig gewordenen Reform des Landeshochschulgesetzes zu unterstützen. Diese Erfahrung von Hochschulpolitik und praktischer Demokratie wirkt bis heute nach.

⁹ *Christian Seiler*, Der souveräne Verfassungsstaat zwischen demokratischer Rückbindung und überstaatlicher Einbindung, 2005.

¹⁰ *Ulrich Palm*, Person im Ertragssteuerrecht, 2013.

Die Mitgliedschaft im Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts (1987-1999) führte zu einem stetigen Austausch von Rechtsprechungsverantwortung¹¹ und Wissenschaft. Die Erfahrung eines Verfassungsrichters, der fehlgeleitetes Steuerrecht nur punktuell – dem antragsbestimmten Gegenstand folgend – in die Bahnen des Verfassungsrechts zurückführen kann, veranlasst in den Jahren von 2000 bis 2011 den Heidelberger Entwurf eines Bundessteuergesetzbuches¹², der in 146 Paragrafen – ergänzt durch eine Rechtsverordnung und eine Bilanzordnung – das gesamte materielle Steuerrecht in einer einfachen, einsichtigen, systematischen Kodifikation aufkommensneutral zusammenfasst.

Der Vorsitz des wissenschaftlichen Beirats der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (1984-1999), sodann der Vorsitz dieser Gesellschaft (1999-2006) bot Gelegenheit zur Auseinandersetzung mit aktuellen Steuerfragen der Praxis. Themen dieser – in der Alten Aula der Universität Heidelberg beginnenden – Jahrestagungen und Eröffnungsvorträge waren die Besteuerung von Einkommen, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Gemeinnützigkeit, Vertrauensschutz im Steuerrecht, Verluste im Steuerrecht, Steuern im Sozialstaat und Einkommen aus Kapital. Die Mitgliedschaft in der Ständigen Deputation (Vorstand) des Deutschen Juristentages, sodann der Vorsitz der Ständigen Deputation (2002-2006) waren eine institutionelle Grundlage, um die Verbindungen des Instituts zu allen Juristenberufen zu pflegen, dabei stets den Sinnzusammenhang zwischen Steuerrecht und Gesamtrechtsordnung zu pflegen. Die zehnjährige Arbeit am „Bundessteuergesetzbuch“ stützte sich auf Arbeitsgruppen, an denen Vertreter aller steuerrechtlichen Berufsgruppen beteiligt waren, und auch

¹¹ Vgl. insbes. *BVerfGE* 82, 159 – Absatzfonds; 84, 233 – Strafbefreiende Nacherklärung von Einkünften; 84, 239 – Zinsbesteuerung; 87, 153 – einkommensteuerlicher Grundfreibetrag; 91, 186 – Kohlepennig; 93, 121 – Vermögenssteuer; 93, 165 – Erbschaftsteuer; 95, 322 – Gesetzlicher Richter *BFH* 96, 1 – Arbeitnehmerfreibetrag; 97, 67 – Sonderabschreibungen für Schiffe (rückwirkend); 98, 83 – Landesabfallsabgabe; 98, 106 – Verpackungssteuer; 99, 88 – Verlustabzug; 99, 216 – Abzug von Kinderbetreuungskosten; 99, 246 – Familienleistungsausgleich; 99, 268 – Kinderexistenzminimum 1985; 99, 273 – Kinderexistenzminimum 1987; 99, 280 – Steuerfreiheit für Zulage Ost; 101, 132 – Heileurythmist; 101, 151 – Schwarzwaldklinik; 101, 158 – Finanzausgleich (Maßstäbengesetz); 101, 257 – Arbeitszimmer.

¹² *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011.

Steuerökonomien teilgenommen haben.¹³ Die Erläuterung der geltenden Einkommensteuergesetze in ihrer Entwicklung durch Gesetzgeber und Rechtsprechung wurde zu einer Daueraufgabe.¹⁴

4. Die wissenschaftliche Zusammenarbeit im Institut ist von der gemeinsamen Suche nach den rechtserheblichen Fragen, der Vielfalt des Denkens und Meinens, der Lebenssichten und Lebenserfahrungen, ebenso von dem gemeinsamen Willen zur Mitgestaltung der Steuerrechtswirklichkeit geprägt. Grundlinien und Kernanliegen der Institutsarbeit lassen sich in der Sicht eines Institutsdirektors (1981-2013) als eine Entwicklung steuerwissenschaftlicher Antworten auf die Anfragen der jeweiligen Zeit, als kontinuierlicher Versuch verfassungsrechtlicher Fundierung des Steuerrechts und rechtspolitischer Verstetigung der Steuerpolitik deuten. Unsere Wissenschaft will das Steuerrecht sprachlich¹⁵ und grundrechtsfundiert¹⁶ mitgestalten, seine

¹³ *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011, dort S. 1208: Übersicht über die Mitglieder der Arbeitsgruppe und die Mitarbeiter am Forschungsprojekt, vorausgehend *Paul Kirchhof*, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, 2011 (zusammen mit Klaus Althöfer, Hans-Wolfgang Arndt, Peter Bareiss u. a., zu den Mitgliedern des Karlsruher Arbeitskreises [Oktober 1998-Sommer 2000]) vgl. Bundessteuergesetzbuch aaO., S. 1207; nachfolgend *Paul Kirchhof* (Hrsg.), Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion, 2013, dort S. 17 die Diskussionsteilnehmer aus Steuerrechtswissenschaft und betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, BFH-Richtern, Ministerialbeamten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern, S. 217.

¹⁴ *Paul Kirchhof*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 1. Aufl. 2001; 15. Aufl. 2016; *Paul Kirchhof*, *Hartmut Söhn*, *Rudolf Mellinghoff*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Loseblatt), 20 Bde., 1987-2016.

¹⁵ *Paul Kirchhof*, Rechtsänderung durch geplanten Sprachgebrauch?, in: Gedächtnisschrift für Friedrich Klein, 1977, S. 227 f.; *ders.*, Die Bestimmtheit und Offenheit der Rechtssprache, 1987; *ders.*, Rechtsprechen ist mehr als Nachsprechen von Vorgeschriebenem, in: Ulrike Hass-Zumkehr, Sprache und Recht, 2002, S. 199; *ders.*, Nationalsprachen und Demokratie in Europa, in: Ehrlich, Venanz, Schubert (Hrsg.), Sprachen und Sprachenpolitik in Europa, 2002, S. 205; *ders.*, Deutsche Sprache, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), HStR, 3. Aufl., Bd. II, 2004, § 20; *ders.*, Welche Sprache spricht das Recht? Rechtssprache zwischen Bestimmtheit, Offenheit und geplanter Fehldeutung, in: Jahrbuch der Akademie der Wissenschaften zu Göttingen, 2009, S. 205; *ders.*; Zum Geleit: Recht lebt in Sprache, in: Andreas Deutsch (Hrsg.), Historische Rechtssprache des Deutschen, 2003, S. 13; *ders.*, Rechtsprechen heißt sprechen über das Recht, in: Tonio Walter, Die Mündlichkeit im Rechtsleben, 2016, S. 119.

¹⁶ *Paul Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973; *ders.*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, Bd. 39 (1981), S. 213; *ders.*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000; *ders.*, Die Steuern, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), HStR, 3. Aufl., Bd. V, 2007, § 118 Rn. 80 f.

Wirkungen auf Staat und Wirtschaft kritisch bedenken¹⁷, seine Entwicklung verfassungsbewusst¹⁸ und rechtspolitisch entschieden¹⁹ inspirieren.

Dabei lässt sich das Steuerrecht rechtlich schwer formen. Sein Auftrag, den Staat angemessen finanziell auszustatten, wird durch jede Steuer – auch durch eine konfiskatorische oder gleichheitswidrige – erfüllt. Instrument dieser Ausstattung ist das „Geld“, ein Wertversprechen, das seine Herkunft leugnet und seine Zukunft verschweigt. Ob das Geld durch harte Arbeit verdient, an der Börse leichter Hand mitgenommen, vom Bettler empfangen oder beim Banküberfall erbeutet worden ist, sieht man dem Geld nicht an. Euro ist gleich Euro. Und die Verwendbarkeit des Geldes ist beliebig. Deshalb bemüht sich der Staat, im Zugriff auf das Einkommen, den Umsatz, die Erbschaft oder einen besonderen Verbrauch seine Steuerquellen in klaren Konturen zu verfassen, die Verwendung der Steuererträge in der Verantwortung des Parlaments gegenwartsnah auf den jeweiligen Staatsbedarf auszurichten. Dabei bleiben Steuer- und Haushaltsgesetzgebung getrennt, weil die Herkunft des Steueraufkommens seine konkrete Verwendung nicht beeinflussen, der Großsteuerzahler auf die Budgetentscheidungen des Parlaments keinen stärkeren Einfluss gewinnen darf als der Nichtzahler.

Wenn sich die Erwartungen des Verfassungsrechts auf die prägende Kraft demokratischer Legitimation von Steuer- und Haushaltsgesetzgebung richten, erweisen sich die demokratischen Legitimationsimpulse zu einer sachgerechten Finanzgesetzgebung eher als gegenläufig. Der Bürger drängt seinen Staat zu höheren Leistungen und niedrigeren Steuern. Der Abgeordnete und der Wahlkandidat suchen diesem Wunsch zu entsprechen und weichen in die Staatsverschuldung aus. Die Demokratie, die fast alles für staatlich machbar und finanzierbar erklärt, führt strukturell in die Enttäuschung. Das Grundgesetz antwortet mit dem verfassungsrechtlichen

¹⁷ Paul Kirchhof, *Der sanfte Verlust der Freiheit*, 2004; *ders.*, *Staatsrecht und Staatsfinanzen*, Bd. 3 der von Peter Sloterdijk herausgegebenen Reihe „Frankfurter Allgemeine Buch“, 2015, S. 23 f.

¹⁸ Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), *HStR*, Bd. I-X, 1. Aufl. 1987-2000; 3. Aufl. Bd. I-XIII, 2003-2015.

¹⁹ Paul Kirchhof, *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht, klar, verständlich, gerecht*, 2004; *ders.*, *Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, 2011.

Verbot der Neuverschuldung (Art. 109, 115 GG). Das Institut hat diese Er rungenschaft demokratiebewusst und generationengerecht erläutert.²⁰

5. Steuerrecht gewinnt Maßstabssicherheit, wenn es als hoheitlicher Ein griff in das Eigentum des Steuerpflichtigen erkannt wird. Die Steuer mindert das individuelle Geldvermögen (Eigentum)²¹, bedarf deshalb im Rah men der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie einer besonderen Rechtfertigung. Die Verfassungsrechtsprechung fordert von Anfang an den eigentumsschonenden Steuereingriff.²² Dennoch gewann die Eigen tumsgarantie ihre rationalisierende und disziplinierende Kraft nur zöger lich, weil der zutreffende Satz: „Art. 14 GG schützt nicht vor Auferlegung von Geldleistungspflichten“ als These missverstanden wurde, Art. 14 sei nicht einschlägig. Doch das Gegenteil ist der Fall. Die Steuer ist die Bedin gung der Eigentumsgewährleistungen. Die Garantie des Privateigentums schließt strukturell das staatliche Unternehmereigentum, die Finanzierung des Staates aus der Ertragskraft des Staatsunternehmens, aus und verweist den Staat auf die Teilhabe am privaten Erwerbserfolg. Die verfassungsprä gende Idee der Freiheit hat vielfältige Wirkungen. Eine ihrer faszinieren den Aussagen besagt, dass der Nutzen aus dem Eigentumsgebrauch und der Berufsausübung grundsätzlich dem Grundrechtsberechtigten zusteht,

²⁰ Paul Kirchhof, Deutschland im Schuldensog, der Weg vom Bürgen zurück zum Bürger, 2012; Hanno Kube, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz Kommentar, 2016, Erl. zu Art. 109, 115, 143d; Ekkehart Reimer, in: Epping/Hillgruber, GG Grundgesetz Kommentar, 2. Aufl. 2013, Erl. zu Art. 109, 115.

²¹ Geld ist „geprägte Freiheit“, BVerfGE 97, 350 (371) – Euro; im Anschluss an Dostojewski, Aufzeichnungen aus einem Totenhaus, 1994, 25.

²² Zu den Anfängen und der vorsichtigen, aber stetigen Entwicklung dieser Rspr. vgl. BVerfGE 4, 7 (12) – Investitionshilfe; BVerfGE 14, 221 (241) – Fremdrengengesetz; BVerfGE 19, 119 (129) – Couponsteuer; BVerfGE 82, 159 (190) – Absatzfonds: Die Eigen tumsgarantie verbiete einen übermäßigen, erdrosselnden Eingriff, eine grundle gende Veränderung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichti gen; BVerfGE 87, 153 (160) – Grundfreibetrag: dem Steuerpflichtigen müsse die grund sätzliche Privatnützigkeit des Erworbenen und die grundsätzliche Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen verbleiben; BVerfGE 93, 121 (137) – Einheitsbewertung (Besteuerung in Grenzen der Sozialpflichtigkeit); BVerfGE 105, 17 (30) – Sozialpfandbriefe: die Steuer betreffe den Steuerpflichtigen in der Aus prägung seiner persönlichen Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Art. 14 GG); BVerfGE 105, 73 (32) – Rentenbesteuerung: dürfe nicht zu einer – schrittweisen – Konfiskation führen; BVerfGE 115, 97 (115) – Einkommen- und Gewerbesteuer: die Eigentumsgarantie schütze das private Innehaben und Nutzen vermögenswerter Rechte, deshalb greife ein Steuergesetz in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein.

die Steuerbelastung aber als Sozialpflichtigkeit des Eigentums und des Berufs gestattet ist.

Art. 14 GG regelt für den Steuerpflichtigen nicht nur den Schutzbereich, sondern zuvor den Eingriffsbereich des Grundrechts, das den Steuereingriff auf das Eigentum verweist und andere Freiheitsrechte gegen Steuerforderungen abschirmt. Will der Staat seinen Geldbedarf befriedigen, ist er prinzipiell gehalten, auf das Privateigentum zuzugreifen, darf diesen Bedarf nicht durch Arbeitszwang oder Zwangsarbeit (Art. 12 Abs. 2 und 3 GG) decken, nicht die Gewähr von Frieden und innerer Sicherheit oder die Garantie der anderen Freiheitsrechte von der Zahlung eines Geldbetrages abhängig machen. Steuerpflichtig ist derjenige, der Eigentum erworben hat, nicht der Freiheitsberechtigte, der seine Freiheit zum Erwerb einsetzen könnte. Die Sozialpflichtigkeit des Eigentums ermächtigt zur Besteuerung. Die Sozialpflichtigkeit anderer Freiheitsrechte bindet in deren Freiheitsbereichen, verpflichtet den Freiheitsberechtigten aber nicht, diese Freiheiten im Dienste staatlichen Ertragsbegehrens wahrzunehmen. Die Wissenschaft steht vor der Aufgabe, diese Lehre von den Eingriffsbereichen der Freiheitsrechte weiterzuentwickeln, insbesondere die Verschiebung des Steuerzugriffs von direkten zu indirekten Steuern kritisch zu begleiten.²³

Die Sozialpflichtigkeit des Eigentums rechtfertigt den Steuereingriff nur, wenn das Eingriffsziel legitim ist und die Eingriffsintensität für den Steuerpflichtigen verhältnismäßig bleibt. Die Aussage, das Besteuerungsziel bliebe bei Anwendung der Freiheits- und Gleichheitsrechte aussageschwach, weil jede Besteuerung den Staat mit Finanzmitteln ausstatte, leidet an ihrer Abstraktionshöhe. Der individualisierende Grundrechtsschutz fragt nicht nach den allgemeinen Staatszielen, sondern nach dem Ziel des individuell belastenden Eingriffs. Zu rechtfertigen ist nicht die ertragsfähige Steuer, sondern der Steuereingriff in das Einkommen, in die Erbschaft und in die Kaufkraft. Wird die Belastbarkeit des Steuerpflichtigen in seinem Einkommen ermittelt, macht der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz die Grenzen der Einkommensbelastung ersichtlich. Der existenznotwendige Aufwand ist in Höhe des tatsächlichen Bedarfs des Steuerpflichtigen zu

²³ Zur Qualifikation der Umsatzsteuer als praktische, aber „unsoziale“ Steuer schon J. Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz v. 28.5.1928, 3. Aufl. 1928, 2; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 17 Rn. 12 ff., 1 ff.; *Widmann*, Umsatzsteuer, in: FS P. Kirchhof, 2013, § 183 Rn. 1 ff.

verschonen; das Einkommen darf nur als Nettogröße (Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) belastet werden, eine Typisierung der Besteuerungsmaßstäbe – vom Grundfreibetrag über die Abschreibungssätze bis zum progressiven Tarif – ist zulässig und verwaltungspraktisch notwendig.

Die Steuerrechtswissenschaft ist auch gefordert, den unterschiedlichen Schutz durch Freiheits- und Gleichheitsrechte im Steuerrecht bewusst zu machen. Freiheit schützt vor dem Übermaß, Gleichheit vor ungerechtfertigten Belastungsunterschieden. Eine Besteuerung des Einkommens in Höhe von 90% ist übermäßig, könnte aber mit dem Gleichheitssatz vereinbar sein. Wenn das UStG Umsätze mit 19% belastet, aber einigen Umsätzen ohne rechtfertigenden Grund einen Vorzugssteuersatz von 7% gewährt²⁴, so verstößt diese gleichheitswidrige Begünstigung oder dieser gleichheitswidrige Begünstigungsausschluss gegen den Gleichheitssatz, nicht gegen ein Freiheitsrecht. Freiheitliche Verhältnismäßigkeit bewahrt den Einzelnen vor übermäßigen Eingriffen, gleichheitsrechtliche Allgemeinheit gewährleistet, dass er nicht mehr als andere belastet wird oder andere nicht mehr als er begünstigt werden. Freiheit wehrt das Übermaß ab, Gleichheit verlangt Angleichung. Freiheit mäßigt die Intensität der Last, Gleichheit unterbindet ungerechtfertigte Verschiedenbelastung.²⁵ Auch hier wird ein Steuerrechtsinstitut stets den Zusammenklang von Verfassungsrecht und Steuerrecht wahren. Wie die allgemeine Grundrechtsdogmatik Freiheits- und Gleichheitsrecht nicht in einem generalisierenden Verhältnismäßigkeitsprinzip verschränken darf, so darf das Steuerrecht nicht die Freiheit zugunsten der Gleichheit zurücknehmen und dadurch eine verfassungsrechtlich unreflektierte Umverteilung hinnehmen, aber auch nicht die Gleichheit hinter der Freiheit verbergen und dadurch die Besteuerung je nach finanzieller Leistungsfähigkeit gefährden.

6. Freiheit und Gleichheit – das ist ein Grundtenor der Institutsarbeit – fordern das Gesetz. Eine Ursprungsidee der Demokratie ist, die Steuerbe-

²⁴ Diese Steuerermäßigungen folgen keinem einsichtigen Prinzip, *Englisch*, Ermäßigte Steuersätze zwecks Verschonung des existenziellen Bedarfs, UR 2010, 400; *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, DStR 2010, 1970 (1974).

²⁵ *Paul Kirchhof*, Gleichheit vor dem Gesetz, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz Kommentar, 2015, Erl. Zu Art. 3 Abs. 1, 2015.

lastungen durch den Steuerzahler selbst – repräsentiert durch seine Abgeordneten – entscheiden zu lassen, in diesem Verfahren die maßvolle und gleichmäßige Last zu gewährleisten. Die Allgemeinheit des Steuergesetzes verteilt die Steuerlast gleichmäßig auf die Steuerpflichtigen, mindert damit die Einzellast und stärkt den demokratischen Zusammenhalt in dem Bewusstsein, dass jeder nach seinen Kräften zum Gelingen des Finanzstaates beiträgt.

Maß und Gleichmaß durch das Steuergesetz ist gegenwärtig allerdings gefährdet, wenn eine steuerbewusste Gestaltung der steuererheblichen Sachverhalte die individuelle Ungleichheit vor dem allgemeinen Gesetz sucht. Jeder Steuerpflichtige will eine Steuerlast möglichst vermeiden oder mäßigen. In diesem berechtigten Bemühen findet er im Steuergesetz die rechtsverbindliche Grenze seiner Belastung. Allerdings eröffnet jeder Belastungstatbestand die legitime Möglichkeit, ihn nicht zu erfüllen. Der Steuerpflichtige wählt die Gesellschaftsform einer Kapitalgesellschaft, einer Personengesellschaft oder eines Einzelbetriebs, auch deren Kombination (GmbH & Co. KG), um die jeweils günstigsten Steuerrechtsfolgen zu erreichen. Er gestaltet steuerbewusst das Leistungsverhältnis zwischen Unternehmen und Gesellschaftern. Art und Umfang des dem Unternehmen gewidmeten Vermögens bestimmt er mit Blick auf die steuerliche Belastungsfolge. Die Entscheidung über Eigen- und Fremdfinanzierung, die Voraussetzungen von Gewinn oder Überschusseinkünften, die Thesaurierung oder Ausschüttung bieten Steuererminderungs- und Steuervermeidungsstrategien. Auch die Grenze zwischen betrieblichem und privatem Bereich oder zwischen gegenwärtigem und nachfolgendem Veranlagungszeitraum lässt sich vertraglich steuerwirksam verschieben.

Steuergestaltungsmöglichkeiten eröffnen sich insbesondere dem international tätigen Unternehmer, der seinen Standort dorthin verlegt, wo die Steuer schonend, das Besteuerungsverfahren unternehmerfreundlich ist. Das Recht zum Auswandern ist anerkannt und hat Tradition: „Stadtluft macht frei“. Das Problem liegt in einem Recht, das eine formelle Standortverlagerung ohne tatsächliche Ortsveränderung gestattet. Der Unternehmer wählt ein ausländisches Organisationsstatut oder meldet sich bei einem ausländischen Register an. Er kann sich durch Gerichtsstands- und Schiedsklauseln einem anderen Recht unterwerfen. Gelegentlich genügt auch der Wechsel der Nationalität, um neues Recht zu beanspruchen. Er nutzt Regelungslücken, systematische Fehler oder Formulierungsschwächen von Steuergesetzen und Doppelbesteuerungsabkommen. Produkte

und Finanztransfers können durch ihren Herkunftsort, auch durch einen Zwischenaufenthalt die Rechtsstandards des Steuerrechts senken. Diese wachsenden Gestaltungsmöglichkeiten stellen ein steuerrechtliches Institut vor die Aufgabe, Normativität und Normalität wieder zur Deckung zu bringen. Wird der geplante Grenzfall zum Regelfall, verfehlt die Norm den gemeinten Gegenstand.

7. Rechtswissenschaft und Rechtspraxis haben die steuerwirksame Rechtsgestaltung von dem fehlgeschlagenen Subsumtionsversuch zu unterscheiden. Hier hat sich die Wissenschaft insbesondere mit drei Missverständnissen auseinanderzusetzen:

(1.) Die Unterscheidung zwischen Rechtsgebrauch und „Rechtsmissbrauch“ sucht eine gleichheitsgerechte Steuerbelastung zu erreichen, indem sie eine missbräuchliche Umgehung des Steuergesetzes zurückweist (§ 42 AO). Doch wenn die gesetzesgemäße Gestaltung von der missbräuchlichen Gesetzesumgehung unterschieden ist, kann der Sachverhalt nach der gesetzeskonformen Gestaltung besteuert werden, ohne dass es eines vorwurfsvollen Verdikts der missbräuchlichen Gestaltung bedarf.

(2.) Sodann beruft sich der Steuerpflichtige gelegentlich auf seine „Freiheit“, die Steuer zu vermeiden. Doch die Freiheit berechtigt den Steuerpflichtigen, seinen für ihn verfügbaren Lebensbereich – die Gründung seines Unternehmens, die Anlage seines Kapitals, die berufliche Marktteilnahme – selbst zu bestimmen. Hat er unter diesen Voraussetzungen einen Gewinn erzielt, ist die Steuerlast für den freien Menschen unvermeidlich.

Schließlich (3.) wird das Bemühen der Steuerstaaten um Unternehmensansiedlungen als „Wettbewerb“ gedeutet. Im Wettbewerb kämpfen die Konkurrenten nach einem fairen Verfahren um den Sieg – die Goldmedaille im Sport, das politische Mandat bei den Parlamentswahlen, den Auftrag im wirtschaftlichen Markt. Dieser „Wettbewerb“ ist ein Rechtfertigungsverfahren, das nicht für das Recht gilt. Rechtsordnungen werben sich nicht gegenseitig ihre Adressaten ab, sondern regeln Gleichheit aller vor dem Gesetz, beanspruchen in Teilinhalten Universalität, ermöglichen auf dieser Grundlage Freiheit und Wettbewerb. Ein „Steuerwettbewerb“ würde sein Ziel, den allgemeinen Wohlstand durch Leistungsanstrengung der Wettbewerber zu mehren, verfehlen. Er wird letztlich bei einem Nullaufkommen, dem Zusammenbruch des Staats enden, wäre also ein Verfahren zur Zerstörung der Wettbewerber. Der sozial Schwache würde von seinem Staat kein Existenzminimum erhalten, im Wettbewerb nicht Sieger, sondern Besiegter sein. Das Zusammenwirken der Mitgliedstaaten der EU

bei der Vereinheitlichung der Umsatzsteuer wäre ein wettbewerbswidriges Kartell, erfüllte nicht den rechtlichen Auftrag zur Rechtsvereinheitlichung. Die konkurrierenden Staaten sind nicht „wettbewerblich“ auf ein Abwerben des Angehörigen eines anderen Staates, auch nicht auf die feindliche Übernahme des Staates angelegt, sondern garantieren im UN-Statut die Existenz jedes Staatsvolkes und seines Staates. Deswegen ist es gut, dass Wirtschaftsgüter, nicht aber das Recht käuflich sind und deshalb auch nicht nach dem Wettbewerbsprinzip verteilt werden. Wer den Begriff „Wettbewerb“ nicht als Rechtfertigungsverfahren, sondern lediglich zur Beschreibung der – tatsächlich vorhandenen – Konkurrenzlage nutzt, kommt zu demselben Ergebnis. In dieser Konkurrenzlage gilt das andere Steuerrecht nur bei Abwanderung (exit) und nicht bei bloßem formalem Willensakt (voice).

Auch die These, der Steuerpflichtige sei zur „Steuroptimierung“ berechtigt, weist den Weg aus der Kultur des Maßes über die Gesetzlichkeit hinaus. Eine Steuroptimierung für den Steuerpflichtigen erreicht ihr Ziel bei der Vermeidung der Steuerlast, dem Nullaufkommen für den Staat, seiner Zerstörung. Eine Steuroptimierung für den Staat würde den Gewinn des Unternehmers zu hundert Prozent zerstören, mit dem Unternehmen die Grundlage der Unternehmensfreiheit und die staatliche Steuerquelle vernichten. In ähnlicher Weise verfehlt sind ökonomische „Effizienzpostulate“, die den Blick ausschließlich auf eine rechnerisch wirksame Entlastung des Unternehmens richten, die Bedingtheit von Individualeigentum und Erfolgsbeteiligung des dieses Eigentum schützenden und ermöglichenden Staates aber von der Analyse ausnehmen.

8. Die Rechtswissenschaft der Gegenwart steht vor allem vor der Aufgabe, diese Gestaltungsversuche durch schlichte Gesetzesauslegung ohne Missbrauchsvorwurf, ohne Fehlformeln von Freiheit und Wettbewerb, ohne Optimierung in die Maßstablosigkeit zu beantworten.

Wenn zwei Aktionäre sich jeder eine nur einmal gezahlte Kapitalertragsteuer erstatten lassen, wird durch schlichte Auslegung des Gesetzes ersichtlich, dass das Finanzamt nicht mehr Steuern erstatten muss, als es vereinnahmt hat. Soweit die Zahlung der Ertragssteuer doppelt bescheinigt worden ist, muss die fehlerhafte Bescheinigung berichtigt werden.

Wird eine steuerpflichtige Dividendenausschüttung an einen ausländischen Anleger als steuerfreies Veräußerungsgeschäft deklariert, kann der Steuerjurist den Kapitalertrag (Nutzung) von der Veräußerung einer Kapitalsubstanz (Unternehmensbeteiligung) unterscheiden.

Bietet ein Staatsorgan dem Steuerpflichtigen einen Steuererlass (tax rulings) an, so ist dieses staatliche Fehlverhalten schon an der Entstehensquelle für Recht zurückzuweisen. Steuern bestimmen sich nach Gesetz, nicht nach Vereinbarung. Ein systematisches Steuerrecht wird hier zwischen Gesetzesvollzug, "tatsächlicher Verständigung" nach einer Außenprüfung und Verständigungsverfahren im internationalen Steuerrecht zu unterscheiden wissen.

Gewährt ein Mutterunternehmen ihrer ausländischen Tochter ein hochverzinsliches Darlehen, so kann schon eine sachgerechte rechtliche Deutung des Sachverhalts – ohne gesetzliche Zinsabzugsbeschränkungen – den Gewinn sachgerecht zuordnen. Hat ein Unternehmen hingegen im Inland mit hohem Aufwand – der Entwicklung eines Patents – einen Vermögenswert geschaffen und verlagert es diesen in ein Drittland, so ist die Nutzung im Drittland real, das Patent „ausgewandert“, also dem Drittland zuzuordnen. Die Verlagerung des Wertes allerdings ist nicht unentgeltlich, realisiert zwischen Mutter und Tochter einen Gewinn.

Die Besteuerung von Einkommen, Verbrauch und Erbschaft rechtfertigt sich, weil der Unternehmer sein Unternehmen in ein Friedensgebiet stellen, Vertragsrecht und Gerichtsbarkeit für seine Vereinbarungen und deren Durchsetzung nutzen, das Banken- und Währungssystem in Anspruch nehmen, die an staatlichen Schulen und Hochschulen gut ausgebildeten Arbeitnehmer einstellen, auf scheck- und internetkundige Konsumenten treffen kann. Anknüpfung für die Zuordnung eines Ertrages von weltweit tätigen Unternehmen ist der Ort der Wertschöpfung (der Produktion und des Handels), also ein bereinigter Betriebsstättentatbestand. Dieser Ausgangsgedanke muss wissenschaftlich weitergedacht werden, insbesondere für den Ort der Wertschöpfung bei Erträgen des Finanzmarktes und bei einer Digitalwährung, die ohne jeden räumlichen Anknüpfungspunkt bliebe.²⁶

9. Dient die Steuer der Lenkung, so setzt der Staat ein Finanzierungsmittel als Verwaltungsmittel ein, regelt eine Steuerlast, erwartet aber einen Freiheitsverzicht. Dieser Steueranreiz (Steuersubvention) stellt den Pflichtigen

²⁶ Zum internationalen Steuerrecht und insbesondere zu den Doppelbesteuerungsabkommen vgl. *Ekkehart Reimer*, Internationales Finanzrecht, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 250; *ders.*, Klaus Vogel in Double Taxation Conventions, 4. Aufl., 2015 (herausgegeben und übersetzt mit Alexander Rust).

vor die Wahl, entweder die Steuerschuld zu zahlen oder sich dem steuerrechtlich nahegelegten Verhaltensprogramm zu unterwerfen. Die Regelsteuer wird bei umweltgerechtem Verhalten, bei einer infrastrukturgerechten Investition, einer kulturpolitischen Initiative verringert oder bei unerwünschtem Verhalten – umweltschädigendem Fahrverhalten, Alkohol- oder Tabakkonsum, riskanten Spekulationsgeschäften – erhöht. Hier müssen beide Alternativen der Wahlschuld – das grundrechtssensible „Abkaufen“ der Freiheitswahrnehmung oder die tatsächlich realisierte Steuerlast jeweils grundrechtlich gerechtfertigt werden.

Nimmt der Steuerpflichtige das Lenkungsangebot an oder lässt er sich durch Steuervermeidungsstrategien lenken, bindet er oft ein Vielfaches mehr von seinem Eigentum – insbesondere seinem Betriebsvermögen –, als die erhoffte Steuerentlastung betragen würde. Der Lenkungseingriff wirkt also breiter als der vermiedene Steuereingriff. Nicht selten lässt sich der Gelenkte auch zu wirtschaftlicher Unvernunft verleiten. Ist sein Verhalten wirtschaftlich sinnvoll, bedarf es keines Anreizes. Hält der Staat einen Steueranreiz für notwendig, fehlt ihm entweder das Freiheitsvertrauen in die ökonomische Vernunft des Steuerpflichtigen oder er wendet sich gegen freiheitliche Vernunft. Auch die Steuerlenkungen sind deshalb ständiger Gegenstand der am Institut gepflegten kritischen Wissenschaft. Diskutiert werden insbesondere die Verlässlichkeit des steuerlich vermeidbaren Verwaltungsprogramms, die Durchbrechung der Belastungsgleichheit, der Konflikt zwischen Lenkungsziel und Ertragserwartung, die bundesstaatlich mögliche Steuerverschonung zu Lasten fremder Kassen, der Finanzierungseffekt ohne parlamentarische Leistungsbewilligung und die Verzerrung des staatlichen Anteils am Bruttoinlandsprodukt.

10. Das Grundgesetz ist das Gedächtnis der Demokratie. Das Steuergesetz bietet dem Steuerpflichtigen die rechtliche Grundlage für seine langfristigen Planungen. Die Steuerrechtswissenschaft sucht beide Regelwerke systematisch in „Leitgedanken“²⁷ zusammenzuführen, die eine wachsende Kompliziertheit der Lebensverhältnisse durch eine Vereinfachung des Rechts im Prinzipiellen beantwortet. Die steuerliche Gesetzgebungspraxis der Gegenwart war dem Institut Anlass, das rechtsstaatliche Erfordernis

²⁷ Vgl. insbes. Hanno Kube/Rudolf Mellinghoff/Gerd Morgenthaler/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler, *Leitgedanken des Rechts*, 2 Bde., 2013; dies., *Die Leitgedanken des Rechts in der Diskussion*, 2013 (m. Beitr. v. Udo Di Fabio, Josef Isensee, Rudolf Mellinghoff, Gerd Morgenthaler, Thomas Oppermann, Thomas Puhl, Andreas Vosskuhle).

eines einfachen und verständlichen, dem Bürger vertrauten und deswegen Vertrauen verdienenden Gesetzes durch einen Vorschlag zu einem grundlegend vereinfachten „Bundessteuergesetzbuch“²⁸ zu bestärken. Ein unverständliches Gesetz ist nicht ordnungsgemäß beschlossen (Art. 77 Abs. 1 S. 1 GG) und nicht ordnungsgemäß zustande gekommen (Art. 78 GG), weil weder die Abgeordneten des Deutschen Bundestages noch die Mitglieder des Bundesrates ihren Entscheidungsgegenstand verstehen, das Staatsvolk somit nicht im Wissen, deshalb auch nicht im Willen vertreten können. Ein Gesetz, das seine Anordnungen nicht vollständig in deutscher Sprache, sondern nur durch Rechenhilfen erläutern kann, bietet auch keinen hinreichenden Maßstab für den Gesetzesvollzug. Die Steuer steht unter Gesetzes-, nicht unter Computervorbehalt. Das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot verlangt, dass der Betroffene aus dem Gesetz die ihn bindende Rechtslage erkennen und nach ihr sein Verhalten ausrichten kann. Zudem gilt für fast das gesamte Steuerrecht der gesteigerte Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 GG, weil die Steuerhinterziehung eine Steuerverkürzung jedweder Steuer erfasst.

Der Rechtsstaat wäre gescheitert, wenn der Bürger in einer zentralen Bewährungsprobe des Rechts, dem steuerlichen Eingriff, den rechtfertigenden Grund für die Belastung nicht erkennen kann, die Belastungsunterschiede ihm nicht einsichtig sind, Belastungsmaß und Verteilungsgleichheit für ihn unverständlich bleiben. Der redliche Bürger begegnet seinem Rechtsstaat nicht bei der Polizei oder beim Strafrichter, sondern beim Finanzamt. Hier muss der Verfassungsstaat sich bewähren, muss die Betroffenen ansprechen, muss in seinen Prinzipien und Verfahren einleuchten. Bei Jedermanns-Steuerpflichten ist schon ein Krisentatbestand, wenn das Steuergesetz Erklärungen – strafbewehrt – fordert, die der Pflichtige nur mithilfe eines Beraters abgeben kann, dennoch höchstpersönlich die Richtigkeit seiner Erklärung verantworten muss.

Der Heidelberger Entwurf eines Bundessteuergesetzbuchs setzt sich zum Ziel, das geltende Steuerrecht in einer einsichtigen Kodifikation zu vereinfachen, dabei erprobte und bewährte Prinzipien des deutschen Steuerrechts zu wahren, Verfremdungen, Lenkungen und Bevorzugungen zu beenden. Der historisch gewachsene Besteuerungsgrund soll wieder erkennbar, der rechtfertigende Grund für jeden staatlichen Zugriff einsichtig, die Besteuerung möglichst allgemein und unausweichlich gestaltet werden. So

²⁸ Vgl. oben Fn. 11.

wird die Gleichheit der Last gesichert, die Höhe der allgemeinen Besteuerung gemäßigt. Das Bemühen um eine verständliche Sprache erleichtert den Menschen den Zugang zum Steuerrecht, wirbt für die Idee der Steuergemeinschaft, für die Verbindlichkeit des allgemeinen Gesetzes, für den freiheits- und gleichheitsrechtlich rechtfertigenden Grund der individuellen Steuerbelastung.

Die Kodifikation des Bundessteuergesetzbuchs fasst die derzeit mehr als 200 Steuergesetze zu einem einzigen Steuergesetzbuch zusammen, verringert die mehr als 30 Bundessteuern auf vier (Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer, eine Verbrauchssteuer). Eine kommunale Zuschlagsteuer ersetzt die Gewerbesteuer durch ein kommunales Hebesatzrecht bei der Einkommensteuer. Ein Allgemeiner Teil regelt die Besteuerungsgrundsätze für alle Arten der Besteuerung.

Der Heidelberger Entwurf besteuert Einkommen, Erbschaft und Kaufkraft, belastet die Steuerpflichtigen immer dann, wenn sie ihre Leistungsfähigkeit verbessert haben. Auf Substanzsteuern wird verzichtet, weil allein der Eigentumsbestand noch nichts über die Gründe für die vorgefundenen Bestandsunterschiede besagt. Selbstverständlich wird die steuerfinanzierte Ausgabenpolitik die in Einkommen und Vermögen angelegten individuellen Entfaltungschancen angleichen. Doch greift die Steuer freiheitsschonend lediglich dann zu, wenn der Steuerpflichtige Einkommen erworben, eine Erbschaft empfangen, seine Kaufkraft eingesetzt hat. Die Frage, ob das Einkommen unter großer Anstrengung oder leichter Hand erworben, die Erbschaft durch Pflege des Erblassers oder lediglich als Sympathiezuwendung empfangen, die umsatzsteuerlich belastete Kaufkraft durch Arbeit, Darlehen oder Almosen gewonnen worden ist, stellt das geltende Recht wie der Reformentwurf nicht. Die Steuer sichert dem Staat eine Teilhabe an dem äußerlich erkennbaren Marktgeschehen. Die Gründe für einen unterschiedlichen Marktzugang und Markterfolg würdigt – angleichend und ausgleichend – das Recht der staatlichen Leistungen.

Ein vereinfachtes Steuersystem gibt der Wirtschaft einen Prosperitätsimpuls. Der erwerbswirtschaftlich tätige Mensch hat den Kopf wieder frei für seinen Markt, sein Produkt und seine Kunden. Ein durch Abbau aller Ausnahmen und Privilegien erreichter niedriger Steuersatz stärkt den Standort Deutschland in der Weltwirtschaft, macht ihn attraktiv für Arbeitskräfte und Kapital. Das vereinfachte Recht vermeidet Erhebungs-, Verwaltungs-

und Beratungskosten, bewahrt die Beteiligten vor Rechtsfehlern und Haftungsfällen, eröffnet den überzeugenden Dialog zwischen Steuerstaat und Steuerpflichtigen.

Das Institut für Finanz- und Steuerrecht zeigt dem Gesetzgeber, dass eine grundlegende Reform möglich ist. Es steht für den weiterführenden Dialog bereit, beantwortet Bedenken und Einwände. Vor allem aber wird es im Aufbruch seiner heutigen Direktoren und Wissenschaftler neue Aufgaben entdecken, das Recht immer wieder verfassungsrechtlich fundieren, seine Entwicklung sinnstiftend begleiten, den Zusammenhalt von Steuerrecht und Finanzrecht vertiefen und erneuern, die Supranationalität und Internationalität des Steuerrechts in ihren Rechtsquellen, deren Zusammenwirken und Entwicklung kritisch begleiten. Wenn wir dann in der Gegenwart eine eher mutlose Steuergesetzgebung beobachten, im steuerlichen Zusammenwirken der Staatsorgane und der Mitgliedstaaten in der EU das Verständnis für Recht und Gerichtsbarkeit schwächer zu werden droht, beim Bürger auch erste Anzeichen schwindenden Rechtsvertrauens nicht zu übersehen sind, wird die Rechtswissenschaft die Rechtsverantwortlichen beherzt auf die Kraft des guten Arguments verweisen und ihnen damit etwas geben, ohne das Freiheit und Humanität nicht gelingen: die Hoffnung.

§ 3 Das Steuerrecht erkennen, die Finanzverfassung prägen

Reinhard Mußgnug

Meine erste Berührung mit dem Institut hatte ich 1967, als ich ihm noch gar nicht angehört habe, sondern Assistent am Lehrstuhl *Hans Schneiders* gewesen war. Das BVerfG hatte die bis dahin gültige Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer für verfassungswidrig erklärt.¹ Mit der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug, die ab dem 1. Januar 1968 an ihre Stelle treten sollte, stand dem Umsatzsteuerrecht eine ebenso epochale wie (jedenfalls für mich) arg undurchsichtige Wende ins Haus, die *Klaus Vogel* zum Gegenstand eines Seminars erhoben hat. Als von ihm auf das Freundlichste aufgenommener Dauergast dieses Seminars konnte ich mir das neue Umsatzsteuerrecht in einer Art Abendstudium aneignen, das mich nicht allzu sehr von der Arbeit an meiner einem ganz anderen Thema – der parlamentarischen Haushaltsbewilligung – gewidmeten Habilitationsschrift abhielt. In *Klaus Vogels* Seminar habe ich nicht nur gelernt, wie die Mehrwertsteuer und ihr Vorsteuerabzug technisch funktionieren. *Klaus Vogel* hat mir zugleich damit die weit wichtigere Erkenntnis vermittelt, dass auch das Steuerrecht ein legitimer Zweig am Baum der Rechtswissenschaft ist.

Zu dieser Einsicht war ich bis dahin nicht vorgedrungen. Ich hatte das Steuerrecht als eines jener Rechtsgebiete unterschätzt, in der die Rechtswissenschaft nur wenig, der Gesetzgeber, der BFH und vor allem die Richtlinien des Bundesfinanzministeriums dafür um so mehr, wenn nicht gar alles zu sagen haben. Umso mehr hat mich *Klaus Vogels* genuin rechtswissenschaftliche Herangehensweise an die Umsatzsteuer beeindruckt. Natürlich hat auch er die Vorschriften des neuen UStG in den Mittelpunkt gestellt. Aber er ließ es nicht bei der Schilderung ihres Inhalts und der Erläuterung ihrer Regelungstechniken bewenden. Im Vordergrund stand vielmehr stets und überall die Frage nach der Gerechtigkeit der neuen Vorschriften. *Klaus Vogel* hat das nicht etwa rechtspolitisch, sondern ganz und

¹ BVerfGE 21, 12

gar juristisch im alten Sinne der *ars aequi et boni* und des leider vom Grundgesetz nicht übernommenen Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung verstanden, der Grundregel der Steuergerechtigkeit „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei“. Auch das Steuerrecht ist eine *ars aequi et boni*. Wer es – wie das 19. Jahrhundert – nur als die Kunst begreift, die Lücken im Staatshaushalt zu füllen, mag es handhaben können; aber er wird ihm allenfalls als Kassenwart und Finanzakrobat gerecht; als Jurist versagt er vor dem zwar nicht gerade vordergründigen, wohl aber dem, eigentlichen Anspruch des Steuerrechts.

Diese Botschaft habe ich aus *Klaus Vogels* Seminar mitgenommen. Ich habe versucht, sie in Berlin und Mannheim an meine Studenten weiterzugeben, wie ich glaube mit einem gewissen Erfolg. Das Steuerrecht ist wie jedes Rechtsgebiet nur so spröde, wie es seine Lehrer lehren, und es verliert all seine vermeintliche Sprödigkeit, wenn man es mit den Werkzeugen der Jurisprudenz – Dogmatik, System, Anbindung an das höherrangige Verfassungsrecht und Anschaulichkeit – anpackt. Das habe ich in *Klaus Vogels* Seminar begriffen. Als mich 1978 das Glück traf, von dem ich bis heute nicht weiß, womit ich es verdient habe, *Klaus Vogels* Nachfolger in Heidelberg und in seinem Institut werden zu dürfen, stand für mich fest, dass dies das Fundament bleiben muss, auf dem die Arbeit des Instituts aufbaut. Dieses Credo habe ich mit *Paul Kirchhof* geteilt, der 1981 nach Heidelberg kam. Es prägt die Arbeit des Instituts auch unter unsren Nachfolgern *Ekkehart Reimer* und *Hanno Kube*. Ich hoffe mit ihnen zuversichtlich, dass es dabei auch unter ihren Nachfolgern bleiben wird.

Einen der vielen Vorzüge des Instituts sehe ich darin, dass es *Paul Kirchhof* und mir die Gelegenheit bot, unsere besonderen Interessen besonders zu pflegen. Das hat mir erlaubt, mich auf das Finanzverfassungsrecht und das Recht der parafiskalischen Abgaben, also derjenigen Abgaben zu konzentrieren, die keine Steuern sind und aus diesem Grunde einer besonderen Rechtfertigung bedürfen. Damit sind die Gebühren, die Beiträge und vor allem die öffentlich-rechtlichen Sonderabgaben gemeint, die in den 60er Jahren allzu üppig ins Kraut zu schießen begannen. Weil sie nicht die Gesamtheit der Steuerzahler treffen, sind sie leichter durchzusetzen als Steuererhöhungen. Das hat den Erfindungsreichtum des Bundes- wie auch aller Landesgesetzgeber auf diesem Gebiet beflügelt. *Klaus Vogel* ist dem mit der Mahnung entgegengetreten, dass die Bundesrepublik ein Steuerstaat ist und ein Steuerstaat bleiben muss. Damit hat er mich angeregt, nach den

Regeln zu suchen, die den wirtschafts- und sozialrechtlichen Sonderabgaben den durchaus nötigen Spielraum geben, aber ihnen auch eine klare Grenze ziehen. Es sieht so aus, als ob das gelungen wäre. Jedenfalls hat das BVerfG die Kriterien der „Gruppenverantwortung“ und der „Gruppennützlichkeit“ übernommen,² mit denen ich versucht habe, die verfassungskonformen von den verfassungswidrigen Sonderabgaben abzuschichten.³ Der von Baden-Württemberg zur Finanzierung der Wassereinhaltung eingeführte „Wasserpennig“ bot sowohl *Paul Kirchhof* als auch mir Gelegenheit, diese Kriterien in Rechtsgutachten zu erproben. Der Wasserpennig hat ihnen nicht nur in unsren Gutachten standgehalten, sondern auch die Prüfung durch das Bundesverfassungsgericht bestanden.⁴

Auf dem Gebiet des Haushaltsrechts habe ich mich bemüht, das Gewicht des Haushaltsplans als Rechtfertigung der Steuerlast herauszustreichen. Die Steuern müssen stets so hoch ausfallen, dass sie die laufenden Ausgaben des Staates decken. Wer die Steuern senken will, muss daher bei den Ausgaben ansetzen. Das hat die Politik leider aus den Augen verloren. Sie bemisst die Staatsausgaben danach, was die Einnahmen aus Steuern und Kreditaufnahmen hergeben. Sie sollte umgekehrt die Einnahmen nach dem bemessen, was das Parlament zuvor an Ausgaben beschlossen hat. Das würde die Ausgabendisziplin stärken und die demokratische Legitimation der Steuerlast klarer verdeutlichen, als dies derzeit der Fall ist.

Zu meinem Bemühen im Rahmen Institutsarbeit zählte auch die demokratietheoretische Untermauerung des Staatskredits. Die Haushaltsfinanzierung durch Kredite ist eine Vorverlagerung öffentlicher Ausgaben in Wahlperioden, die sie an sich nicht bezahlen können, die sie sich aber dennoch leisten und das Bezahlen den Steuerzahlern späterer Wahlperioden überlassen. Das kollidiert mit dem demokratischen Prinzip der Herrschaft auf Zeit, das, nimmt man es genau, verbietet, Wechsel auf die Steuereinnahmen späterer Wahlperioden zu ziehen. Es gilt eben nicht nur die Regel „Wer zahlt, schafft an!“, sondern umgekehrt auch „Wer anschafft, muss bezahlen!“ und deren Konsequenz, dass kreditfinanzierte Ausgaben Investitionen vorbehalten bleiben müssen, die auch denjenigen Wählergenerationen zugute kommen, die sich an ihren Kosten beteiligen müssen, wenn

² BVerfGE 55, 274 ff., 304

³ In der Festschrift für Ernst Forsthoff, 1972, S. 259 ff.

⁴ BVerfGE 93, 319 ff.

der Kredit zur Rückzahlung fällig wird, mit dem sie bestritten worden sind. Das Verkünden dieser unpopulären Binsenweisheit war eines meiner Ziele. Sie hat beim Bundesverfassungsgericht Anklang⁵ und in einer Neufassung des Art. 115 GG ihren Niederschlag gefunden.

Last not least weiß ich mich dem Institut dafür verbunden, dass es mir die Pflege meiner Vorliebe für die Verfassungsgeschichte im Allgemeinen und der Geschichte der Finanzverfassung im Besonderen erlaubt hat. Ich freue mich, dass es mir gelungen ist, eine Reihe von Doktoranden für die verfassungsgeschichtliche Seite der Staatsfinanzen zu erwärmen. Sie haben Beachtliches geleistet. Als 2006 der Badischen Landesbibliothek Gefahr drohte, weil Zweifel aufgekommen waren, wem ihre bibliophilen Kostbarkeiten gehören – dem Land Baden-Württemberg oder dem Markgrafen von Baden – war einer meiner Schüler pünktlich mit seiner Dissertation zur Stelle, die für Klarheit sorgte.⁶ Auch damit hat das Institut, so hoffe ich zuversichtlich, brauchbare Arbeit im Dienste des Gemeinwohls geleistet. Dass es das auch in den nächsten 50 Jahren und weit darüber hinaus tun wird, dessen bin ich mir sicher.

⁵ BVerfGE 119, 96 ff.

⁶ *Winfried Klein*, Die Domänenfrage im deutschen Verfassungsrecht des 19. Jahrhunderts, 2007

§ 4 Vom Umgang mit Menschen als Bedingung wissenschaftlichen Wirkens

Christian Seiler

Das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht hat im Laufe eines halben Jahrhunderts auf vielfältige Weise gewirkt. Hoch angesehene Wissenschaftler haben dort wirkungsmächtige Publikationen verfasst, die bis heute die Diskussionen zum Öffentlichen Recht im Allgemeinen wie zum gesamten Recht der Staatsfinanzierung im Besonderen prägen. Ebenso zu würdigen, wenn auch weniger offenkundig ist ein indirektes Wirken des Instituts durch kontinuierliche Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses. Nicht wenige seiner Schüler der letzten Jahrzehnte sprechen, lehren und pflegen das Recht in hohen Richterämtern, an angesehenen Universitäten in ganz Deutschland oder in den erfolgreichsten Kanzleien der Republik. Sie alle schöpfen aus einem reichen Fundus des in Heidelberg Erlernten, aus einem dort erworbenen und wissenschaftlich erprobten Rechtsdenken und -verstehen, das sie, ein jeder an seinem Platz, an die Rechtsgemeinschaft und die nächste Juristengeneration weiterreichen und dadurch vervielfältigen. Ursache dieses besonderen Erfolgs ist nicht zuletzt ein besonderer Stil des Hauses, eine Form des Umgangs mit Menschen, der sie gleichermaßen persönlich fördert wie fachlich anregt. Der Verfasser dieser Zeilen hatte das Glück, diesen Umgang am Lehrstuhl des langjährigen Institutsdirektors *Paul Kirchhof* erfahren zu dürfen.

Das Besondere des am Institut gepflegten Umgangs lässt sich kaum auf eine einzelne Aussage verkürzen. Gemeint ist eher eine allgemeine Einstellung, die sich in verschiedenen Ausprägungen zeigt, deren Ganzes dann ein über die Summe seiner Teile hinausgehendes Bild zu erkennen gibt. Ebenso schwer scheint es, eine Gewichtung dieser Ausdrucksformen einer umfassenden Grundhaltung vorzunehmen. Sie seien daher an dieser Stelle dem Zufall der alphabetischen Reihenfolge überlassen.

Am Anfang steht ein *akademischer Anspruch*. Das am Institut gepflegte hohe wissenschaftliche Niveau setzt nicht nur den Maßstab aller dort anzufertigenden Arbeiten, sondern bildet auch die Richtschnur erst der Auswahl, dann der Anleitung des wissenschaftlichen Nachwuchses.

Dies verbindet sich mit einer gelebten **Begeisterung** für das Fach, einer tiefen Überzeugung von der Wichtigkeit und Richtigkeit der Suche nach dem geltenden wie dem besseren Recht, die auf alle Institutsmitarbeiterinnen und -mitarbeiter ausstrahlt und auf diese Weise zum stetigen Ansporn auch ihrer Bemühungen wird.

Hinzu tritt ein engagierter **Einsatz** für den wissenschaftlichen Nachwuchs und seine fachlichen wie persönlichen Belange. Er äußert sich nicht zuletzt im enormen Aufwand an Zeit und Kraft, die ein guter Lehrer in die Betreuung seiner Schüler investiert. Dass ein Bundesverfassungsrichter und viel beschäftigter Wissenschaftler hier eine Priorität seines Wirkens gesetzt hat, ist keine Selbstverständlichkeit.

An dieser Stelle kommt eine andere Ausprägung einer grundsätzlichen Einstellung zum Ausdruck, die **Fürsorge** für den Menschen, die sich keinesfalls auf die Förderung wissenschaftlicher Leistungen beschränkt, aber doch auf sie zurückwirkt. Gemeint ist eher eine generelle Achtsamkeit, die sich in der Rolle des Vorgesetzten in Gestalt einer Hilfe bei erkannten Schwächen ebenso wie im Einfordern von Stärken entfaltet.

Letzteres gelingt besonders erfolgreich dort, wo die Zusammenarbeit von einem sichtbaren **Grundvertrauen** des Lehrers in seine Schüler geprägt ist, das diese ebenso ermutigt wie innerlich verpflichtet und auf diese Weise ungeahnte Kräfte freisetzen kann.

Wissenschaft gedeiht des Weiteren nur in einem Geist der **Liberalität**. Der jeder Erkenntnis vorausliegende innere Antrieb zum eigenen Suchen und Fragen stellt sich ein und wächst aus sich heraus, wenn der (Nachwuchs-)Wissenschaftler sich selbst durch eine freie Wahl der Themen wie der vertretenen Ansichten entfalten kann. Steht die Offenheit der Frage am Anfang, kann die Antwort eine eigene und neue sein.

Individuelle Innovation lässt sich, auch wenn die Einzelforschung nach wie vor als Goldstandard der Rechtswissenschaft gelten darf, besonders gut im kooperativen **Miteinander** gewinnen. Der Austausch im Gespräch – sowohl des erfahrenen Wissenschaftlers mit dem Novizen als auch auf der Augenhöhe gleich qualifizierter Nachwuchswissenschaftler – vermittelt Anregungen und beugt Fehlern vor. Zugleich dient der wohlmeinende Zuspruch der **Motivation**, indem er den noch unerfahrenen Nachwuchs ermutigt, das eigene Denken zu wagen und dabei einen langen Atem zu bewahren.

Hoch zu veranschlagen ist sodann ein genereller **Respekt** voreinander. Er äußert sich als Anerkennung und Achtung des anderen als Person, die die Wertschätzung seiner akademischen Verdienste einschließt, aber niemals voraussetzt. Dies geht einher mit einer Haltung der **Toleranz**, die sich gerade im Dissens zeigt. Erst ein großmütiger Umgang mit Andersdenkenden schafft das geistige Klima für neues Denken.

Am wirkungsvollsten gelingt all dies dem, der als **Vorbild** selbst lebt, was er von anderen erwartet.

Nimmt man diese sich teils überschneidenden, teils ergänzenden Ausprägungen einer umfassenderen Grundhaltung zusammen, lässt sich dann doch eine Summe bilden: Es ist die **Zugewandtheit** dem Menschen gegenüber, die maßgeblich zur Entfaltung (auch) seines wissenschaftlichen Potentials beiträgt.

Institutionen können Eigenarten entwickeln, die das aktive Handeln einzelner Persönlichkeiten überdauern. Vergleichbares ist aus der Welt des Sports bekannt: So wie manche Fußballmannschaften über Jahre hinweg ihre Spielphilosophie bewahren, obwohl sie zwischenzeitlich alle ihre Spieler ausgetauscht haben, so bleibt es auch dem Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht und insbesondere seinem künftigen Nachwuchs zu wünschen, dass sich der so fruchtbare Stil des Hauses auch in Zukunft beibehalten lässt.

§ 5 Maßstäbe der Steuerbelastung, Maßstäbe der Steuerverteilung und ihr Verhältnis zueinander

Hanno Kube

1. Verfassungsrechtlich fundierte Steuerrechtfertigung

Die Frage nach der gerechten Steuerlast ist so alt wie die Steuer selbst. Über die Jahrhunderte wurden die Kriterien, die zur Verteilung der steuerlichen Last herangezogen wurden, aus Steuerrechtfertigungslehren abgeleitet. Diese bezogen sich ihrerseits auf Staatstheorien. In der mittelalterlichen Herrschaftsordnung, die auf persönlichen Pflichten- und Treueverhältnissen beruhte, hatte die Steuer den Charakter einer – erbetenen (bede) – Hilfeleistung in Fällen außerordentlichen Bedarfs. Schon die Scholastiker des 13. Jahrhunderts (*Thomas von Aquin*) hatten die Steuer dementsprechend als eine Abgabe beschrieben, die sich durch ihren konkreten Finanzierungszweck nach Grund und auch Höhe rechtfertigte. Die deutsche Kameraljurisprudenz (*Christoph Besold, Caspar Klock*) übernahm diese Vorstellung und entwickelte Kataloge zulässiger Zwecke steuerlicher Finanzierung. Mit dem Erstarken des Absolutismus wurde die Steuererhebung sodann allerdings verstetigt. Die Erträge flossen in Gesamtbudgets ein, über deren Verwendung erst auf der Ausgabenseite – auf Grundlage von Haushaltsplänen, später auch der Bewilligung durch Haushaltsgesetz (*Reinhard Mußgnug*) – entschieden wurde. An der Idee des steuerrechtfertigenden Finanzierungszwecks wurde zwar festgehalten. Doch wurde dieser Zweck sehr weitgehend abstrahiert (*necessitas vel utilitas publica*). Die einzelne Steuerforderung und ihre Bemessung konnte er nicht mehr begründen.

Auch die sich ab dem 16. Jahrhundert entwickelnde Staatsvertragslehre blieb insoweit kriterienarm. Der Zweck des Staates und die Rechtfertigung der Steuer wurden hier zwar vom – neu entdeckten – Individuum her konzipiert. Doch blieben die Sicherheit des Einzelnen (*Jean Bodin, Hugo Grotius, Thomas Hobbes, Samuel Pufendorf*) und auch andere Organisationsleistungen des Staates (*Adam Smith*) als Nutzenäquivalente für die Steuer so vage und blass, dass sie die individuelle Steuerbelastung nicht überzeugend vorzuzeichnen vermochten.

Stattdessen trat im Laufe des 18. Jahrhunderts, als die Frage nach der individuellen Steuergerechtigkeit in den absolutistisch regierten Staaten, insbesondere in Frankreich, Österreich und Preußen, drängend wurde, ein neuer Besteuerungsmaßstab auf den Plan, der Maßstab der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In Frankreich in Art. 13 der Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789 verankert, wurde dieser Maßstab in Deutschland auf die zeitgleich aufkommende romantische, organische Staatstheorie gegründet, die nicht den individuellen Nutzen, sondern vielmehr das gleiche Opfer jedes Bürgers für das Gemeinwesen in den Vordergrund rückte (*Karl Heinrich Rau, Gustav Schmoller, Albert Schäffle, Friedrich J. Neumann, Adolph Wagner*). Je umfassender die leistungsfähigkeitsgerechte, zumal progressive Einkommensbesteuerung zum Ende des 19. Jahrhunderts verwirklicht wurde, vor allem in Preußen, desto mehr löste sich das Steuerrecht in den deutschen Einzelstaaten sodann allerdings von der zugrunde gelegten Staats- und Steuerrechtferigungslehre und wurde – wie das Staatsrecht auch – positivistisch.

In der Weimarer Reichsverfassung wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip darauf als solches in Art. 134 verankert. Im Rahmen des Grundgesetzes, das keine entsprechende Normierung aufnahm, wurde es schon bald als bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes vorausgesetzt, dem Gesetzgeber dabei aber zunächst weiter Gestaltungsraum belassen. Die Frage nach der Steuerrechtferigung war mittlerweile vollständig in Vergessenheit geraten. Erst in den 1970er Jahren war es vor allem *Klaus Vogel*, der – im Angesicht eines prinzipienarmen, komplexen, verworrenen Steuerrechts – den Rechtsgedanken im Steuerrecht, die verfassungsrechtliche Bindung des Steuergesetzgebers und damit auch die (Vor-)Frage nach der Steuerrechtferigung erneut in Erinnerung rief. *Paul Kirchhof* hat sodann verdeutlicht, dass sich das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht nur aus dem Gleichheitsgrundsatz, sondern auch aus den Freiheitsgrundrechten speist, dass die Steuer ein Eingriff in die Freiheit des Steuerunterworfenen ist. Seither hat sich, nicht zuletzt geprägt durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, ein freiheits- und gleichheitssicherndes Steuerverfassungsrecht entwickelt.

Gegenwarts- und Zukunftsfragen betreffen die richtige Balance zwischen grundrechtlicher Bindung und demokratischem Gestaltungsraum des Steuergesetzgebers, das Verhältnis zwischen den grundgesetzlichen und den europarechtlichen Maßgaben für das Steuerrecht und schließlich und

insbesondere auch das Nebeneinander der verschiedenen Steuern im Vielsteuersystem. Gerade die Frage nach der Konsistenz der Steuern im Vielsteuersystem verdeutlicht, dass das fundamental zugrunde liegende Thema der Steuerrechtfertigung auch im Verfassungsstaat unumgänglich ist. Je für sich und ebenso in ihrem – kumulierten oder durch Anrechnung gemäßigten – Zusammenwirken müssen sich die Einkommen-, die Erbschaft- und Schenkung-, die Gewerbe- und die Verbrauchsteuer freiheits- und gleichheitsgrundrechtlich legitimieren. Die verfassungsgesetzliche Anlage einer Steuer in der Kompetenzordnung kann als Argument hinzutreten. Eine substanzhaltige Steuerkonkurrenzlehre wird dabei nicht beim allgemeinen Leistungsfähigkeitsprinzip als Besteuerungsmaßstab stehenbleiben können. Vielmehr wird konkreter nach der je spezifischen Gemeinschaftsgebundenheit der Sachverhalte, insbesondere Vermögensgegenstände, zu fragen sein, an die die Steuern tatbestandlich anknüpfen. Sind Erträge beispielsweise unter Nutzung der staatlich bereitgestellten Infrastrukturen erwirtschaftet worden, begründet dies eine Gemeinschaftsgebundenheit, die die Einkommensbesteuerung legitimiert. Erst auf diesem Wege wird sich das Nebeneinander der verschiedenen Steuern neu erklären lassen.

Die Wende zum steuerrechtlichen Positivismus, die mit der Verwirklichung der leistungsfähigkeitsgerechten, progressiven Einkommensteuer zum Ende des 19. Jahrhunderts einherging, hat – so lässt sich im Rückblick sagen – eine Systematisierung und Dogmatisierung des Steuerrechts und damit, im Sinne der formalen Rechtsstaatlichkeit, Gutes bewirkt, zugleich aber auch Erkenntnisquellen verstellt. Diese Erkenntnisquellen gilt es neu fruchtbar zu machen. Auf den romantischen Opfergedanken des 19. Jahrhunderts wird man eine gegenwartsbezogene Steuerrechtfertigungs- und Steuerkonkurrenzlehre nicht stützen wollen. Wohl aber kann eine grundrechtlich fundierte Steuerrechtfertigung, die den Blick für die zulässigen, weil auf die Gemeinschaft bezogenen Anknüpfungspunkte der Steuertatbestände schärft, dazu beitragen, das Vielsteuersystem neu zu rationalisieren und zu domestizieren; dies im Verfassungsraum des Grundgesetzes und in Zukunft möglicherweise auch auf Ebene der europäischen Grundrechte.

2. Verfassungsrechtliche Regelungen des bundesstaatlichen Finanzausgleichs

Ganz eigenständig haben sich daneben die Maßstäbe der Steuerverteilung entwickelt, insbesondere nach Loslösung der Besteuerung von konkreten Finanzierungszwecken und in der gegliederten Fläche des Bundesstaates, namentlich im Bundesstaat seit der Reichsverfassung von 1871. Die Regelungen des primären und des sekundären Finanzausgleichs standen und stehen kaum weniger im Brennpunkt der rechtspolitischen und – seit den Arbeiten von *Albert Hensel* und *Johannes Popitz* – rechtswissenschaftlichen Aufmerksamkeit als die Regelungen der Steuerbelastung. Ähnlich wie im Steuerrecht ist auch im Finanzausgleichsrecht ein Prozess der zunehmenden, wenngleich verzögerten verfassungsrechtlichen Domestizierung eines – hier besonders eindrucksvoll interessengetriebenen – Wildwuchses einfachgesetzlicher Konkretisierungen und Verzerrungen zu beobachten. In mehreren großen Entscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht die Einhaltung der in Art. 106 und 107 GG klug angelegten Abfolge der vier Stufen des bundesstaatlichen Finanzausgleichs angemahnt und dabei auch eine der Rationalisierung dienende mehrschichtige Gesetzgebung nahegelegt (BVerfGE 101, 158). Die jüngsten Vorschläge zur Neugestaltung des Ausgleichs ab 2020 zeigen gleichwohl, dass das Zusammenspiel der in den Prinzipien der bundesstaatlichen Eigenständigkeit einerseits und der bündischen Solidarität andererseits wurzelnden Grundgedanken, die auf den vier Stufen umgesetzt werden, nochmals verdeutlicht werden muss.

Bei der primären Mittelzuordnung an Bund und Ländergesamtheit ist die – grobe – Aufgaben- und damit Ausgabenadäquanz leitend, zumal die Ebenen kaum miteinander verglichen werden können. Anderes gilt dagegen bei der primären horizontalen Mittelaufteilung unter den Ländern, die unmittelbar vergleichbar sind. Art. 107 Abs. 1 GG gibt hier zutreffend ein die Eigenstaatlichkeit, die demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit und die Eigenverantwortung der Länder in den Mittelpunkt stellendes Verteilungskriterium vor, die Ertragszuordnung nach dem örtlichen Aufkommen. Der sich anschließende solidarische Länderfinanzausgleich im engeren Sinne dient sodann komplementär dazu, allzu große Finanzkraftunterschiede, die sich aus der primären Mittelverteilung ergeben und die verfassungsgemäße Aufgabenerledigung der weniger finanzstarken Länder gefährden, zu mindern, ohne aber die für den Bundesstaat konstitutive Verantwortung der Länder für autonom getroffene Entscheidungen zu negieren. Deshalb darf das Ziel der aufgabengerechten Mittelausstattung auch

niemals als eine alles andere relativierende „Trumpfkarte“ verstanden werden. Ein echter Bundesstaat kommt, mit anderen Worten, ohne die konzeptionell angelegte Möglichkeit der Insolvenz einer Gebietskörperschaft nicht aus. Weil das beim Länderfinanzausgleich zur Verfügung stehende Ausgleichsvolumen nicht zwingend hinreicht, um das Ausgleichsziel zu erreichen, bleibt die letzte Ausgleichsstufe, auf der der Bund hilfsweise und subsidiär einspringt, um verbleibender, gerade auch strukturell begründeter Finanzschwäche abzuhelpfen, unumgänglich.

Bei der anstehenden Erneuerung des Finanzausgleichsgesetzes sollten diese Grundgedanken gewahrt und folgerichtig ausbuchstabiert werden. Der gegenwärtig zu beobachtende Drang der Bundesländer, den horizontalen Ausgleich zu schwächen, stattdessen die Rolle von Zahlungsempfängern im vertikalen Verhältnis zum Bund zu suchen, Verantwortung zu meiden und sich dadurch selbst zu marginalisieren, läuft sowohl dem Bundesstaatsprinzip wie auch dem Demokratieprinzip diametral zuwider.

3. Berührungspunkte und Perspektiven

Die Maßstäbe der Steuererhebung und die Maßstäbe der Steuerverteilung beruhen somit gleichermaßen auf Prinzipien, die sich auf bestimmte Vorstellungen über die Rechtfertigung und die Aufgaben des Staates, über die demokratische und rechtsstaatliche Konstituierung des Staates und über das Verhältnis des Staates zu den Bürgern stützen. Dies führt zu der Frage, ob die Kriterien, die die Steuerbelastung einerseits und die Steuerverteilung andererseits anleiten, ungeachtet des demokratisch und rechtsstaatlich gebotenen Prinzips der Non-Affektation in einem engeren Verhältnis zueinander stehen, als dies traditionell wahrgenommen wird. Der vertikale Steuereingriff in der Staat-Bürger-Beziehung und die horizontale Steuerertragsverteilung in der Fläche der steuerlich zu finanzierenden Territorien könnten stärker als bislang in einer Gesamtschau zu verstehen sein.

Als unmittelbar greifbarer Ausdruck der tatsächlichen Nähebeziehung drängt sich dabei der Verteilungsmaßstab des Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG auf. Wenn das Aufkommen der Landessteuern und der Länderanteil am Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach dieser Vorschrift gemäß dem örtlichen Aufkommen auf die Länder verteilt werden und wenn dadurch der örtlichen Steuerkraft Rechnung getragen werden soll, dann wird hier ein Kriterium zur bundesstaatlichen Mittelzuweisung

herangezogen, das sich im Grundsatz direkt proportional zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verhalten sollte, die im ersten Schritt zur Bemessung der steuerlichen Eingriffe diente, die den Mittelwert begründeten. So ist es im Ergebnis die vor Ort, unter Nutzung der lokalen Infrastrukturen erwirtschaftete Leistungsfähigkeit, die die steuerliche Abschöpfung und – im Rahmen von Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG – zugleich die Zuweisung des Abgeschöpften an die betreffende Gebietskörperschaft gebietet. Wenn nach Art. 107 Abs. 1 Satz 4 HS 1 GG der Großteil des Länderanteils an der Umsatzsteuer nach der Zahl der Einwohner unter den Ländern verteilt wird, wird hierdurch ebenso auf die besteuernsgründende Leistungsfähigkeit Bezug genommen. Denn der Leistungsfähigkeit indizierende Verbrauch, an den die Umsatzsteuer anknüpft, findet typischerweise im heimischen Umfeld, am Ort des Wohnsitzes, statt.

Steuerrechtferkung und Verteilungsrechtferkung stehen schon danach in einer Beziehung, wenngleich auf beiden Seiten freilich Vieles hinzutritt, was diese Beziehung komplexer erscheinen lässt; auf Seiten der Besteuerung etwa das subjektive neben dem objektiven Nettoprinzip, auf Seiten des Finanzausgleichs das Anliegen der aufgabengerechten Mittelausstattung, das bundesstaatliche Solidarpflichten begründet.

Dennoch kann das Hin- und Herwandern des Blicks im vorgenannten Sinne erkenntnisförderlich wirken. Dies gilt auch im Zusammenhang des internationalen Steuerrechts, in dem sich heute große Herausforderungen stellen. So hat der Befund einer aggressiven, der Steuervermeidung dienenden Steuerplanung durch global aufgestellte Konzerne und durch professionell beratene Einzelpersonen die Staatengemeinschaft aktiviert. Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen, die Steuertransparenz, wird zu einem neuen Paradigma. Materiell- und verfahrensrechtliche Neuerungen sind zudem im Aktionsplan der G20 und der OECD zur Vermeidung von „Base Erosion and Profit Shifting“ vorgesehen. So technisch und kompliziert das internationale Steuerrecht in seinen Ausgestaltungen ist, so anspruchsvoll sind – insoweit zu Recht – die Vorschläge, die zur Problembearbeitung unterbreitet werden.

Jenseits dessen lassen sich aber auch im internationalen Steuerrecht allgemeinere Prinzipien benennen, die leitend sind und die grundsätzliche Orientierung bieten können, wenn die aktuellen Herausforderungen nachhaltig bewältigt werden sollen. Das Welteinkommensprinzip konkurriert hier mit dem Quellenprinzip, das völkerrechtliche Erfordernis des „genuine

link“ steht in beiden Fällen im Ausgangspunkt. Wenngleich das internationale Steuerrecht – insoweit ähnlich wie das bundesstaatliche Finanzausgleichsrecht – primär der Zuordnung des Steuersubstrats im horizontalen Verhältnis zwischen den Staaten dient, könnte auch seine Weiterentwicklung von einer Bezugnahme auf die Gründe für den Steuereingriff im vertikalen Verhältnis zum Steuerpflichtigen profitieren. So könnte insbesondere der gerade auch im internationalen Steuerrecht weit verbreitete Gedanke der Global-Äquivalenz oder auch Territorialität, nach dem sich die internationale Zuständigkeit für die Besteuerung aus der staatlichen Bereitstellung einer Einkünfte ermöglichenden Infrastruktur ergibt („wirtschaftliche Zugehörigkeit“ nach *Georg von Schanz*, als „staatswirtschaftliche Zugehörigkeit“ entfaltet von *Herbert Dorn*; anschaulich beispielsweise Art. 7 Abs. 1 OECD-Musterabkommen), an die grundrechtliche Steuerrechtfertigung (siehe oben zur Gemeinschaftsgebundenheit der steuertatbestandlich zu erfassenden Sachverhalte) rückgebunden und dadurch angereichert werden. Dies könnte zu einer gewissen materiellrechtlichen Aufladung des Souveränitätsbegriffs führen, subsidiär zu einer Ergänzung des soft law (OECD-Musterabkommen und -Kommentar).

Steuerbelastung und Steuerverteilung, Steuer- und Finanzrecht, sind je für sich von Prinzipien geleitet und stehen vermittelt über diese Prinzipien in Beziehung. Diese Beziehung weiter auszuleuchten – für den Bundesstaat, für die internationale Staatengemeinschaft und auch für den Staatenverbund der Europäischen Union –, ist eine Zukunftsaufgabe, der sich das Institut für Finanz- und Steuerrecht widmen wird.

§ 6 Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als besonders strenger Grundsatz der gesetzlichen Rechtsfolgenbestimmtheit

Peter Merz

In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist anerkannt, dass Gesetze, die in den Grundrechtsbereich der Bürger eingreifen, nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein müssen, so dass die Eingriffe messbar und - in gewissem Umfang - für die Betroffenen voraussehbar und berechenbar werden¹. Für Gesetze des materiellen Steuerrechts gilt der Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit als Aspekt des sog. Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ebenso unbestritten in der Fassung, dass die Gesetze so bestimmt gefasst sein müssen, dass der betroffene Bürger die ihn treffende Belastung auch der Höhe nach im Wesentlichen vorhersehen kann².

Diese auf den ersten Blick weitgehend identische Definition der Anforderungen, die an die Bestimmtheit von Normen des nicht-steuerlichen Eingriffsrechts einerseits bzw. des materiellen Steuerrechts andererseits gestellt werden, unterscheidet sich indes auf der Rechtsfolgenseite der jeweiligen Normen dahingehend, dass im Bereich des nicht-steuerlichen Eingriffsrechts die Schaffung von Ermessensnormen als zulässig erachtet

¹ Grundlegend: BVerfGE 8, S. 274, 325, 326; 13, S. 153, 160.

² Zum Teil hat das BVerfG auch die strengere Formulierung verwandt, dass steuerbegünstigende Tatbestände so bestimmt sein müssten, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen könne: vgl. BVerfGE 19, S. 253, 267; 21, S. 209, 215; 34, S. 348, 365; 49, S. 343, 362; ähnlich BVerfGE 21, S. 73, 79: „Die Vorschrift muss in ihren Voraussetzungen und in ihrem Inhalt so formuliert sein, dass die von ihr Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können“; ähnlich auch *Papier*, DStJG Bd. 12 (1989), S. 61, 66: „Das rechtsstaatliche Bestimmtheitserfordernis für Eingriffsnormen beinhaltet ... den Vertrauensschutz für den Bürger, nur mit solchen Maßnahmen belastet zu werden, die er aus dem Normtext - im Rahmen des möglichen Wortsinns - zu entnehmen vermag.“

wird³. Auf dem Gebiet des materiellen Steuerrechts wird es dagegen für erforderlich gehalten, dass der Gesetzgeber nicht nur die die tatbestandlichen Voraussetzungen der „Steuer Auflage“ selbst festlegt, sondern auch die Rechtsfolgenanordnung verbindlich trifft. Denn das Steuerrecht „lebt geradezu aus dem Diktum des Gesetzgebers“⁴, so dass – zurückgehend auf die Formulierung *Otto Mayers* – „der Steuereingriff rechtssatzmäßig geregelt werden muss, ohne Zutat irgend welchen freien Ermessens“⁵. Der Verwaltung darf somit nicht nur kein Eingriff in die bürgerliche Rechtssphäre „nach Ermessen“ zugestanden werden, sondern es wird grundsätzlich auch keine Ermessensermächtigung dergestalt für zulässig erachtet, dass die Verwaltung von der Festsetzung entstandener Steuern nach eigenem Ermessen absehen darf⁶. Normen des materiellen Steuerrechts haben hier nach in aller Regel in der Form des strengen Rechts (*ius strictum*) zu erfolgen.

Hinsichtlich der rechtlichen Grundlagen dieser Bestimmtheitsanforderungen werden - sowohl hinsichtlich der Vorschriften des nicht-steuerlichen Eingriffsrechts als auch bezüglich der Normen des materiellen Steuerrechts – zahlreiche verfassungsrechtliche Prinzipien - zum Teil allein und zum Teil kumulativ – herangezogen⁷. So formuliert *Tipke*:

³ BVerfGE 9, S. 137, 147, 148 (zu § 1 Abs. 1 des Gesetzes gegen unbegründete Nichtausnutzung von Einfuhrgenehmigungen vom 27. Dezember 1951 - BGBl. I S. 1005 -, der lautet: „Wird eine im Einfuhrverfahren erteilte Genehmigung nicht oder nicht vollständig ausgenutzt, so kann die zuständige Verwaltungsbehörde gegen denjenigen, dem die Genehmigung erteilt worden ist, ein Reugeld festsetzen“); Jesch, AÖR Bd. 82 (1957), S. 163, 245.

⁴ So *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Halbband, 2. Halbband, 3. Aufl. 1960, S. 658, übernommen vom BVerfG in BVerfGE 13, 318, 328.

⁵ *Otto Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, 1. Bd., 2. Aufl. 1914, S. 331; vgl. insoweit auch dens., Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 1924, 1. Bd., S. 316, der es als im geordneten Staate undenkbar bezeichnet, dass eine steuerliche Inanspruchnahme „nach der Willkür des Einzelfalles“ erfolge. „Es gehört zum Wesen der Steuer, dass ihre Auflage geschieht nach einem allgemeinen Maßstabe. Anderenfalls wäre sie keine Steuer mehr, sondern Brandschatzung.“

⁶ Als Ausnahmen sind die Billigkeitsregelungen der §§ 163 und 227 AO anerkannt, da diese geradezu der Verwirklichung des gesetzgeberischen Willens im konkreten Einzelfall dienen.

⁷ BVerfGE 9, S. 137, 147: „Prinzip des Rechtsstaats“; 13, S. 153, 160, 161: „Grundsatz des Rechtsstaats, Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, Prinzip der Gewaltenteilung, Art. 19 Abs. 4 GG; 19, S. 253, 267: „Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit als Aus-

„Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung wird ergänzt durch den Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit der Besteuerung. Auch das Prinzip der Rechtssicherheit, das ein Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips ist, verlangt Gesetzesbestimmtheit. Schließlich kann die Gewaltenteilung berührt sein; je unbestimmter nämlich ein Gesetz ist, desto mehr Spielraum eröffnet es der Exekutive und der Judikative.“⁸

Aus diesen Verfassungsprinzipien lässt sich jedoch schwerlich das im Geltungsbereich des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bestehende Gebot der Schaffung von Normen des strengen Rechts ableiten. Die Grundlage hierfür wird deshalb – anknüpfend an *Otto Mayer*⁹ – in dem im materiellen Steuerrecht bestehenden „Mangel an Sachgesetzlichkeiten“¹⁰ gesehen¹¹, wonach es keinen Sachverhalt gibt, der bereits seiner Natur nach besteuert werden müsste¹². Dieser „Mangel an Sachgesetzlichkeiten“ soll zur Notwendigkeit der primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit der einzelnen Sachverhalte und damit zum Erfordernis der umfassenden formell-gesetzlichen Regelung steuerbegründender Tatbestände führen¹³. In engem Zusammenhang damit steht die

druck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabewesens“; 21, S. 209, 215: „rechtsstaatlich gebotene Bestimmtheit“; 21, S. 245, 260, 261: „Rechtsstaat“; 31, S. 255, 264 „rechtsstaatliche Grundsätze der Normklarheit und Justiziabilität“; 34, S. 348, 365: „rechtsstaatliche Forderung“; 37, S. 132, 142: „rechtsstaatliche Grundsätze der Normklarheit und Justiziabilität“; 49, S. 168, 181: „rechtsstaatliches Gebot hinreichender Bestimmtheit der Gesetze“; 49, S. 343, 362: „Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabewesens“; 59, S. 104, 114: „rechtsstaatliches Gebot hinreichender Bestimmtheit der Gesetze“; 62, S. 169, 183: Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, Gewaltenteilungsprinzip, Rechtsstaatsprinzip; 78, S. 205, 212: „Das im Rechtsstaatsprinzip begründete Gebot hinreichender Bestimmtheit der Gesetze...“.

⁸ *Tipke*, Die StRO, Bd. I, 1. Aufl. 1993, S. 169, 170; ähnlich *ders.*, Die StRO, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 137.

⁹ Der wegen der „Losgelöstheit der Steuer von bedingenden Zusammenhängen“ das (formelle) Gesetz als Grundlage für die Auferlegung der Steuer „nach einem allgemeinen Maßstabe“ ansah: Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 2. Aufl. 1914, S. 331.

¹⁰ *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, § 2 III 3 c, S. 61.

¹¹ Zum Teil auch als „ethische Ungebundenheit der einzelnen Steuertatbestände“ bezeichnet: *Kruse*, StuW 1958, Sp. 719, 730, 731; *ders.*, StuW 1959, Sp. 210, 226.

¹² *Flume*, StbJb 1967/68, S. 63, 66, 70.

¹³ *Kruse*, DStJG Bd. 5 (1982), S. 71, 75; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, § 2 III, S. 55, 61; *Otto Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, 1. Bd., 3. Aufl. 1924, S. 315, 316.

Argumentation, die besondere Strenge des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung sei darauf zurückzuführen, dass den Steuertatbeständen kein über das amorphe Ziel der Erzielung staatlicher Einnahmen hinausgehender Zweck innewohne¹⁴, so dass keine teleologische Auslegung dieser Normen möglich sei¹⁵.

Diesen Erwägungen ist zwar im Ausgangspunkt zuzustimmen. Zutreffenderweise dürfte aber darauf abzustellen sein, dass als *sedes materiae* für das aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung folgende besondere Bestimmtheitsgebot nicht unmittelbar der „Mangel an Sachgesetzlichkeiten“ oder das „Fehlen eines besonderen Zwecks“ materiell-steuerlicher Normen anzusehen ist. Maßgeblich dürfte vielmehr der Umstand sein, dass die beiden genannten Aspekte bei der Schaffung materiell-steuerlicher Vorschriften zu einer erheblichen Erweiterung des dem Gesetzgeber durch Art. 3 Abs. 1 GG eingeräumten legislativen Gestaltungsspielraums führen. Als Komplementärpflicht des Gesetzgebers aus diesem erweiterten Gestaltungsspielraum dürfte sich deshalb dessen Verpflichtung ergeben, diese Kompetenz nicht durch Schaffung von Ermessensnormen in gewisser Weise auf die Rechtsanwendungsinstanzen zu delegieren, sondern sie selbst wahrzunehmen. Da mit dieser Argumentation nicht auf eine etwaige besondere Eingriffsintensität steuerlicher Normen, sondern auf das Gleichbehandlungsgebot abgestellt wird, lässt sich damit auch begründen, dass hinsichtlich der Anforderungen an die Bestimmtheit materiell-steuerlicher Normen nicht zwischen steuerbelastenden und steuerentlastenden Normen zu differenzieren ist, zumal eine solche Differenzierung der Normen in be- bzw. entlastend häufig nicht exakt vorgenommen werden kann.

¹⁴ Vogel, in: GS für Wolfgang Martens, S. 265, 267; ders., in: Isensee/P. Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, § 87 Rn. 68; Papier, Gesetzesvorbehalte, S. 76 - 79; ders., DVBl. 1980, S. 787, 792, 793, der bei Fiskalzwecknormen vor dem Hintergrund des Fehlens eines spezifischen Regelungszwecks von der „Wirkungslosigkeit materieller Eingriffsschranken“, insbesondere des Verhältnismäßigkeitsprinzips, ausgeht.

¹⁵ Ebenso: Vogel, in: GS für Wolfgang Martens, S. 265, 270; Bax, Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht, S. 188; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 189; Papier, DVBl. 1980, S. 787, 792, 793; ders., Gesetzesvorbehalte, S. 76, 77.

§ 7 Dekonstruktion der juristischen Person

Ulrich Palm

Vor einem Jahrhundert wurde der Steuerrechtswissenschaft ein Problem der Privatrechtsdogmatik aufgegeben, das sie bis heute nachhaltig beschäftigt, ohne es selbst gänzlich lösen zu können. Als mit der Erzberger'schen Finanz- und Steuerreform in der Anfangszeit der Weimarer Republik erstmals ein reichsweites Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht geschaffen wurde, knüpfte der Gesetzgeber bei der Begründung der subjektiven Steuerpflicht an die damalige, bis in jüngere Zeit hinein als zentrales Dogma¹ geltende personale Grundstruktur des Privatrechts an, nach der nur – natürliche und juristische – Personen rechtsfähig waren. Nach § 1 EStG 1920² wurde die Einkommensteuer vom Einkommen der natürlichen Person erhoben. § 1 Nr. 1 KStG 1920³ wiederum unterwarf die juristischen Personen des öffentlichen und bürgerlichen Rechts der Körperschaftsteuer. Die Personengesellschaften wurden hingegen gemäß § 7 Nr. 3 EStG 1920 transparent besteuert. Ihr Gewinn wurde den Gesellschaftern als Mitunternehmer zugerechnet. Seitdem hat sich an dieser Grundkonzeption nichts geändert, so dass der Dualismus der Unternehmensbesteuerung bis heute maßgebliches Kennzeichen des deutschen Ertragsteuerrechts ist.⁴

Die Kapitalgesellschaft wird daher auch im geltenden Recht ganz anders besteuert als die Personengesellschaft. Bereits wenige Stichworte genügen, um dies zu verdeutlichen. Die Kapitalgesellschaft ist als juristische Person selbst körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 I Nr. 1 KStG). Ihre Besteuerung richtet sich nach dem Trennungsprinzip. Der Gesetzgeber geht zunächst davon aus, dass Kapitalgesellschaft und Gesellschafter sich wie zwei fremde Dritte gegenüberstehen, so dass Leistungsbeziehungen zwischen ihnen grundsätzlich anerkannt werden. Der Körperschaftsteuersatz ist proportional

¹ Vgl. *Reuter*, AcP 207 (2007), 673.

² RGBl. S. 359.

³ RGBl. S. 393.

⁴ Vgl. *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, 3 ff.

und beträgt 15 v. H (§ 23 I KStG). Zusammen mit dem Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer führt dies auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zu einer Ertragsteuerbelastung von knapp 30 v.H., die definitiv ist.⁵ Bei Ausschüttung an eine natürliche Person wird der Gewinn zudem einkommensteuerrechtlich durch die Abgeltungsteuer oder im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens erfasst. Ist der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft, sind die Bezüge grundsätzlich zu 95 v.H. steuerfrei gestellt (§ 8b I, V KStG). Der Verlustabzug ist – in Durchbrechung des Trennungsprinzips – bei einem Wechsel der Gesellschafter eingeschränkt (§ 8c KStG). Das Einkommen der Kapitalgesellschaft kann aber mittels der Organschaft einem Organträger zugerechnet werden (§§ 14 ff. KStG).

Die Besteuerung der Personengesellschaft ist im geltenden Recht hingegen der des Einzelunternehmers angeglichen, der zivilrechtlich mit sich selbst keine Leistungsbeziehungen eingehen kann. Für die Personengesellschaft gilt daher das Transparenzprinzip. Sie ist weder Subjekt der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer. Ihr Gewinn wird einkommensteuerrechtlich den Gesellschaftern als Mitunternehmer zugerechnet (§ 15 I 1 Nr. 2 Halbs. 1 EStG), so dass eine Verlustverrechnung mit Einkünften aus anderen Einkunftsquellen des Gesellschaftern in der Regel möglich ist und – sofern der Gesellschafter eine natürliche Person ist – grundsätzlich der progressive Einkommensteuertarif gemäß § 32a EStG zur Anwendung kommt. Nicht zuletzt werden die Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern einkommensteuerrechtlich negiert (§ 15 I 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG).

Bei näherer Betrachtung erstaunt dieser ertragsteuerrechtliche Befund. Das privatrechtliche Dogma der personalen Grundstruktur hat sich im vergangenen Jahrhundert nach und nach abgeschliffen. Demgemäß näherte die gesellschaftsrechtliche Dogmatik die Personengesellschaft immer mehr an die Kapitalgesellschaft an.⁶ Dies war insbesondere an der Entwicklung des Umwandlungsrechts erkennbar, wo für das Umwandlungsgesetz 1969⁷ ein Formwechsel zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften noch aus dogmatischen Gründen verneint wurde, für das

⁵ Rödder, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 5 f.

⁶ Vgl. Palm, Person (N4), 312 ff.

⁷ Vgl. BT-Drucks. V/3165, 8 f.

Umwandlungsgesetz 1995⁸ aber grundsätzlich bejaht wurde. Entscheidende Wegmarke des dogmatischen Umbruchs war die Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft durch den Bundesgerichtshof,⁹ der sich der Gesetzgeber auf vielen Rechtsgebieten anschloss,¹⁰ ohne aber Konsequenzen für das Ertragsteuerrecht zu ziehen.

Demgegenüber nahm sich *Paul Kirchhof* dieser ertragsteuerrechtlichen Inkonsistenz an. Ein Kernelement des von ihm vorgelegten Reformentwurfs „Bundessteuergesetzbuch (BStGB)“ bildet die sog. „steuerjuristische Person“.¹¹ Die Begriffsschöpfung bricht das herkömmliche Verständnis von der juristischen Person auf. Sie dient dazu, die Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer zu integrieren.¹² Steuerjuristische Personen sind nach § 12 Abs. 1 S. 2 BStGB insbesondere Personenvereinigungen und Zweckvermögen des privaten Rechts.¹³ Die steuerjuristische Person wird in § 12 Abs. 1 S. 1 BStGB als Steuersubjekt qualifiziert. Demgemäß ist sie nach § 42 BStGB neben der natürlichen Person einkommensteuerpflichtig. Die von der steuerjuristischen Person erwirtschafteten Einkünfte werden bei ihr abschließend besteuert.¹⁴ Allerdings ist hierin lediglich eine Vorausbesteuerung der natürlichen Personen zu verstehen, die an der steuerjuristischen Person beteiligt sind.¹⁵

Die Leitgedanken eines einfachen, gerechten und folgerichtigen Ertragsteuersystems sind damit gelegt. Es bleibt aber noch die Frage offen, was

⁸ BR-Drucks. 75/94, 136.

⁹ Vgl. nur BGHZ 146, 341.

¹⁰ Vgl. etwa §§ 14, 1059a Abs. 2, 1059e, 1061 Satz 2, 1092 Abs. 3 Satz 1, 1098 Abs. 3 BGB, § 3 Nr. 8 EMVG, § 7 Nr. 3 MarkenG, § 15a Abs. 1 MPG, §§ 9 Abs. 1 Nr. 2, 30 Abs. 1 Nr. 3 OWiG §§ 14 Abs. 1 Nr. 2, 75 Satz 1 Nr. 3 StGB.

¹¹ Vgl. zum Folgenden *Palm*, Steuerjuristische Person, in: Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. II, 2013, § 157 Rn. 1 f.

¹² *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrecht, 2011, Leitgedanken der Steuerreform Rn. 52-54; vgl. auch *ders.*, Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, *StuW* 2002, 3 (11); *ders.*, Die Unternehmensbesteuerung im Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, *StbJb.* 2002/03, 7 (15 ff.).

¹³ Nach § 12 Abs. 2 BStGB gehören außerdem Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und des internationalen Rechts zu den steuerjuristischen Personen.

¹⁴ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch (N 12), Leitgedanken der Steuerreform Rn. 52.

¹⁵ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch (N 12), § 42 Rn. 6.

das „Geheimnis der juristischen Person“ ist?¹⁶ Woran hat sich die Privatrechtsdogmatik mit ihrer personalen Grundstruktur lange Zeit festgehalten? Was ist der tiefere Grund für zahlreiche Widersprüche im geltenden Ertragsteuerrecht? Worauf beruft sich das Bundesverfassungsgericht, wenn es den Dualismus der Unternehmensbesteuerung immer noch mit dem Begriff der „juristischen Person“ rechtfertigt?¹⁷

Das Ergebnis ist ernüchternd. Der Gesetzgeber hat die Aufgabe der Dogmatik überlassen. Die herkömmliche Definition in der Literatur aber, nach der – „so lehrt die heute ganz hM“ – die juristische Person eine zweckgebundene Organisation sei, der die Rechtsordnung die Rechtsfähigkeit verliehen habe,¹⁸ trifft grundsätzlich auch auf die Personengesellschaft zu. Anspruchsvollere dogmatische Untersuchungen versuchen daher ein Differenzierungskriterium herauszuarbeiten, das den Begriff der juristischen Person trägt.¹⁹ Das will jedoch nicht glücken.²⁰ Der moderne Körperschaftsbegriff, der weitgehend inhaltsleer ist,²¹ passt bereits nicht bei der Einpersonenkaptalgesellschaft. Aus der Fremddorganschaft wiederum lässt sich die Rechtspersönlichkeit schon deshalb nicht ableiten, weil sie bei der eingetragenen Genossenschaft als juristischer Person nicht gegeben ist (vgl. § 9 II 1 GenG).²² Insbesondere besteht auch kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Rechtspersönlichkeit und Haftung. Rechtspersönlichkeit ist – wie sich etwa am nichtrechtsfähigen Verein zeigt – keine Voraussetzung, um ausschließliches Haftungssubjekt zu sein. Rechtspersönlichkeit schließt die Haftung der Mitglieder auch nicht notwendig aus, da sonst die Kommanditgesellschaft auf Aktien keine juristische Person sein dürfte. Haftung bezieht sich vielmehr auf die Rechtssubjektivität, die aber

¹⁶ P. Kirchhof, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl., 2007, § 118 Rn. 152; vgl. auch *ders.*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, 60 f.

¹⁷ Vgl. BVerfGE 116, 164 (198 ff.); 127, 224 (250); vgl. auch BVerfGE 138, 136 (214 f. Rn. 198).

¹⁸ So MüKo-BGB/Reuter, 7. Aufl., 2015, vor § 21 Rn. 2.

¹⁹ Vgl. Reuter, (N 1), 673 ff.; MüKo-BGB/Ulmer/Schäfer, 6. Aufl., 2013, vor § 705 Rn. 12 f.

²⁰ Vgl. zum Folgenden Palm, JZ 2012, 297 (299); vgl. auch *ders.*, Person (N 4), 329 ff.

²¹ Vgl. bereits H. Thöl, Volksrecht. Juristenrecht. Genossenschaften. Stände. Gemeines Recht., 1846, 19 f.; C. F. W. v. Gerber, Zeitschrift für Civilrecht und Prozeß 12 (1855), 193 (194).

²² Vgl. BT-Drucks. 16/1025, 83.

auch der Personengesellschaft zukommt.²³ Nach der Durchsicht aller Merkmale bleibt nur ein einziges Strukturelement übrig, das sich bei den juristischen Personen durchgängig und allein findet. Die betreffenden Rechtssubjekte erlangen ihre Rechtsform erst dann, wenn sie in ein öffentliches Register eingetragen oder durch einen Hoheitsakt errichtet werden.²⁴ Die „juristische Person“ ist demnach nur eine Sammelbezeichnung für bestimmte Rechtssubjekte. Ihr „Wesen“ besteht darin, dass der Gesetzgeber und die Dogmatik sie als solche benennen.

Der Begriff der juristischen Person hat heute demnach keinen eigenständigen Gehalt mehr. Es ist ein Substanzbegriff, dem das Substrat verloren gegangen ist. Ursprünglich war er nur auf die kirchlichen und staatlichen Korporationen angewandt worden und hatte damit seine Berechtigung. Im Laufe der Zeit wurde der Begriff aber immer weiter ausgedehnt. Er umfasst heute eine Bandbreite, die von den geborenen Völkerrechtssubjekten bis hin zur Unternehmergesellschaft gemäß § 5a GmbHG reicht.²⁵ Demgemäß stellte bereits *Radbruch* fest, dass das Problem der juristischen Person, das ihres „metajuristischen Substrats“ sei.²⁶ Obgleich eine Vielzahl der „juristischen Personen“ – insbesondere auch die normtypischen Kapitalgesellschaften²⁷ – den Interessen der hinter ihnen stehenden Individuen dienen, verbinden sich mit dem Begriff weiterhin die Vorstellungen eines jahrhundertlang gepflegten Anthropomorphismus, der in der juristischen Person einen „lebendigen Organismus“ sieht.²⁸ Greifen die Dogmatik und der Gesetzgeber auf den Begriff zurück, um Differenzierungen im Recht zu begründen, kommt es daher zu erheblichen Fehlwertungen. Dies betrifft insbesondere den Dualismus der Unternehmensbesteuerung, der sich nur

²³ Vgl. *W. Müller-Freienfels*, AcP 156 (1957), 522 (528); *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, 538 f.; *B. Dauner-Lieb*, Unternehmen in Sondervermögen, 1998, 58; *T. Raiser*, AcP 199 (1999), 104 (135); *W. Hadding*, in: FS-Raiser, 2005, 129 (140).

²⁴ Vgl. *Palm*, Person (N 4), 374; vgl. auch *Hadding*, Zur Systematik von Strukturelementen deutscher Gesellschaftsformen, in: Festgabe Zivilrechtslehrer 1934/1935, 1999, 147 (154); *ders.*, Zum Erlangen von Rechtsfähigkeit nach deutschem Zivilrecht, in: FS-Kraft, 1998, 137 (139, 143); *ders.*, ZGR 2001, 712 (720), der aber auf das Erlangen der Rechtsfähigkeit anstatt auf den Erhalt der Rechtsform abstellt.

²⁵ Vgl. *Palm*, (N 20), 299.

²⁶ *Radbruch*, Rechtsphilosophie, 4. Aufl., 1950, § 17, 231.

²⁷ Vgl. *Palm*, Person (N 4), 528 ff.

²⁸ Vgl. *Palm*, Natürliche und juristische Person, in: Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Bd. II, 2013, § 111 Rn. 25.

noch rechtshistorisch erklären lässt. Ein anderer sachlicher Grund, um ihn zu rechtfertigen, findet sich nicht.²⁹

Unabhängig von einer verfassungsrechtlichen Wertung stellt sich hier die rechtspolitische Frage, ob es der Anspruch eines internationalen Wirtschaftsstandorts sein kann, ein dogmatisches Relikt zum Ausgangspunkt seines Ertragsteuersystems zu machen. Mit dem von ihm vorgelegten Bundessteuergesetzbuch gibt *Paul Kirchhof* hierauf die wegweisende Antwort. Mit der steuerjuristischen Person erfasst er sämtliche Erwerbsgesellschaften. Zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften wird nicht mehr prinzipiell unterschieden. Die Dekonstruktion der juristischen Person ist damit konsequent vollzogen und der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird endlich ernst genommen.

²⁹ Vgl. *Palm*, Person (N 4), 545 ff.

§ 8 Die Vereinigungsfreiheit als Maßstab für das Steuerrecht

Jan Merzrath

Der freiheitliche Rechtsstaat des Grundgesetzes ist darauf verwiesen, sich durch Teilhabe am Erfolg der privaten Wirtschaftssubjekte zu finanzieren. Die Besteuerungsgewalt ist notwendige Bedingung der Gewährleistung wirtschaftlich relevanter Freiheitsrechte.¹ Doch Steuern sind kein Belastungsinstrument, das nach Belieben ausgedehnt werden dürfte und dem der Bürger schutzlos ausgeliefert wäre. Die Frage nach den Grenzen der Besteuerungsgewalt muss vielmehr von der Erkenntnis ausgehen, dass das Steuerrecht noch weit mehr als das Polizeirecht den empirischen Normalfall der Eingriffsverwaltung schlechthin verkörpert.² In dieser Eigenschaft unterliegt das Steuerrecht als die Gesamtheit aller Steuern betreffender Rechtsnormen³ prinzipiell auch allen materiellen Schranken, welche die Verfassung staatlichen Eingriffsakten zieht.

1. Vereinigungsfreiheit als Grenze des Steuerrechts

Während der Gleichheitssatz den Steuergesetzgeber auf das gerechte Maß der Belastung verpflichtet, dienen die Freiheitsrechte der Abwehr steuerlicher Eingriffe in grundrechtlich geschützte Freiheitspositionen. Doch insbesondere die Freiheitsgrundrechte spielten für die Beurteilung und Ausgestaltung des Steuerrechts bis Ende des letzten Jahrhunderts kaum eine Rolle, auch wenn in der Literatur immer wieder auf die Schutzwirkung der Freiheitsgrundrechte gegenüber dem Steuereingriff hingewiesen worden war. Erst zu Beginn der 90er Jahre sprach das Bundesverfassungsgericht

¹ Vgl. *Papier*, Steuerreform und Verfassungsrecht, in: FS Vogel, 2000, 117 (118).

² Vgl. *Oechsle*, Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen Verfassungsgeschichte, 1993, 20.

³ Vgl. zur Ab- und Eingrenzung des Steuerrechts etwa *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 2. Aufl. 2000, 31ff.

von dem Grundsatz freiheitsschonender Besteuerung und maß den Freiheitsgrundrechten allgemein die Funktion einer äußersten Grenze bei, aufgrund derer dem Steuerpflichtigen der Kernbestand des Erfolgs eigener Betätigung zu belassen sei.⁴

Die Frage, ob und welchen Maßstab Art. 9 Abs. 1 GG für das Steuerrecht bereithält, wurde, soweit ersichtlich, als erstes im Jahr 1971 von *Weber* aufgeworfen.⁵ Doch erst im Jahr 1990 weist *Kirchhof* unter anderem wieder darauf hin, dass bei der Vereins- und Genossenschaftsbesteuerung der Schutzbereich des Art. 9 Abs. 1 GG betroffen sein könne.⁶ *Kirchhof* ist es dann auch, der im Jahre 2000 angesichts der Unternehmenssteuerreform des Steuersenkungsgesetzes⁷ in aller Deutlichkeit die Frage nach der Vereinbarkeit mit Art. 9 Abs. 1 GG stellt.⁸ Dabei ist daran zu erinnern, dass die Freiheit, Vereine und Gesellschaften zu bilden, noch zu Beginn des vergangenen Jahrhunderts keinesfalls zum gesicherten Bestand grundrechtlichen Schutzes zählte.⁹

2. Schutzbereich der Vereinigungsfreiheit

Der Schutzbereich des Art. 9 Abs. 1 GG wirkt dem Berechtigten gegenüber als Garantie der Freiheit zur Selbstorganisation, bei der weder der verfolgte Zweck der Vereinigung noch die über das „Bilden“ hinausgehende Betätigung materiell umfasst wird.¹⁰ Der Schutzbereich ist nicht betroffen, wenn

⁴ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u. a., BVerfGE 87, 153 (169).

⁵ *Weber*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, Bd. 1, 1971, 55f., 80ff.; *ders.*, Zu einigen rechtspolitischen Grundfragen der Besteuerung selbständiger Unternehmen, JZ 1980, 545 (547).

⁶ *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, in: HbStR IV, § 88 Rn. 97.

⁷ Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl I 2000, 1433.

⁸ Vgl. u. a. *P. Kirchhof*, Rückwirkung von Steuergesetzen, StuW 2000, 221 (230f.); *ders.*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmenssteuerreform, Stbg 2000, 552 (556); *ders.*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, 62f.; *ders.*, Die Unternehmenssteuerreform im Lichte des Verfassungsrechts, Kommentar 3/2001, DStR 2001, III (VI).

⁹ Erst die Weimarer Reichsverfassung von 1919 nimmt die Vereinigungsfreiheit in ihren Katalog der Grundrechte auf; zum historischen Hintergrund ausführlich *Müller*, Korporation und Assoziation, 1965, 42ff.

¹⁰ *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 44.

ein bestimmtes Verhalten ohne Bezug auf seine gegebenenfalls vereinsmäßige Organisiertheit ver- oder geboten wird. Zugleich entzieht er sich einer legislativen Ausgestaltung durch den Gesetzgeber. Die bestehende Abhängigkeit der Vereinigungstypen des Vereins- und Gesellschaftsrechts vom Gesetzesrecht begründet keine institutsgarantierte verfassungsrechtliche Pflicht des einfachen Gesetzgebers zur Bereitstellung entsprechender Regelungen.¹¹ Nicht der Organisationsform der Vereinigung selbst gilt der Schutz des Art. 9 Abs. 1 GG, sondern dem Verhalten des Grundrechtsberechtigten.

Das „Bilden“ wäre gleichwohl nicht frei, wenn dem nicht auch eine Freiheit in der Organisationsform entsprechen würde. Diese Frage nach der Rechtsformfreiheit lässt sich unterscheiden in die nach der Bereitstellung verschiedener Rechtsformen durch den Gesetzgeber (Rechtsformauswahl) und die der freien Wahl der Rechtsformen durch den Grundrechtsberechtigten (Rechtsformwahl): Ein die Rechtsformauswahl beschränkender Rechtsformzwang dergestalt, dass zur Verfolgung bestimmter Ziele nur jeweils eine Rechtsform wählbar zur Verfügung steht, betrifft den normgeprägten Lebensbereich, nicht aber den Schutzbereich von Art. 9 Abs. 1 GG. Die Vereinigungsfreiheit gewährleistet objektiv-rechtlich alle solchen Regelungen, die sich zur Entfaltung des durch Art. 9 Abs. 1 GG geschützten Freiheitsbereichs in der jeweiligen Situation als unerlässlich erweisen.¹² Weil inneres Entschließen und äußeres Handeln untrennbar miteinander zusammenhängen, bezieht Art. 9 Abs. 1 GG aber auch die Entscheidung des Grundrechtsberechtigten über die Organisationsform der Vereinigung in seinen Schutz mit ein. Rechtsformwahl ist Organisationsformwahl. Jedes unmittelbare Beschränken, Behindern oder auch nur Beeinflussen der autonomen Wahlentscheidung greift bei gegebener und davon unberührt bleibender Auswahl an Rechtsformen in den Schutzbereich des Art. 9 Abs. 1 GG ein.¹³

¹¹ *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 49ff.

¹² Über die Möglichkeit einer Begrenzung der persönlichen Haftung und damit zusammenhängend eigener Rechtsfähigkeit hinaus erscheint ihr objektiv-rechtlicher Gehalt einer weiteren Konkretisierung jedoch nur schwer zugänglich, dazu näher *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 91ff.

¹³ *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 95ff.

3. Anforderungen der Vereinigungsfreiheit an das Steuerrecht

Art. 9 Abs. 1 GG schützt derart eine Handlungsfreiheit, die durch steuerrechtliche Regelungen „klassisch“ nicht beeinträchtigt wird. Es sind vielmehr die nicht regelungsidentischen Wirkungen, welche die dazugehörige Entschließungsfreiheit beeinträchtigen und in die Vereinigungsfreiheit „faktisch“ eingreifen können. Fähig zu einer die Vereinigungsfreiheit beeinträchtigenden Wirkung sind insbesondere jene steuerrechtlichen Regelungen, die zwischen Rechtsformen oder anderen Organisationsformen der Vereinigungen unterscheiden.¹⁴ Für die Frage nach der Grundrechtsrelevanz nutzbar machen lässt sich häufig schon der Tatbestand des Steuergesetzes selbst, auch wenn die tatbestandliche Anknüpfung an die Rechtsform der Vereinigung nur als ein gewichtiges Indiz für eine vereinigungsfreiheitliche Relevanz spricht.¹⁵

Art. 9 Abs. 1 GG fordert zwar weder absolute Rechtsformneutralität noch in gleicher Weise relative Rechtsformneutralität, wie das in der steuerjuristischen Literatur vor allem mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG geschieht.¹⁶ Weder wird die von der Vereinigungsfreiheit geschützte Entschließungsfreiheit schon durch jede über den bloßen Entzug von Geldmitteln hinausgehende Gestaltungswirkung beeinträchtigt, noch lässt sich davon ausgehen, dass jede nicht gerechtfertigte steuerliche Ungleichbehandlung der Rechtsformen die innerhalb der Rechtsformwahl bestehenden Handlungsmöglichkeiten auf eine einzige reduziert. Zwischen der Rechtfertigung von Ungleichheit und der Beeinträchtigung von Freiheit besteht kein derart zwingender Gleichlauf. Das

¹⁴ Merzrath, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 99.

¹⁵ Vgl. insoweit Bodenheim, Der Zweck der Steuer, 1979, 279ff.; Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, 104f.; auch BVerfG-Beschluss v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73 u. a., BVerfGE 47, 1 (21) zu Art. 12 Abs. 1 GG, wenn Steuerpflichten an die Wahl oder Ausübung beruflicher oder gewerblicher Tätigkeit anknüpfen; hierzu etwa P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, 56ff.

¹⁶ Siehe dazu Merzrath, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 100ff. m. w. N.

Steuerrecht hat jedoch diejenigen Ungleichbehandlungen in der Besteuerung zu unterlassen, die dem Grundrechtsberechtigten in der Organisationsformwahl jede weitere sinnvolle Handlungsalternative nehmen.¹⁷

Art. 9 Abs. 1 GG gesellt sich damit zu den Freiheitsrechten der Art. 12, Art. 14 und Art. 2 Abs. 1 GG, die neben dem allgemeinen Gleichheitssatz schon länger als Hort verfassungsrechtlicher Absicherung eines Grundsatzes der Rechtsformneutralität gelten.¹⁸ Im Unterschied zu den genannten anderen Vorschriften verschärft die Anwendung von Art. 9 Abs. 1 GG allerdings die Anforderungen an die Rechtfertigung rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede deutlich, weil die Vereinigungsfreiheit außer den in Art. 9 Abs. 2 GG aufgeführten Verbotstatbeständen nicht unter einem ausdrücklichen Gesetzesvorbehalt steht, sondern nur den verfassungsimmanenten Schranken unterliegt.¹⁹

¹⁷ Insoweit kann davon gesprochen werden, dass das Freiheitsrecht der Vereinigungsfreiheit einen besonderen Gleichheitssatz enthält, so auch *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, 37; *ders.*, Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, AÖR 128 (2003), 1 (28, 36); auch schon *ders.*, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, *StuW* 2000, 316 (319).

¹⁸ Vgl., wenn auch mit a. A. hinsichtlich Art. 9 Abs. 1 GG, *Hey*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, *DStJG* 24 (2001), 155 (171ff.) m. w. N.; *Sieker*, Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen, *DStJG* 25 (2002), 145 (155ff.) m. w. N.; zurückhaltend *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992, 59ff., 93ff.

¹⁹ *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 103ff.

§ 9 Vertrauensschutz im Steuerrecht

Rudolf Mellinghoff

Kontinuität, Vertrauen in geltende Rechtslage, Rechtssicherheit und das Verbot rückwirkender Gesetze gehören zu den Grundlagen des Rechts. Das Verbot rückwirkender Gesetze ist nicht erst im demokratischen Verfassungsstaat entwickelt worden, sondern prägt die Rechtsentwicklung seit Jahrhunderten.¹ Daher verwundert es nicht, dass der Vertrauensschutz im Steuerrecht zu denjenigen Themen gehört, die immer wieder aufs Neue am Institut für Finanz- und Steuerrecht in Heidelberg angesprochen und behandelt wurden.² Es ist ein Thema, das Wissenschaft³ und Rechtsprechung regelmäßig beschäftigt.

1. Grundlagen

Der Vertrauensschutz und das Verbot rückwirkender Gesetze im Steuerrecht sind verfassungsrechtlich verankert. Der Bürger kann sich auf seine Grundrechte und auf die allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätze, insbesondere die im Rechtsstaatsgebot verankerte Rechtssicherheit berufen. Das Bundesverfassungsgericht misst Änderungen der ursprünglich geltenden

¹ So enthielten zum Beispiel die einleitenden Bestimmungen zum Allgemeinen Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794 den Grundsatz „Neue Gesetze können auf schon vorhin vorgefallene Handlungen und Begebenheiten nicht angewendet werden“, vgl. *H. Schneider*, Gesetzgebung, 3. Aufl. S. 310 Rn. 530.

² Schon 1966 ging *Klaus Vogel* auf die Problematik rückwirkender Änderungen im Steuerrecht ein: vgl. Deutscher Juristentag 46 (1966), Bd 1/5, S. 3 ff.; *Paul Kirchhof* hat sich häufig mit den Problemen von Vertrauensschutz und Rückwirkung im Steuerrecht beschäftigt; DStR 1979, 275; *ders.*, DStR 1989, 263; *ders.*, StuW 2000, 221; *ders.*, DB Beilage 2001, Nr. 3, 1; *ders.*, DStjG 27 (2004), S. 1 ff.; *ders.*, DStR 2015, 717; *ders.*, FR 2016, 530; jüngst auch *H. Kube*, DStR 2011, 1829; *E. Reimer*, BB 2016, S. 1.

³ So sind mehrere Habilitationen zu diesem Thema verfasst worden: *Weber-Dürroller*, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 1983; *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsproblem, 2001; *J. Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002; *K.-A. Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, 2002; vgl. auch die Beiträge der Jahrestagung der DStjG in: *Pezzler* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStjG (27), 2004.

Rechtslage oder von Gesetzen, die an in der Vergangenheit liegende Tatbestandsmerkmale anknüpfen, sowohl an den allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen, insbesondere des Vertrauensschutzes und der Rechtsicherheit, als auch an den Grundrechten, deren Schutzbereich in belastender Weise betroffen ist.⁴ Dabei müssen verschiedene Verfassungspositionen zum Ausgleich gebracht werden. Auf der einen Seite gilt es, die Rechtsicherheit und damit die Verlässlichkeit der Rechtsordnung zur Geltung zu bringen. Auf der anderen Seite muss die im Demokratieprinzip verankerte Freiheit des Gesetzgebers, die Rechtsordnung zu ändern, um Politik betreiben zu können, berücksichtigt werden. Damit steht häufig dem Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen das Änderungsinteresse des demokratisch legitimierten Gesetzgebers gegenüber. Diese sind zu einem angemessenen Ausgleich zu bringen.⁵

Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet bei der Beurteilung der Schutzwürdigkeit des Vertrauens zwei Arten der Rückwirkung. Eine echte Rückwirkung oder Rückbewirkung von Rechtsfolgen liegt vor, wenn eine gesetzlich bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abgeändert wird. Die echte Rückwirkung wird seit jeher grundsätzlich als unzulässig angesehen und lässt sich nur ausnahmsweise und unter strengen Voraussetzungen rechtfertigen.⁶ Dagegen stellen Änderungen, die einen laufenden oder zukünftigen Veranlagungszeitraum betreffen, eine unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfungen) dar. Diese wurden in der älteren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich als zulässig angesehen.⁷

2. Stärkung des Vertrauensschutzes in jüngerer Zeit

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung im Steuerrecht war zunächst eher allgemein gehalten und zurückhaltend. Unter dem Eindruck der wissenschaftlichen Diskussion zur Rückwirkung und im Hinblick auf einen Gesetzgeber, der immer häufiger rückwirkende Gesetze im Steuerrecht verabschiedete, hat das Bundesverfassungsgericht die

⁴ Grundlegend BVerfGE 72, 200 (242 ff.).

⁵ Vgl. ausführlich: R. Mellinghoff, in: DStjG (27), 2004, S. 25 ff.

⁶ Vgl. z.B. BVerfGE 63, 343, 353 f.; 114, 258, 300.

⁷ Vgl. z.B. BVerfGE 38, 61, 83; 109, 133, 180 f.

Position der Steuerbürger in jüngerer Zeit deutlich gestärkt. In drei Entscheidungen vom 7. Juli 2010 erklärte das Bundesverfassungsgericht erstmals unecht rückwirkende Steuerrechtsänderungen für verfassungswidrig. Nachdem eine „unechte“ Rückwirkung bislang „grundsätzlich zulässig“ war, wird sie nunmehr vom Zweiten Senat als „nicht grundsätzlich unzulässig“ angesehen. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht zwar nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren.⁸ Der Gesetzgeber muss aber trotzdem, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Insbesondere bei verbindlichen Dispositionen, wenn das letzte Merkmal des materiellen Steuertatbestandes verwirklicht oder eine „konkret gefestigte Vermögensposition“ ist, muss das Änderungsinteresse des Gesetzgebers das Vertrauen des Steuerpflichtigen überwiegen.

Am 17. Dezember 2013⁹ hat das Bundesverfassungsgericht die verfassungsrechtliche Rückwirkungsdogmatik an einer für das Steuerrecht und die Rechtspraxis besonders relevanten Stelle wegweisend weiterentwickelt. Dabei ging es um die Frage, wann es sich bei einer Gesetzesänderung lediglich um eine unproblematische deklaratorische Gesetzesanpassung handelt und wann eine konstitutive Gesetzesänderung vorliegt, die den verfassungsrechtlichen Restriktionen für rückwirkende Gesetze unterfällt. Eine rückwirkende Regelung ist aus verfassungsrechtlicher Sicht dabei stets schon dann als konstitutiv anzusehen, wenn sie sich für oder gegen eine vertretbare Auslegung einer Norm entscheidet und damit ernstliche Auslegungszweifel im geltenden Recht beseitigt.¹⁰ Dies ist insbesondere der Fall, wenn die geänderte Norm in ihrer ursprünglichen Fassung von den Gerichten in einem der Neuregelung zuwider laufenden Sinne ausgelegt werden konnte und ausgelegt worden ist oder wenn der Gesetzgeber damit nachträglich einer höchstrichterlich geklärten Auslegung des Gesetzes den Boden zu entziehen sucht. Ob einer Vorschrift konstitutiver oder lediglich deklaratorischer Charakter zukommt, hat grundsätzlich die Judikative verbindlich zu bestimmen; zu einer authentischen Interpretation gesetzlicher Vorschriften ist der Gesetzgeber nicht befugt. Damit ist es dem Gesetzgeber nicht mehr möglich, durch eine entsprechende Gesetzesbegründung

⁸ BVerfGE 127, 1 (17) m.w.N.

⁹ BVerfGE 135, 1 ff.

¹⁰ BVerfGE 135, 1 (15).

die strengen verfassungsrechtlichen Anforderungen für rückwirkende Gesetzesänderungen zu umgehen.

3. Ausblick

Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts war besonders heftig umstritten.¹¹ Sie ist aber überwiegend begrüßt worden und bildet einen wichtigen Baustein in der Rückwirkungsarchitektur des Bundesverfassungsgerichts.¹² Anders als früher kann sich der Gesetzgeber nicht mehr sicher sein, dass ein Gesetz verfassungsgemäß ist, wenn es der Kategorie der unecht rückwirkenden Gesetze zugeordnet wird. Vielmehr muss der Gesetzgeber in jedem Einzelfall prüfen, ob das Vertrauen des Steuerpflichtigen in eine bestimmte Gesetzeslage schutzwürdig ist. Auch Typisierungs- und Pauschalierungserwägungen erlauben nicht immer ein rückwirkendes Steuergesetz. Vielmehr bedarf es gegebenenfalls Sonderregelungen für bestimmte Fallgestaltungen oder Übergangsregelungen, die bestimmte Vertrauenstatbestände berücksichtigen. Auch wenn damit die Position des Bürgers gegenüber dem Gesetzgeber bei rückwirkenden Steuergesetzen gestärkt worden ist, wird der Vertrauensschutz im Steuerrecht auch in Zukunft eine gewichtige Rolle spielen. Insbesondere bei verbindlichen Dispositionen und verfestigten Vermögenspositionen bedarf es einer besonderen Begründung zur rückwirkenden Gesetzesänderung.

¹¹ Zur Kritik: Sondervotum von *J. Masing*, BVerfGE 135, 1 (29 ff.); s. auch *O. Lepsius*, JZ 2014, 488; *Osterloh*, StuW 2015, 201.

¹² Z.B. *D. Birk*, FR 2014, 338; vgl. auch *J. Hey*, JZ 2014, 500; *dies.*, NJW 2014, 1564; *R. Mellinghoff*, in: Grundgesetz und Europa, FS für Herbert Landau, 2016, S. 63 ff.

§ 10 Quantitative Steuerrechtsvergleichung

Tanja Weimar

Ruben Martini

Das Medium der Rechtswissenschaft ist die Sprache. Sowohl der Gegenstand dieser Disziplin, die gesetzlichen Regelungen, als auch deren Ergebnisse stehen im weit überwiegenden Teil ausschließlich einer textlichen Fixierung offen. Die wenigen Ausnahmen – insbesondere im Bereich des Steuerrechts – erfassen nicht die primäre tatbestandliche Ebene, sondern betreffen Detailfragen der Rechtsfolgenseite.¹ Naturgemäß ist das Medium der Sprache jedoch sowohl auf der Gegenstands- als auch auf der Ergebnisseite mit Ungenauigkeiten behaftet.

Mit der Unvollkommenheit des juristischen Arbeitsmediums mag auf der einen rein nationalen (genauer: sprachräumlichen) Ebene noch umzugehen sein. Anders sieht es jedoch bei der Betrachtung von mehr als einer (Sprach-)Rechtsordnung aus. Mit dem Überschreiten von Sprachgrenzen ist insbesondere die Rechtsvergleichung angesprochen, die seit jeher mit einer dreifachen sprachlichen Ungenauigkeit zu kämpfen hat. Zunächst besteht auf Ebene der Datenerfassung auch hier dieselbe unscharfe – weil sprachlich basierende – Ausgangslage wie bei der isolierten Betrachtung einzelner nationalrechtlicher Regelungen. In einem zweiten Schritt müssen die Regelungen vergleichbar gemacht werden. Dieser Prozess ist stets mit einer – mehr oder minder ausdrücklichen – Übersetzung in eine Vergleichssprache verbunden. Das bereits im Ausgangspunkt ungenaue Medium der Sprache wird durch eine weitere sprachliche Ebene verwässert. Besonders heikel ist jedoch der dritte Schritt. Im eigentlichen Vergleich

¹ Siehe etwa die Berechnung der Abgeltungsteuer unter Einbeziehung der Kirchensteuer in Form eines Bruchs (§ 32d Abs. 1 Satz 4 EStG) oder die Berechnung des Steuerbetrags in Anhang I zum Abkommen v. 21.09.2011 zwischen der Bundesrepublik und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt, BT-Drs. 17/10059, S. 23, die sogar mathematische Bedingungen verwendet.

werden mehrere, schon im Ansatzpunkt doppelt ungenaue Regelungskonzepte miteinander – wiederum sprachlich – in Beziehung gesetzt.²

Um wenigstens die sprachlichen Ungenauigkeiten auf der zweiten und der dritten Vergleichsstufe zu mildern, bietet es sich an, den Vergleichsgegenstand von der rein qualitativen Ebene zu lösen und ihn um quantitative Merkmale anzureichern.³ Eine solche ziffernbasierende Methodik verfolgen zwei aufeinander aufbauende und im Rahmen einer Sachbeihilfe von der DFG geförderte Forschungsprojekte des Instituts für Finanz- und Steuerrecht zur Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung.⁴

Nach Maßgabe des klassischen Verständnisses des objektiven Nettoprinzips⁵ sind sämtliche Aufwendungen, die mit einer Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen, bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen. Zur Herstellung einer Vergleichbarkeit der Ausprägungen dieses Prinzips in den verschiedenen Vergleichsstaaten werden im Rahmen der Forschungsprojekte die Einzelangaben nicht nur textlich fixiert, sondern darüber hinaus in eine quantitativ fassbare Form gebracht. Die erhobenen numerischen Daten bauen auf vier bzw. fünf typisierten Steuerfällen auf, deren Berechnungsergebnisse die verschiedenen Verwirklichungsgrade des objektiven Nettoprinzips in den einzelnen Vergleichsstaaten abbilden. Es werden sowohl die steuerliche Bemessungsgrundlage als auch die zu zahlende Einkommensteuer berechnet. Die so gefundenen Ergebnisse werden

² Für die Bedeutung und die methodischen Herausforderungen der Steuerrechtsverglei-
chung insgesamt siehe *E. Reimer*, Der Rechtsvergleich im Internationalen Steuerrecht.
Fragestellungen und Methoden, in: Lehner (Hrsg.), Reden zum Andenken an Klaus
Vogel (2010), S. 89 ff.
(abrufbar unter: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1544251).

³ Siehe insbesondere die Verwendung quantitativer Indikatoren zur Abbildung von
Rechtsfolgen *E. Reimer*, Das objektive Nettoprinzip aus gemeinschaftsrechtlicher, ab-
kommensrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34,
(129 ff.); Siehe für den Transfer von Sprache in numerisch-formelbasierte Elemente auf
Tatbestandsebene *Martini*, Numerical Methodology in Comparative Tax Law,
Cambridge Journal of International and Comparative Law Bd. 3 (2013), (506 ff.); für
eine Durchführung eines numerisch gestützten Vergleichs siehe *ders.*, Der persönliche
Körperschaftsteuertatbestand (2016), 17 ff., 383 ff.

⁴ Sachbeihilfe der DFG von 2011 bis 2015, siehe <http://gepris.dfg.de/gepris/projekt/197156964>

⁵ Allgemein zum objektiven Nettoprinzip etwa *Ruppe*, 105 ff.; *C. Seiler*, 62 ff.

den in der Fallgestaltung enthaltenen tatsächlich getätigten Aufwendungen als Referenzgröße gegenübergestellt.

Auf Grundlage dieser Methodik werden in einem ersten Forschungsschritt⁶ die Abziehbarkeit von Fahrtkosten zur Arbeitsstätte, von Kinderbetreuungskosten, von Ausbildungs- und Fortbildungskosten sowie von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung für verschiedene Referenzstaaten⁷ analysiert. Neben diesem länderübergreifenden synchronen Vergleich weitet das Projekt die Analyse auf die historische Entwicklung der nationalen Steuerrechtsordnungen aus. Hier liegt der eigentliche – auch methodologische – Neuigkeitswert des Projekts. Zu diesem Zweck werden die einbezogenen Steuerrechtsordnungen jeweils für die Referenzjahre 1980, 1990, 2000 und 2010 untersucht. Eine weitere Komplexitätssteigerung ergibt sich durch die zahlreichen „Mehrspurigkeiten“ der nationalen Steuersysteme. Insbesondere für die Berücksichtigung von Pauschbeträgen sowie steuerlichen Wahlrechten sind Alternativrechnungen und sog. Schattenveranlagungen erforderlich. Diese bidirektional ausgerichtete Untersuchung der Wirkungsgrade ermöglicht die Analyse des Zusammenspiels der verschiedenen Abzugsformen mit dem Steuertarif.

Ein zweiter Projektschritt⁸ überträgt die Methode quantitativer Rechtsvergleichung auf die Grenzpendlerbesteuerung. Die durch die Einfügung des variablen Elements der grenzüberschreitenden nichtselbständigen Tätigkeit – unter Anwendung einer Betrachtung *ceteris paribus* – generierten Daten ermöglichen nicht nur Erkenntnisse über das Verhältnis der jeweiligen Besteuerung des Grenzpendlers zum Steuerinländer, sondern auch über die divergierende Steuerbelastung in den verschiedenen Länderkombinationen.

⁶ Projekttitle: „Einkommensbesteuerung von Arbeitnehmern auf Brutto- oder Nettobasis? Entwicklung quantitativer Methoden der Rechtsvergleichung“.

⁷ Deutschland, Finnland, Frankreich, Großbritannien, die Niederlande, Österreich, Schweden, Spanien, Ungarn sowie die USA.

⁸ Projekttitle: „Die steuerliche Behandlung grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer innerhalb der Europäischen Union - Rechtsvergleich und Rechtsentwicklung in quantitativer Analyse“. Für den Bereich der (erwerbsbedingten) Kinderbetreuungskosten *E. Reimer/T. Weimar*, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung und Belastung von gebietsfremden Kindern in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger, ISR 2012, 37 ff.; *dies.*, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung und Belastung von Kindern im Ausland lebender Eltern, ISR 2013, 1 ff.

Die so gesammelten und analytisch aufbereiteten quantitativen Daten geben Aufschluss darüber, wie weit das nationale Verständnis des objektiven Nettoprinzips reicht und welche Prägekraft insbesondere die Generalklauseln zur Abziehbarkeit berufsbedingter Aufwendungen haben. Die gewonnenen Erkenntnisse können rechtspolitische Impulse geben, stehen aber in jedem Fall – deskriptiv – für sich. Sie lassen valide Aussagen über den Stellenwert und die Entwicklung des objektiven Nettoprinzips als eines möglicherweise zentralen Leitkonzepts des Gesetzgebers zu und ermöglichen auf dieser Basis die Einteilung der jeweiligen nationalen Ausprägungen des objektiven Nettoprinzips in Länderkategorien⁹. Dabei zeigt sich, dass einzelne Referenzstaaten im diachronen Verlauf unterschiedlichen Ländergruppen zuzuordnen sind, die Ausprägung des objektiven Nettoprinzips somit Schwankungen unterliegen kann. Gleichsam beschreiben die gefundenen Ergebnisse einen engen Zusammenhang zwischen der Umsetzung des objektiven Nettoprinzips Art und Ausmaß sozialstaatlicher Transferleistungen lenkungspolitischer Zielsetzungen¹⁰.

Den Zusammenhang der rein nationalen Konzepte des objektiven Nettoprinzips mit den unionsrechtlich verbürgten Grundfreiheiten beleuchtet die Zusammenführung mit den in grenzüberschreitender Perspektive erlangten Ergebnissen, die den Grad der Verwirklichung der Grundfreiheiten numerisch fassbar machen. Nicht nur lassen sich für die Grenzpendler – letztlich der freiheitsrechtlichen Komponente der Grundfreiheiten zuzuordnende – Erkenntnisse darüber erzielen, wie stark das objektive Nettoprinzip in den einzelnen Staaten im Bereich dieser speziellen Gruppe von grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen verwirklicht wird. Vielmehr können auf Grundlage der sowohl nationale als auch grenzüberschreitende Fallgestaltungen umfassenden Datenbasis – insbesondere in einem diachronen Vergleich – auch Aussagen darüber getroffen werden, ob und in welchem Ausmaß nationale Konzepte der Besteuerung auf Nettobasis über den Katalysator der Grundfreiheiten in andere Steuerrechtsordnungen diffundieren.

⁹ Als Referenzstaaten mit einem sehr weiten Verständnis des objektiven Nettoprinzips gelten danach etwa Deutschland, Frankreich und Österreich, während sich etwa England, Spanien und die USA durch eine eher enge Interpretation auszeichnen.

¹⁰ Dies gilt etwa für die Fahrtkostenregelung (*cheval fiscal*) im französischen Einkommensteuerrecht.

Durch die spezifisch auf das Steuerrecht mit seinen stets quantitativ fassbaren Rechtsfolgen ausgerichtete Methodik kommt den für den praktisch höchst relevanten Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung erlangten Erkenntnissen eine besondere Validität zu.¹¹ Gleichzeitig sind die Ergebnisse, die mit dem Einsatz der nunmehr erstmals umfassend verprobten quantitativen (Steuer-)Rechtsvergleichung auf weitere steuerlicher Fragen und Problemfelder erzielt werden können, mit Spannung zu erwarten.

¹¹ Siehe etwa *E. Reimer et al.* (Hrsg.), *Arbeitnehmerbesteuerung über die Grenze*, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (erscheint demnächst).

§ 11 Die Divergenz zwischen dem theoretisch optimalen Steuersystem und der politischen Realität

Iris Schomäcker

1. Die Entwicklung unseres Steuersystems

Unser heutiges Steuersystem fügt sich aus verschiedenen Einzelsteuergesetzen zusammen, die nach und nach zur Deckung des steigenden Finanzbedarfs erlassen wurden.¹ Im Laufe der Zeit haben zudem verschiedene zum Teil gegensätzliche Konzepte Eingang in das Steuerrecht gefunden. Dadurch ergibt sich ein buntes Bild, das in den Augen mancher eher einem „Steuerchaos“² als einem Steuersystem gleicht. Deutschland steht damit nicht allein. Gleiches dürfte für die meisten Steuersysteme dieser Welt gelten.

In meiner Zeit am Institut für Finanz- und Steuerrecht habe ich mich unter verschiedenen Gesichtspunkten neben dem deutschen auch mit dem britischen, irischen und US-amerikanischen Steuerrecht beschäftigt. Dabei ist aufgefallen, dass es bei allen Unterschieden in den Details auch einige zentrale Gemeinsamkeiten zwischen den Systemen gibt. Die Gemeinsamkeiten dürften zumeist weniger auf eine gegenseitige Vorbildwirkung als auf gemeinsame ideengeschichtliche Wurzeln zurückzuführen sein.³ Das in vielen Ländern bekannte Leistungsfähigkeitsprinzip etwa geht unter anderem auf Erwägungen von *Thomas von Aquin*⁴ und *Adam Smith*⁵ zurück und ist damit deutlich älter als unser modernes Steuerrecht. Der Einfluss solcher

¹ D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, Rn. 7.

² W. Flume, DB 1948, 502 ff.; K. Tipke, StuW 1971, (2 ff.); J. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 1 m.w.N.

³ Die Gemeinsamkeiten zwischen dem irischen und dem britischen System sind dagegen darauf zurückzuführen, dass Irland mit einzelnen Abwandlungen das britische Steuerrecht bis einschließlich des Finance Act 1922 übernommen hat, s. A.-J. Comyn, Taxation in the Republic of Ireland (2012), Rn. 1.1.

⁴ T. v. Aquin, Summa theologica, Bd. 13: Das Gesetz, Frage 95 Artikel 3; vgl. dazu H. Hahn, StuW 2004, 167 (169).

⁵ A. Smith, Wealth of Nations, Buch V Kapitel II Teil II Rn. 3.

theoretischer Erwägungen auf die politische Realität bietet einen interessanten Untersuchungsgegenstand.

2. Theoretische Erwägungen und politische Realität

Ökonomen und Steuerrechtswissenschaftler setzen sich in vielen Ländern ausführlichst damit auseinander, was in der Theorie ein „optimales“ Steuersystem ausmacht. So finden sich sowohl in der deutschen als auch in der US-amerikanischen Literatur zahlreiche Beiträge, die sich kritisch mit dem in beiden Ländern vorgesehenen progressiven Einkommensteuertarif auseinandersetzen. Die Diskussion verläuft in beiden Ländern recht ähnlich. Ausgangspunkt ist die Idee einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung.⁶ Früher war in diesem Zusammenhang die sogenannte Opfertheorie weit verbreitet. Diese geht davon aus, dass der gleiche Geldbetrag nicht für jeden den gleichen Wert hat. Vielmehr werde zusätzliches Einkommen immer entbehrlicher, je mehr das Einkommen wächst. Damit alle Steuerpflichtigen dasselbe Opfer erbrächten, müssten also Steuerpflichtige mit höheren Einkommen entsprechend mehr zum Steueraufkommen beitragen.⁷ Die Annahme der Opfertheorie, jedem Betrag eines Nettoeinkommens ließe sich personenunabhängig ein bestimmter Nutzungswert zuordnen,⁸ wird jedoch inzwischen weitgehend abgelehnt.⁹ Menschliche Lebensumstände und Bedürfnisse sind zu unterschiedlich, als dass sich eine allgemeingültige Nutzwertkurve aufstellen ließe. Stattdessen wird zur Rechtfertigung des progressiven Tarifs auf andere Argumente zurückgegriffen. Die Steuerprogression diene der sozialstaatlichen Umverteilung,¹⁰ gleiche die überproportionale Nutzung des Marktes und seiner Rahmenbedingungen

⁶ *M.J. Graetz/D.H. Schenk*, Federal Income Taxation, S. 31.

⁷ *H. Haller*, Die Steuern, S. 74 f.; *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 207 m.w.N.; *M.J. Graetz/D.H. Schenk*, Federal Income Taxation, S. 31.

⁸ *L. Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragssteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, S. 33 m.w.N.

⁹ *K. Schmidt*, Die Steuerprogression, S. 25 f.; *F. Hinterberger/K. Müller/H.-G. Petersen*, FinArch 1987, 45 (66, 68); *M. Elicker*, StuW 2000, 3 (12); *W.J. Blum/H. Kalven*, U. Chi. L. Rev. 19 (1952), 417 (472 ff.).

¹⁰ *H.-J. Papier*, Der Staat 11 (1972), 483 (505); *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 403 f.; *J. Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 8 Rn. 802; *M.J. Graetz/D.H. Schenk*, Federal Income Taxation, S. 32.

aus¹¹ oder kompensiere die regressive Wirkung der indirekten Steuern¹². Andere zweifeln dagegen, ob sich der progressive Tarif überhaupt rechtfertigen lässt.¹³ Nach einer weit verbreiteten Ansicht entspricht der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit am besten ein proportionaler Tarif.¹⁴

Politisch wird der progressive Tarif dagegen weder in Deutschland noch in den USA ernsthaft hinterfragt. Klang in der Begründung zum Aufbau des Einkommensteuertarifs in Deutschland 1958 noch die Opfertheorie an,¹⁵ betont die Bundesregierung heute auch die Umverteilungswirkung des progressiven Tarifs.¹⁶ Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird jedoch auch weiterhin als Grundlage des progressiven Tarifs angesehen.¹⁷ Ähnlich stehen auch in den USA das Streben nach einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung sowie Umverteilungselemente hinter dem progressiven Tarif.¹⁸ Der Gedanke, eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung setze einen progressiven Tarif voraus, ist in den Köpfen der Politiker heute scheinbar so tief verwurzelt und intuitiv so einleuchtend,¹⁹ dass die wissenschaftliche Kritik daran wenig Beachtung findet.

3. Ein am Reißbrett geplantes Steuersystem

Die Mängel des geltenden Steuersystems und die Diskrepanz zwischen dem theoretischen Ideal und der politischen Realität veranlassen zu der

¹¹ P. Kirchhof, Beihefter zu DStR 37/2003, S. 5; P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 53 f.

¹² K.H. Ossenbühl, Die gerechte Steuerlast, S. 122; K. Schmidt, Die Steuerprogression, S. 147; U. Moebus, Progressive Einkommensteuer, S. 71; M.J. Graetz/D.H. Schenk, Federal Income Taxation, S. 31.

¹³ s. insbes. W.J. Blum/H. Kalven, U. Chi. L. Rev. 19 (1952), 417, die sich umfassend mit den verschiedenen Begründungsansätzen auseinandersetzen und diese allesamt als wenig überzeugend ansehen (S. 519 f.).

¹⁴ J. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 802; M. Elicker, StuW 2000, 3 (14); K. Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 97.

¹⁵ BT-Drucks. 3/260, S. 36 ff.

¹⁶ BT-Drucks. 17/691, S. 3.

¹⁷ BT-Drucks. 18/3767, S. 5. Zur Entwicklung der gesetzgeberischen Begründungen des progressiven Tarifs vgl. etwa R. Lieb, Direkte Steuerprogression.

¹⁸ vgl. H.R. Rep. No. 103-111 (1993), S. 635; W.J. Blum/H. Kalven, U. Chi. L. Rev. 19 (1952), 417 (484, 520).

¹⁹ M.J. Graetz/D.H. Schenk, Federal Income Taxation, S. 32 f.

Überlegung, ob ein neues, am Reißbrett geplantes Steuersystem nicht ein gerechteres Ergebnis produzieren könnte. Diese Idee greift der von der Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch unter Leitung von *Paul Kirchhof* vorgelegte Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts auf. Er soll das Steuerrecht vereinfachen und dadurch zu dessen Verständlichkeit beitragen.²⁰ Dabei sollen „die erprobten und bewährten Prinzipien des deutschen Steuerrechts gewahrt, Verfremdungen, Lenkungen und Bevorzungen jedoch beendet“ werden.²¹ Die theoretischen Vorteile eines so entstandenen Systems liegen auf der Hand: Das System stammt aus einem Guss. Die einzelnen Vorschriften sind daher wohldurchdacht und aufeinander abgestimmt. Welche Aussichten hat ein solcher Entwurf aber, politische Wirklichkeit zu werden?

Ein Blick auf die große 1986er Steuerreform in den USA macht wenig Hoffnung. Begann diese Reform zunächst im Hinterzimmer abseits von politischen Erwägungen, wo wenige Steuerexperten ein in ihren Augen sinnvolles Steuersystem erarbeiten konnten, blieb es beileibe nicht bei diesem Entwurf. Dem politischen Prozess, dem Einfluss zahlreicher Lobbyisten und dem Druck verschiedener Interessengruppen konnte er nicht standhalten. Am Ende blieb zwar weiterhin eine Reform, das hervorgegangene System war jedoch bei Weitem nicht so „rein“ wie es hätte sein können, hätten sich die Steuerexperten durchgesetzt. Viele Vorschriften lassen sich kaum steuertheoretisch erklären, denn hinter ihnen stehen keine steuerlichen Erwägungen, sondern häufig der Wunsch, die Zustimmung einer Interessengruppe zu erreichen.²²

Möglicherweise besteht in Deutschland aber ein entscheidender Vorteil gegenüber den USA: Der amerikanische Supreme Court ist sehr zurückhaltend gegenüber Entscheidungen des Steuergesetzgebers. Insofern spielt das Verfassungsrecht im Rahmen der Steuergesetzgebung nur eine untergeordnete Rolle.²³ Das Bundesverfassungsgericht verfährt dagegen deutlich strenger mit dem Steuergesetzgeber.²⁴ Wenngleich auch der

²⁰ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Rn. 16 f.

²¹ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Rn. 16.

²² Die Geschichte der 1986er Steuerreform wird in *J.H. Birnbaum/A.S. Murray*, Showdown at Gucci Gulch, eindrucksvoll nacherzählt.

²³ *M.J. Graetz* und *D.H. Schenk* schreiben plakativ: „Indeed, today the Constitution seems to stop where the Internal Revenue Code begins.“, s. *M.J. Graetz/D.H. Schenk*, Federal Income Taxation, S. 52.

²⁴ *J. Lang*, DStJG 23 (2000), 1 (5).

deutsche Verfassungstext wenige echte Vorgaben für das Steuerrecht enthält, hat das Bundesverfassungsgericht eine Vielzahl an Vorgaben für das Steuerrecht aus der Verfassung entwickelt. Aufgrund der Normenhierarchie haben verfassungsrechtliche Argumente besonderes Gewicht. Während sich steuertheoretische Erwägungen leicht als nicht realisierbar ablehnen lassen, sind die verfassungsrechtlichen Vorgaben zwingend zu beachten. Das Steuerverfassungsrecht kann daher Reformen erzwingen oder als zwingendes Argument steuertheoretischen Erwägungen zur Durchsetzung verhelfen.²⁵ Anstatt Angst zu haben, dass sich unser ausgeprägtes Steuerverfassungsrecht als Reformsperre auswirken könnte,²⁶ kann das deutsche Steuerverfassungsrecht auch als Chance für ein besseres Steuerrecht betrachtet werden.²⁷

²⁵ In diesem Sinne auch *K.-D. Drüen*, *StuW* 2013, 72 (82 f.).

²⁶ *A. Leisner-Egensperger*, *DÖV* 2013, 533 (539).

²⁷ Im Rahmen meiner im Februar 2015 begonnenen Dissertation unter dem Arbeitstitel „Das Steuerverfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland und der Vereinigten Staaten von Amerika im Rechtsvergleich“ setze ich mich ausführlich mit dieser Frage auseinander. Die Arbeit wird von Prof. Dr. *Hanno Kube*, LL.M. (Cornell) betreut.

§ 12 Der Vollzug des Steuerrechts als Impulsgeber für die Steuerrechtswissenschaft

Werner Widmann

1. Vorbemerkung

Der Bürger erfährt den Rechtsstaat täglich in vielfältiger Weise – oft von ihm fast unbemerkt – durch die Inanspruchnahme staatlich organisierter Abläufe, die das in seinen Verästelungen häufig schwer durchschaubare Recht umsetzen. Dem sog. Steuerbürger¹ begegnet der Steuerstaat als der Ausprägung des Rechtsstaates auf dem Feld des Abgabenrechts regelmäßig in den tradierten Handlungsformen der freiheitsbeschränkenden Eingriffsverwaltung. Das Gesetz regelt die vielfältigen Pflichten und Rechte des Rechtsunterworfenen und die Verwaltung vollzieht ihren Gesetzauftrag in größtmöglicher Gesetzestreue mittels millionenfacher Verwaltungsakte. Die Justiz gewährt Rechtsschutz bei Rechtsverstößen der Verwaltung.

Bei dieser holzschnittartigen Beschreibung des Steueralltags spielt die Steuerrechtswissenschaft keine sichtbare Rolle. Aber da teilt sie nur das Schicksal vieler an Hochschulen gelehrter Disziplinen, die der Rechtspraxis grundlegende Erkenntnisse, verlässliches System und unentbehrliche Ordnung vorgeben und dennoch mitunter als eher weltfremde Theoriepflegeeinrichtungen belächelt werden.

Dieser Befund wäre fatal, wenn er stimmte und einfach hingenommen würde. Allein die vom Verfasser persönlich miterlebten letzten fünfzehn Jahre aus den fünf Dekaden, die das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht nun besteht, zeigen, dass es eine oder gar die gegenseitige Missachtung von Steuerwissenschaft und Steuervollzug hier nicht gibt.

¹ Diesen Begriff kennen die Steuergesetze freilich gar nicht, sondern sprechen (in Übereinstimmung mit dem unionsrechtlichen Sprachgebrauch, vgl. z.B. Art. 9 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) vom Steuerpflichtigen, s. z.B. § 2 Abs. 1 EStG.

2. Die gegenseitige Respektierung der Aufgabenstellung

Die Wissenschaft ist frei in der Wahrnehmung ihrer Aufgaben in Forschung und Lehre; sie kann sich bei der Forschung im Rahmen der Gesetze ihre Schwerpunkte selbst setzen. Dieser Autonomie verdankt auch ein Institut für Finanz- und Steuerrecht seine Existenz, denn Hochschullehrer erachteten es in den letzten fünfzig Jahren für gerechtfertigt und notwendig, dem Finanz- und Steuerrecht eine organisatorisch verfasste Einheit der Heidelberger Juristenfakultät zu widmen, damit hier zu Grundfragen der Finanzverfassung und des Steuerrechts geforscht und gelehrt werden kann. Zu diesen Grundfragen gehört auch das Verhältnis des Steuerstaates zu seinen Bürgern, die er mit Steuern belastet.

Der Vollzug des Rechts ist nach dem Finanzverwaltungsgesetz (FVG) und dem Zollverwaltungsgesetz (ZVG) den Steuerbehörden und den Zollbehörden zugewiesen. Sie sind staatlicherseits der Erstinterpret der vom Souverän erlassenen Gesetze. Mitunter überlässt der Gesetzgeber ihnen im Wege der Ermächtigung gem. Art. 80 GG den Erlass gesetzesergänzender Verordnungen, die Herausgabe Allgemeiner Verwaltungsanweisungen gem. Art. 108 Abs.7 GG in Form der sog. Richtlinien zu den einzelnen Steuergesetzen und die Veröffentlichung der für den gleichmäßigen Vollzug unentbehrlichen Schreiben des Bundesministers der Finanzen an die obersten Landesfinanzbehörden gem. § 21a FVG. Die Exekutive ist mithin mit einer erheblichen Gestaltungsmacht in der Anwendung des materiellen Rechts ausgestattet. Mitunter sollte der Gesetzgeber durchaus seine Ziele in den gesetzlichen Tatbeständen präziser und für die Bürger verständlicher formulieren und es nicht der Finanzverwaltung und den Gerichten überlassen, was sie z.B. als haushaltsnah i.S.v. § 35a EStG verstehen will.²

Schon aus dieser jeweiligen Aufgabenstellung folgt, dass sich die Steuerrechtswissenschaft und der Steuervollzug sich nicht nur gegenseitig respektieren müssen, sondern in vielfältiger Weise so miteinander verbunden sind, dass sie sich ständig inspirieren können. Insofern könnte unser Thema selbstverständlich auch lauten „Die Steuerrechtswissenschaft als

² Das BMF-Schreiben dazu vom 10.1.2014 – IV CC 4 – S 2296-b/07/0003, BStBl. I 2014, 75, enthält in seiner Anlage mehr als 100 Beispiele zur Abgrenzung im Einzelfall – vom „Abfallmanagement“ bis „Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt des Steuerpflichtigen“.

Impulsgeber für den Steuervollzug.³ Die Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft im Jahr 2007 in Stuttgart hat übrigens eindrucksvoll gezeigt, dass der Steuervollzug im Rechtsstaat als solcher schon die wissenschaftliche Durchdringung verlohnt.⁴

3. Gelebtes Miteinander

In Heidelberg wird das u.a. auch sichtbar an den Lehraufträgen, die dort seit vielen Jahren an erfahrene Praktiker des Steuerrechts aus der Finanzgerichtsbarkeit, der Steuerberatung sowie der Steuerverwaltung vergeben werden. Dadurch wird den Studierenden nicht nur am Beispiel praktischer Fälle aufgezeigt, wie sich das Recht im Alltag bewähren muss und welche Defizite auch wissenschaftlicher Bearbeitung bedürfen, sondern es wird auch die Rolle der jeweiligen Akteure bei ihrem Zugang zum Recht deutlich.

Der Wissenschaft, der Justiz, den rechtsberatende Berufen und der Verwaltung stehen jeweils der gleich große Vorrat an Verständnismöglichkeiten und Auslegungsspielräumen des positiven Rechts zur Verfügung und sie sollten um das Ergebnis streiten, das dem Normzweck am besten gerecht wird. Da kann und darf jeder vom anderen lernen, wie „Leitgedanken des Rechts“⁵ praktische Gestalt annehmen können.

Und wenn es sich erweist, dass das geltende Recht seinen Zweck nicht mehr erreicht, weil es den gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und technischen Entwicklungen nicht mehr entspricht, es an der Akzeptanz fehlt oder womöglich der gleichmäßige Vollzug nicht gewährleistet ist, so dass ein verfassungswidriges Vollzugsdefizit der Anwendung des Gesetzes im zufällig entdeckten Einzelfall entgegensteht⁶, dann schlägt die Stunde der gemeinsamen Suche nach wirksamer Abhilfe. Leider scheint der Gesetzgeber

³ Da der Verfasser von 1976 bis 2013 Steuerbeamter war, traut er sich eher Aussagen aus der Sicht der Verwaltung zu.

⁴ Siehe dazu Seer, Der Vollzug der Steuergesetze unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in Widmann (Hrsg.), *Steuervollzug im Rechtsstaat*, DStjG 31 (2008) S. 7 ff.; Widmann, Resümee, ebd., S. 295 ff.

⁵ So der Titel der Festschrift für Paul Kirchhof zu dessen 70. Geburtstag, hrsg. von Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler, 2013.

⁶ Siehe dazu die Urteile des BVerfG vom 27.6.1991, BVerfGE 84, 239, zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte und vom 9.3.2004, BVerfGE 110, 94 zur Besteuerung der Spekulationsgewinne.

am Ergebnis der Überlegungen dann manchmal nicht sonderlich interessiert zu sein. Es fällt jedenfalls auf, dass zu den Anhörungen zu Gesetzesvorhaben im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zwar gelegentlich Hochschullehrer des Steuerrechts eingeladen werden, aber die Praktiker der Verwaltung dort kaum gefragt sind. Die regelmäßig zu Wort kommende Deutsche Steuergewerkschaft hat weniger die Rechtsfragen des Vollzugs im Blick als die sich daraus ergebenden Arbeitsbedingungen für das Personal in den Finanz- und Zollämtern.

4. Der Entwurf eines Bundessteuergesetzbuches

Die sogenannten Arbeitsgespräche und Symposien, zu denen Prof. Dr. *Paul Kirchhof* im Rahmen seiner Arbeiten am Entwurf eines Bundessteuergesetzbuches in den Jahren 2001 bis 2011 mehr als 25-mal in seine Forschungsstelle in der Zeppelinstraße in Heidelberg-Handschuhsheim Vertreter der Steuerabteilungen der Finanzministerien von Baden-Württemberg, Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz⁷, Sachsen und Thüringen einlud,⁸ waren solche Stunden – ginge es bei den Steuern letztlich doch nur um schnödes Geld, dürfte man sogar von Sternstunden des Rechts sprechen. Es ging dabei ja nicht allein um rechtstechnische Fragen, sondern oft auch um die Grundfragen unserer Finanzverfassung und der Rechtfertigung des Steuerzugriffs.

Hier öffnete sich die Wissenschaft mit dem Anliegen einer in sich stimmigen und ausgewogenen Steuerkodifikation, die der Bürger auch verfahrensmäßig durchschaut und beherrscht, dem Erfahrungswissen der im praktischen Vollzug des Steuerrechts versierten Experten der Verwaltung. Und diese in der Arbeit mit dem Recht mitunter etwas mutlos gewordenen Beamten konnten sich bei dieser Arbeit am Recht von den Zwängen befreien, die ihnen seitens der Steuerpolitik, aber auch der haushaltsgesteuerten Personalwirtschaft der Steuerverwaltung oftmals für kreative Lösungen im Wege stehen. Die vielfältigen Probleme der Auftragsverwaltung

⁷ Der Verfasser hatte die Ehre und das Vergnügen, für Rheinland-Pfalz an diesen Veranstaltungen teilnehmen zu dürfen. Gerne wiederholt er hier den Dank dafür, den er bereits auf dem Symposium im Dezember 2011 in Heidelberg abgestattet hat, vgl. *Widmann* in Kirchhof (Hrsg.), *Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion*, 2013, S. 56.

⁸ Siehe die Teilnehmerliste in *Paul Kirchhof*, *Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, 2011, Vorwort S. VI sowie S. 1208.

waren allgegenwärtig. Die Wissenschaft erfuhr von den in vielen Spielarten praktizierten Formen des Steuerwiderstands, der an der Legalitätsgrenze agierenden Steuervermeidungsberatung, der vielfältigen Rechtsunsicherheit, die von unionsrechtlichen Vorgaben und EuGH-Urteilen ausgeht, den Problemen der Datenverarbeitung, den Bemühungen um die Förderung der Tax compliance bei den Steuerpflichtigen im Sinne einer ausgeprägten Befolgungsbereitschaft, um nur einige der Stichworte zu nennen, die den Vollzugsalltag kennzeichnen.

5. Dank und Wunsch

So bleibt aus diesen Erinnerungen der Dank des Verfassers dafür, dass er manche Entwicklungen des Instituts begleiten durfte. Damit verbunden ist der Wunsch, dass der „lebendige Geist“, unter dem man die Neue Universität betritt, den wissenschaftlichen Forschungsdrang unter Berücksichtigung der Vollzugsfragen weiterhin befördern möge. An Stoff wird es dem Finanz- und Steuerrecht auch in den nächsten 50 Jahren gewiss nicht fehlen.

„Greift nur hinein ins volle Menschenleben! ...“⁹

⁹ J. W. von Goethe, Faust, Eine Tragödie, Vorspiel auf dem Theater (Lustige Person).

§ 13 Liquidität als unmittelbarer Maßstab der Leistungsfähigkeit

Thomas Eisgruber

Meine vier Jahre (Juli 2000 bis Juni 2004) in der Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch, dem in der „Steuervilla“ in der Zeppelinstraße ausgelagerten Teil des Instituts, waren geprägt von einer Fülle wissenschaftlicher Themen, so dass es mir schwer fällt, nur eines herauszugreifen.

Vor allem gilt es zu berücksichtigen, dass ich Teil eines Teams war, also nahezu alle Überlegungen immer wieder in Diskussionsrunden, jour fixes und Besprechungen mit den anderen Mitgliedern der Forschungsstelle und Dritten eingebracht, verändert und fortgeführt wurden. So „ganz allein meins“ konnte da natürlich fast nichts bleiben. Ich will deshalb hier über ein Rechtsproblem berichten, das meine Zeit in Heidelberg ein wenig übergreifend einschließt.

Zu Beginn war ein wesentlicher Teil der Diskussion, welche Methode für das neue Einkommensteuergesetzbuch der Ermittlung der Einkünfte dienen sollte. Dazu gab es vier Grundmodelle:

- eine modifizierte Handelsbilanz mit einem grundsätzlichen, wenn auch eingeschränkten Maßgeblichkeitsgrundsatz,
- eine eigene, vom Handelsrecht unabhängige Steuerbilanz,
- eine Einnahme-Überschussrechnung unter Beachtung der Vorschriften für die Absetzungen für Abnutzung entsprechend der jetzigen Gewinnermittlung oder
- eine ausschließlich auf Geldflüsse abgestellte Ermittlungsmethode

Diese letzte radikale (und schließlich verworfene) Methode hatte für eine Konzeption, die eine grundlegende Vereinfachung zum geltenden Steuerrecht verfolgte, einen enormen Anreiz.¹

¹ Ein Modell-Entwurf auf Basis dieses Ansatz kam mit exakt 13 Paragrafen aus. Dieser Entwurf wurde in einem Workshop anhand von Echtfällen mit Betriebsprüfern getestet. Nach Ansicht der damaligen Teilnehmer hat er sich dabei ausgezeichnet bewährt.

Bei der Untersuchung dieses Ansatzes zeigt zunächst der Vergleich zwischen einer Einkommensermittlung durch Vermögenssubstanz gegenüber einer bloßen Betrachtung der Liquidität, dass Vermögenssubstanz und Liquidität nicht verschiedene Betrachtungsweisen wirtschaftlicher Vorgänge symbolisieren, sondern nur unterschiedliche Aggregatzustände desselben wirtschaftlichen Vorgangs sind. Denn letztlich mündet jeder endgültige Substanzzuwachs in einen Gewinn an Liquidität.

Wenn aber eine vermögensmäßige Betrachtung und eine Maßgeblichkeit der Liquidität² in der quantitativen Gesamtwirkung identisch sind, ergibt sich daraus *eo ipso* eine Gleichwertigkeit beider gedanklichen Ansätze.

Für einen liquiditätsbezogenen Ansatz gibt es mehrere gute Gründe. So ist die Liquidität viel genauer messbar als ein Vermögenszuwachs. Da Steuern nur aus liquiden Mitteln bezahlt werden können, ist die Mehrung der Liquidität auch eine adäquate Messung der Leistungsfähigkeit.

Der Hauptdiskussionspunkt im Hinblick auf diese „totale“ Liquiditätsbetrachtung ist aber die Behandlung von Darlehen. Die Aufnahme eines Darlehens ist in einem liquiditätsorientiertem System einkommenserhöhend. Das scheint im ersten Moment „falsch“ zu sein, weil der aufgenommene Darlehensbetrag noch nicht erwirtschaftet ist. Das ist aber nur ein Reflex aus einer vermögenssubstanzialen Betrachtung. Insgesamt (also über die Totalperiode) wird immer der gleiche Betrag versteuert. Es geht nur darum, den Zeitpunkt zu rechtfertigen.

Die schönste Rechtfertigung für ein Erwirtschaften im Zeitpunkt des Zuflusses habe ich in einem Arbeitspapier aus dieser Zeit gefunden:

„Beträge, die dem Betrieb zugeflossen sind, sind entweder realiter gewordene Vermutungen oder von außen (also von unabhängigen Dritten, etwa Banken) getragene Hoffnungen, dass der zugeflossene Betrag auch später erwirtschaftet werden kann.“

Die Rechenbeispiele in diesem Papier gehen dabei alle von der Überlegung aus, dass betriebliche Darlehen nur dann betrieblich veranlasst sind, wenn sie für eine betriebliche Aufwendung aufgenommen werden. Dem aufge-

² Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Nichtbeachtung von Tausch-Vorgängen nie Grundlage der Überlegungen waren. Der Zufluss anderer geldwerter Vorteile sollte immer berücksichtigt werden.

nommenen Betrag steht also in der Regel eine entsprechende Ausgabe gegenüber. Dieser Gedanke kommt mir auch mit dem zeitlichen Abstand nicht abwegig vor.

Letztlich entschied sich die Forschungsstelle aber doch zu einer bilanziellen Gewinnermittlung, die allerdings in vielen Punkten vom Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4, 5 EStG abweicht.

Am Ende meiner Tätigkeit stellte ich meine Promotion fertig. Diese befasste sich mit dem Thema „Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG“. In der Zusammenfassung schließt sich dann der Kreis, wenn ich dort ausführe:

„Die konsequente Betrachtung von Zahlungsflüssen führt zu einem originär richtigen Gewinn, der grundsätzlich bereits von sich aus zu einem Gesamtgewinn in gleicher Höhe - wie er sich nach § 4 Abs. 1 EStG ergäbe - führt. Für die Tatbestandsverwirklichung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Rahmen der Einnahme-Überschussrechnung ist der Zu- und Abfluss materielles Tatbestandsmerkmal³, die Erfolgswirksamkeit eines Zahlungsflusses ist hingegen Rechtsfolge, nicht Tatbestandsvoraussetzung⁴ von Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben.

Die Sätze 3 und 4 des § 4 Abs. 3 EStG sind gesetzliche Ausnahmen, die den Zu- und Abflusszeitpunkt abweichend festlegen. Diese gesetzlichen Ausnahmen werden durch die Rechtsfortbildung zu Darlehensaufnahmen oder -hingaben ergänzt. Auch die Aufnahme eines Darlehensbetrages ist eine Betriebseinnahme, deren Zuflusszeitpunkt nur entsprechend § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG auf die Tilgung verschoben wird.“⁵

³ Diese Aussage war das Ergebnis einer sehr weitgehenden Auseinandersetzung einer schriftlichen Debatte zwischen *Mathiak* („Betriebseinnahmen und Zufluß“, FR 1976, S. 157) und *Giloy* („Zum Begriff der Betriebseinnahmen“, FR 1975, S. 517). Ersterer war der Auffassung, dass der Begriff „Betriebseinnahmen“ für alle Gewinnermittlungsarten gleich sei.

⁴ Die gegenteilige Auffassung (vertreten vor allem von *Weber-Grellet* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* § 4 Rn. D 63) meine ich widerlegt zu haben, in dem ich sie als Tautologie nachwies:
Ein Tatbestandsmerkmal „Nur erfolgswirksame Zuflüsse sind Betriebseinnahmen“ verbunden mit der Rechtsfolge „Betriebseinnahmen erhöhen den Gewinn und sind daher erfolgswirksam“ ergäbe nämlich die Aussage „Nur erfolgswirksame Zuflüsse sind erfolgswirksam“.

⁵ Es ist an dieser Stelle auszuführen, dass im Jahr 2004 der Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG noch geringfügig anders lautete: „Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht

Die Arbeit enthält auch ein grundsätzliches Kapital zum Verhältnis der Liquidität zum Vermögensstand. Darin führe ich aus, dass sich die „Qualität der beiden Wertmaßstäbe [nur] hinsichtlich der Genauigkeit [unterscheidet]. So zeichnet das Realisationsprinzip im jeweiligen Zeitabschnitt die erreichte Wertschöpfung genauer nach als das Zuflussprinzip. Das Zuflussprinzip liefert aber immer den exakten Zuwachswert, während das Realisationsprinzip die Vermögenssteigerung nur im Wege einer vorläufigen Schätzung darstellt.

Die steuerrechtliche Diskussion um die ‚richtige‘ Gewinnermittlungsmethode versucht zumeist, die Schwächen des einen Maßstabs durch den anderen auszugleichen oder verwendet den jeweils kritischen Einzelfall als Argument gegen die Methode als solche. Die jeweils maßstabbedingten Ungenauigkeiten können aber nicht durch einen Wechsel in einen anderen Maßstab korrigiert werden. Man kann nur die Extremwirkungen der jeweiligen Ermittlungsmethode durch ein Nebeneinander beider Methoden abschwächen.“

Zu dieser Erkenntnis zu gelangen, war einerseits ein schöner Abschluss meiner Zeit am Institut für Finanz- und Steuerrecht, andererseits aber auch ein guter Einstieg in meine folgende Tätigkeit im Referat Steuerpolitik des Bayerischen Staatsministerium der Finanzen.

abnutzbare Wirtschaftsgüter sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung (...) zu berücksichtigen.“

§ 14 Personengesellschaften in der Ertragsbesteuerung – am Beispiel der Zinsschranke

Bernd Heuermann

Seit vielen Jahren bin ich als Lehrbeauftragter, seit Frühjahr 2015 als Honorarprofessor lehrend mit dem Institut für Finanz- und Steuerrecht verbunden. Immer wieder vertrete ich dabei das Fach „Unternehmensbesteuerung“, ob im Rahmen einer Vorlesung oder als Kolloquium. Ein Kernpunkt meiner Veranstaltungen war und ist dabei die Besteuerung von Personengesellschaften. Dieses überaus komplexe Gefecht von Rechtsbeziehungen soll keine Geheimwissenschaft bleiben, was sie wegen ihrer fachlicher Vertretung durch einen überschaubaren Personenkreis mitunter zu sein scheint. Doch ich habe in den Jahren wirklich ganz ausgezeichnete Studenten begleiten dürfen, die im Unterricht selbst wie auch in so mancher Studienarbeit verschiedene Problematiken gekonnt aufzubereiten wussten. Dabei ist Heidelberg der Ort des Bundessteuergesetzbuches von *Paul Kirchhof*.¹ Dort regelt der § 42 die persönliche Steuerpflicht. Diese umfasst neben den natürlichen Personen steuerjuristische Personen i.S. des § 12 BStGB und damit auch Personenvereinigungen. Ist das eine Steuerinnovation, welche die Schwierigkeiten der Personengesellschaftsbesteuerung löst? Daran mag man denken; denn die Problematik der Personengesellschaftsbesteuerung ist vor allem darin begründet, dass im Einkommensteuergesetz lediglich die natürliche Person steuerpflichtig ist (§ 1 EStG).

1. Betrieb der Mitunternehmerschaft

Spielen wir das einmal an einem Detailproblem durch. § 4h Abs. 1 EStG beschränkt die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen eines Betriebs. Bei

¹ *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011.

Personengesellschaften kommt es *de lege lata* auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft an.² Wir unterscheiden nämlich die Mitunternehmerschaft von der Gesellschaft. Der Betrieb einer Mitunternehmerschaft (nicht derjenige der Personengesellschaft) umfasst auch das Sonderbetriebsvermögen und das Ergebnis von Ergänzungsbilanzen. Für eine auf die Mitunternehmerschaft bezogene Auslegung des § 4h EStG spricht der Wortlaut der Norm, die an den „Betrieb“ anknüpft, dessen Begriffsverständnis sich bei Mitunternehmerschaften auf den Verbund – die Mitunternehmerschaft – bezieht. Anderenfalls wird nicht klar, inwieweit man die Zins-schranke mit der Freigrenze kumulativ oder zum Teil auf beiden Ermittlungsebenen berücksichtigen muss. Überdies stellt § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) Satz 7 EStG explizit auf den „Betrieb der Mitunternehmerschaft“ ab. Für diese Zuordnung spricht auch § 4h Abs. 5 Satz 2. EStG. Deshalb ist es folgerichtig, auch den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft zugrunde zu legen und für die Abzugsbeschränkung neben Veränderungen der Ergänzungsbilanzen (Korrektur der Anschaffungskosten des Gesellschafters) auch Ergebnisse im Sonderbetriebsvermögen (z. B. Schuldzinsen aus einem Darlehen zur Anschaffung des Gesellschaftersanteils als Sonderbetriebsausgaben) zu berücksichtigen.

2. Aufteilung der Schuldzinsen gesellschafterbezogen

In welchem Verhältnis Schuldzinsen aus dem Sonderbetriebsvermögen auf der Ebene der Gesellschaft oder beim Gesellschafter vom Abzug ausgeschlossen werden, ist nach ähnlichen Grundsätzen zu entscheiden, die bei der Schuldzinsenzurechnung nach § 4 Abs. 4a EStG gelten³. Trotz partieller Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft gilt ein „*duales System*“ der Gewinnermittlung, nach dem der Mitunternehmer einerseits dem mitunternehmerischen Verbund angehört, andererseits aber in eigener Person als Subjekt der Gewinnermittlung anzusehen ist (Grundsatz *transparenter Besteuerung*)⁴. Danach muss die Abziehbarkeit der Zinsen im Sonderbetriebsvermögen *gesellschafterbezogen* beurteilt werden. Denn das Sonderbetriebsvermögen ist dem Gesellschafter zuzurechnen; er allein erfüllt auch

² BMF-Schreiben v. 4.7.08, BStBl I 2008, 718, Tz. 6, 7.

³ Dazu BFH v. 29.3.07 - IV R 72/02, BStBl II 2008, 420; BFH v. 12.2.2014 - IV R 22/10, BStBl II 2014, 621; R. Wacker, BB 2007, 1932.

⁴ BFH v. 15.4.10, IV - B 105/09, BStBl II 2010, 971

mit der Aufnahme des Darlehens (z. B. zur Finanzierung seines Gesellschaftsanteils) den Tatbestand der Zinsaufwendungen, an den das Gesetz in § 4h Abs. 1 EStG die Abzugsbeschränkung knüpft.

3. Das duale System am Beispiel

Diese Maßstäbe ergeben für die Abzugsbeschränkung folgende Lösung: Für die Frage, in welcher Höhe Schuldzinsen geltend gemacht werden können, kommt es auf den Gesamtbetrieb der Mitunternehmerschaft an. In diese Berechnung sind also alle Aufwendungen im Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen zusammen zu rechnen. Übersteigen die Zinsaufwendungen auf Gesellschafts- und Gesellschafter-Ebene die schädliche Grenze des § 4h Abs. 1 EStG, sind sie nur i.H. des verrechenbaren EBITDA's abziehbar (Definition des EBITDA in § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG, verkürzt ist es 30% des um Zinsaufwendungen und Zinserträge sowie AfA bereinigten Gewinns). Das verrechenbare EBITDA bezieht sich auf den Gesamtbetrieb der Mitunternehmerschaft⁵. Doch in welcher Weise sind die Aufwendungen zu verteilen (zuzurechnen)? Denkbar ist eine Zuordnung nach Gewinnverteilungsschlüssel oder anhand der Verursachungsbeiträge.⁶ Vorzuziehen ist ein duales System: Da nur der Mitunternehmer, dem die Sonderbetriebsausgaben zugerechnet werden müssen, die dadurch ausgelöste Abzugsbeschränkung hinnehmen muss, kann er keine Sonderbetriebsausgaben geltend machen, wenn und soweit allein sie bewirken, dass der Betrieb insgesamt die schädliche Grenze überschreitet.

Beträgt z. B. bei der Mitunternehmerschaft das verrechenbare EBITDA 300 und sind der Gesellschaft im Gesamthandsvermögen 300 Schuldzinsen entstanden, so sind sie voll abziehbar. Ist an der Gesellschaft neben dem beherrschenden Mutterunternehmen auch ein Mitunternehmer beteiligt, der seine Beteiligung fremdfinanziert und deshalb 200 Zinsaufwand als Sonderbetriebsausgaben hat, so kann er diese Zinsen wegen § 4h Abs. 1 EStG nicht abziehen. Zwar sind auch die Aufwendungen – wie das verrechenbare EBITDA – grundsätzlich zusammenzurechnen (das wären dann hier 500). Das würde bedeuten, dass $(500 \cdot / \cdot 300 =)$ 200 nicht abziehbar

⁵ Vgl. *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h Rz. D 12; *Seiler* in Kirchhof, § 4h Rz. 63.

⁶ Umfassend *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h Rz. D 175 ff.; *Kaltenbach/Layh*, Ubg 2014, 573 ff.

wären. Indes gilt nicht der Gewinnverteilungsschlüssel; vielmehr sind die nicht abziehbaren Aufwendungen allein dem Mitunternehmer zuzurechnen, dem sie als Sonderbetriebsausgaben zuzurechnen sind. Denn anderenfalls wären die im Gesamthandsvermögen entstandenen jeweils nach dem Gesellschaftsanteil zuordenbaren Zinsaufwendungen nur eingeschränkt abziehbar. Den übrigen Mitunternehmern müsste dann ein höherer Gewinn zugerechnet werden, obschon diese Steigerung allein durch Sonderbetriebsaufwendungen in der Sphäre des Mitunternehmers entstanden wäre, der seine Beteiligung fremd finanziert. Andererseits kann dieser Mitunternehmer seine im Sonderbetriebsvermögen entstehenden Schuldzinsen in vollem Umfang – und nur in seiner Person – abziehen, wenn im Gesamthandsvermögen etwa nur Schuldzinsen von 100 angefallen, insgesamt nach § 4h Abs. 1 EStG aber 300 abziehbar sind. Die Folge dieser Auslegung, dass der Zinsabzug vorrangig im Gesamthandsvermögen vorzunehmen ist, gilt aber nur, wenn sich das verrechenbare EBITDA aus dem Gesamthandsbereich speist. Ist das nicht der Fall, fließen auch Einnahmen aus dem Sonderbetriebsvermögen in den maßgeblichen Gewinn, muss der Anteil des Mitunternehmers am verrechenbaren EBITDA verhältnismäßig berücksichtigt werden.

Würde man statt dessen die Zinsaufwendungen der Gesamthand zunächst separat auf der Ebene des Gesamthandsvermögens abziehen (also 300) und anschließend die Abzugsbeschränkung auf Gesellschafter-Ebene, so wären (nach dem oben gebildeten Beispiel) insgesamt mehr als 300 abziehbar, was aber wegen der Abzugsbeschränkung auf insgesamt 300 ausscheidet⁷. Man vermeidet mit einer dualen Betrachtung auch Kaskadeneffekte bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen⁸.

4. Die steuerjuristische Person – eine Reduktion von Komplexität?

Ganz anders wäre die Lösung nach dem BStGB mit seiner steuerjuristischen Person. Steuerjuristische Person ist nach § 12 Abs. 1 Satz 2 BStGB eine Personenvereinigung des privaten Rechts. Dann müsste wohl die Gesellschaft und nicht die Mitunternehmerschaft nach § 42 BStGB steuer-

⁷ Zu abweichenden Auffassungen *Heuermann* in Blümich, § 4h EStG, Rz. 41 ff.

⁸ Eingehend *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h Rz. D 19; *Heuermann* in Blümich, § 4h Rz. 42; *Liekenbrock*, DStR 2014, 991.

pflichtig sein und es müsste auf ihren Betrieb abgestellt werden. Alle Überlegungen zu einer Mitunternehmerschaft mit Sonderbetrieb und Ergänzungsbereich wären überflüssig. Denn die Mitunternehmerschaft ist ja keine Personenvereinigung des privaten Rechts, sondern eine steuerrechtliche Entität auf Grundlage von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Mit der steuerjuristischen Person wäre sicherlich eine große Reduktion von Komplexität erreicht. Die Rechtslage wäre so wie sie sich gegenwärtig bei einer Kapitalgesellschaft darstellt. Die Ebenen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vermischen sich nicht, sondern bleiben streng getrennt. Beteiligungserlöse sind nicht zu versteuern; umgekehrt sind Aufwendungen nicht abziehbar (§ 52 BStGB). Eine andere Frage ist, ob dann nicht bisheriges Sonderbetriebsvermögen Gegenstand einer eigenen Leistungsfähigkeit des Gesellschafters darstellt und unabhängig von der Wertschöpfung der steuerjuristischen Person zu erfassen wäre. Hierauf antwortet das Bundessteuergesetzbuch in seinem Anhang mit der Bilanzordnung. § 5 Abs. 2 BilV kennt so etwas ähnliches wie das Sonderbetriebsvermögen I (als eigenständiges Überlassungsgeschäft mit Zuordnungsoption). Dient aber ein Wirtschaftsgut (hier bedeutsam: Darlehen) der Beteiligung selbst (Sonderbetriebsvermögen II), soll es bei § 52 Abs. 2 BStGB bleiben⁹. Die Frage, ob sich mit der Figur einer steuerjuristischen Person bei Betrachtung aller Ebenen wirklich Komplexität reduzieren lässt, kann ich noch nicht abschließend beantworten; sie muss deshalb offen bleiben.

⁹ Vgl. Bundessteuergesetzbuch, S. 1125.

§ 15 Das Sonderbetriebsvermögen

Friedrich Helmert

1. Ausgangspunkt

Nach dem Inkrafttreten des BGB im Jahr 1900 verstand die Rechtswissenschaft die Personengesellschaft nicht als von den Gesellschaftern losgelöste Einheit, sondern als ein Gesamthandsvermögen, das jedem einzelnen Gesellschafter zuzuordnen war. Entsprechend war die GbR bis ins Jahr 2001 nicht als (teil-)rechtsfähig anerkannt; dass die Personenhandelsgesellschaften laut gesetzlicher Regelung rechtsfähig waren (vgl. insb. § 124 Abs. 1 HGB), sah man als Ausnahme zur Grundregel.

Diese zivilrechtliche Einordnung der Personengesellschaften schlägt sich bis heute auf das Einkommensteuerrecht nieder: jeder einzelne Gesellschafter – und nicht die Gesellschaft – ist Steuersubjekt. Die Personengesellschaft „vermittelt“ lediglich Einkünfte für ihre Gesellschafter, sie ist steuerrechtlich transparent. Die heutigen Regelungen zu den Gewinneinkünften basieren dabei im Kern auf dem EStG 1920 (dort § 7 Nr. 3), in dem erstmalig der Begriff des Mitunternehmers als abstrakter Oberbegriff für einen mit Mitunternehmerinitiative und –risiko an einer Personengesellschaft Beteiligten in das Gesetz eingefügt wurde; die genaue zivilrechtliche Ausgestaltung der Beteiligung ist seither ohne Bedeutung. Seit Inkrafttreten dieser Regelung sind zum einen Gewinnanteile und zum anderen „Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat“, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb steuerpflichtig (heute § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Aus dem Transparenzprinzip und der vorgegebenen Dichotomie von *Gewinnanteilen* und *Sondervergütungen* als Elemente der mitunternehmerischen Einkünfte leitete der RFH in der Folgezeit des EStG 1925 die sog. Bilanzbündeltheorie ab. Danach sollte die Gesellschaft steuerlich so anzusehen sein, als ob jeder einzelne Gesellschafter den Betrieb der Gesellschaft anteilig als *eigenen* Betrieb selbständig führen würde und die Personengesellschaft ein Zusammenschluss dieser Gesellschafter sei. Die Bilanz der

Personengesellschaft war danach nicht mehr das Bündel von Einzelbilanzen der Gesellschafter, ihr Gewinn war die Summe der Einzelgewinne.¹ Dies diente laut den Äußerungen des RFH der Gleichstellung von Mitunternehmern und Einzelunternehmern.²

Die Folgen der Bilanzbündeltheorie waren indes sehr weitreichend. Sie führte zunächst dazu, dass Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Personengesellschaft steuerlich grundsätzlich nicht anerkannt wurden.³ Entgeltliche Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft wurden pauschal als Einlagen und Entnahmen eingestuft; alles, was der Gesellschafter von der Personengesellschaft erhielt, stellte steuerpflichtigen Gewinn dar.⁴ Entsprechend waren auch Wirtschaftsgüter ohne Rücksicht auf den zivilrechtlichen Rechtsträger pauschal der Bilanz der Gesellschaft zuzuordnen.⁵ Diese steuerrechtliche Verstrickung entzog bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern auch steuergünstigeren Regelungen: So betrug die Spekulationsfrist lange Zeit während der Geltung der Bilanzbündeltheorie für Grundstücke nur zwei Jahre⁶; durch die Qualifizierung von überlassenen Grundstücken als Betriebsvermögen war das Ausnutzen dieser Regelung ausgeschlossen.

Der BFH übernahm zunächst die Bilanzbündeltheorie.⁷ Seit 1971 stellte er sie selbst in Frage⁸ und erkannte in der Folge sowohl Veräußerungs- als auch Einbringungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft als steuerunschädlich an.⁹ Konsequenterweise lehnte er daraufhin eine Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der einzelnen Gesellschafter in Gestalt gedachter oder wirklicher Einzelbilanzen ab.¹⁰ Schließlich bezeichnete er die Bilanzbündeltheorie 1982 als überholt.¹¹

¹ So erstmalig RFH, Urt. v. 20.06.1928 – StuW II 1928, 940 (943).

² So etwa RFH, Urt. v. 14.07.1937 – RStBl. 1937, 937.

³ RFH, Urt. v. 07.05.1941 – RStBl. 1941, 554.

⁴ So ausdrücklich BFH, Urt. v. 15.11.1957 – VI 43/56 U, BStBl. III 1958, 68.

⁵ BFH, Urt. v. 03.12.1964 – IV 419/62 U, BStBl. III 1965, 92.

⁶ Vgl. *Glenk* in Blümich, EStG, 131. Aufl. 2016, § 23 Rn. 2.

⁷ etwa Urt. v. 11.12.1956 – I 194/56 U, BStBl. III 1957, 105; Urt. v. 11.12.1969 – IV R 92/68, BStBl. II 1970, 618.

⁸ Urt. v. 29.09.1971 – I R 161/68, BStBl. II 1972, 118.

⁹ Urt. v. 28.01.1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744 und Urt. v. 15.07.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748.

¹⁰ Großer Senat, Beschl. v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1980, 164.

¹¹ Urt. v. 19.01.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456.

Den Schlusspunkt dieser Entwicklung setzte der Beschluss des Großen Senats zur Abschaffung der Geprägetheorie.¹² Seither betont der BFH, dass zwar weiterhin die Gesellschafter als natürliche Personen Steuersubjekt im Rahmen der Gewinne aus der Personengesellschaft seien. Die Personengesellschaft sei jedoch für die Einkommen- bzw. Körperschaft insoweit selbst Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale des Besteuerungstatbestands verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Hierzu zählen insbesondere die *Einkunftsart(en)*. Hieraus folgte, dass es für die Einordnung ausschließlich auf die Tätigkeit der Gesellschaft, nicht aber der Gesellschafter ankam, und damit die bislang herrschende Geprägetheorie nicht zu halten war.

2. Der Begriff des Sonderbetriebsvermögens

Der Begriff „Sonderbetriebsvermögen“ taucht bis heute in der Kernvorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht auf. Auch im Zuge der Bilanzbündeltheorie war er zunächst unbekannt; hier unterschied man nur zwischen dem Gesamthandsvermögen der Gesellschaft und dem Privatvermögen des Gesellschafters.¹³ In der Rechtsprechung des BFH findet er sich erstmalig in einer Sonderkonstellation, in der seine spätere Bedeutung noch nicht aufscheint.¹⁴ Der BFH entschied, dass die Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH als „Sondervermögen“ in einer ertragsteuerrechtlichen Vermögensübersicht auszuweisen seien.

Bereits mit Urt. v. 10.01.1973¹⁵ wendete der BFH den Begriff des Sonderbetriebsvermögens aber auf grundsätzlich sämtliche Wirtschaftsgüter an, die ein Gesellschafter der Personengesellschaft zur Verfügung stellt und die dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft dienen. Die Bilanz, in der das Sonderbetriebsvermögen auszuweisen sei, nannte er Sonderbilanz. Es folgte eine immer größer werdende Ausdifferenzierung des Begriffes in Sonderbetriebsvermögen „I“ und „II“ sowie „notwendiges“ und „gewillkürtes“ Sonderbetriebsvermögen.¹⁶

¹² Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

¹³ Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 256. Lfg. März 2013, § 15 Rn. 85.

¹⁴ Urt. v. 05.07.1972 – I R 230/70, BStBl. II 1972, 928.

¹⁵ I R 114/71, BStBl. II 1973, 238.

¹⁶ Vgl. die Darstellung bei Schmidt/Wacker, EStG 35. Auflage 2016, § 15 Rn. 506 ff.

3. Rezeption durch den Gesetzgeber

Lange Zeit enthielt sich der Gesetzgeber, den Begriff Sonderbetriebsvermögen zu verwenden oder ihn gar zu definieren. Einzug in eine gesetzliche Regelung fand das Sonderbetriebsvermögen erstmalig durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996¹⁷, und zwar in § 97 Abs. 1a Nr. 2 Satz 1 BewG, in welchem der Begriff „Sonderbilanz“ verwendet wird. Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999 vom 24.03.1999¹⁸ gelangte der Begriff des Sonderbetriebsvermögens erstmalig in das EStG, indem der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 EStG die bis dahin von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen eigenem Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers und zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen bestätigte. Heute findet sich der Begriff auch in den Regelungen zur Zinsschranke (§ 4h Abs. 2 Satz 7 EStG) und in § 50d Abs. 10 Satz 2 EStG.

4. Probleme

Die Rechtsprechung hat aus der gesetzlichen Anordnung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. Halbs. EStG, wonach Vergütungen der Gesellschaft an den Mitunternehmer für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gewinn aus Gewerbebetrieb gehören, geschlossen, dass diese Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören. Der Gesetzgeber ist dem gefolgt, ohne dass es eine Diskussion über die Richtigkeit oder auch nur Sinnhaftigkeit dieser Rechtsprechung gegeben hätte. Folge ist, dass sich der Mitunternehmeranteil aus dem (ideellen) Anteil des Mitunternehmers am Gesamthandsvermögen und aus seinem Sonderbetriebsvermögen zusammensetzt. Diese Rechtslage führt in mehrerer Hinsicht zu erheblichen Problemen.

a. Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils

Will ein Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil veräußern, fällt dieser Vorgang nur dann unter die tarifbegünstigte Betriebsveräußerung nach §§ 16, 34 EStG, wenn er auch das Sonderbetriebsvermögen mitveräußert oder zum Teilwert in sein Privatvermögen überführt. Nach § 6 Abs. 3

¹⁷ BGBl. I 1996, 2049.

¹⁸ BGBl. I 1999, 402.

EStG kann er seinen Mitunternehmeranteil nur dann zum Buchwert unentgeltlich übertragen, wenn er auch sein Sonderbetriebsvermögen mit überträgt. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gestattet seit dem Veranlagungszeitraum 2001, dass der Mitunternehmer nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils überträgt, wenn der Empfänger eine natürliche Person ist. Bei einer solchen teilweisen Übertragung ist es nicht erforderlich, dass der Mitunternehmer sein Sonderbetriebsvermögen zu derselben Quote, zu der er seine Gesamthandsbeteiligung abtritt, auf den Erwerber überträgt. Diese Regelung wendet die Finanzverwaltung auch auf die Erbschaftsteuer an und gewährt die Begünstigungen für Betriebsvermögen gemäß §§ 13 a, b ErbStG auch dann, wenn das Sonderbetriebsvermögen disquotale mit übertragen wird.¹⁹

Anders sieht dies die Finanzverwaltung im Umwandlungssteuerrecht. Bei der Abspaltung eines Teils eines Mitunternehmeranteils verlangt sie, dass auch das zu diesem Teilbetrieb gehörende Sonderbetriebsvermögen anteilig mit übertragen wird.²⁰ Nach §§ 20, 24 UmwStG ist auch die Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder Personengesellschaft begünstigt²¹, jedoch verlangt die h.M. auch hier die quotengleiche Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens, sofern dieses eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.²² Dies ist oftmals nicht oder nur erschwert darstellbar. Räumt der Mitunternehmer der Gesellschaft eine Lizenz an seinem Patent ein, ist das Patent sein Sonderbetriebsvermögen; das Patent ist aber nicht teilbar.

b. Das Sonderbetriebsvermögen im Internationalen Steuerrecht

Das Sonderbetriebsvermögen ist eine Besonderheit des deutschen Steuerrechts. Kaum eine andere Steuerrechtsordnung kennt es. Die Rechtsprechung hat es abgelehnt, die Regelung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. Halbs. EStG auf den Begriff des Unternehmensgewinns im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen auszudehnen.²³ Vielmehr komme für die

¹⁹ R E 13 b.5 Abs. 3 S. 6 ErbStR 2011.

²⁰ BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1213, Tz. 18.04 (UmwSt-Erlass).

²¹ Arg. § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG, ebenso UmwSt-Erlass Tz. 20.11 und 24.3 und die h.M., vgl. *Menner*, in: Haritz/Menner, UmwandlungssteuerG, 4. Auflage 2015, § 20 Rz. 166.

²² *Menner*, a.a.O., Rz. 167 m.w.N.

²³ BFH, Urt. V. 26.02.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; zuletzt BFH, Urt. v. 21.01.2016 – I R 49/14, IStR 2016, 509.

Sondervergütungen die jeweils einschlägige Verteilungsnorm des Doppelbesteuerungsabkommens zum Zuge. Nur wenn diese Verteilungsnorm einen Betriebsstättenvorbehalt habe, komme eine Umqualifizierung in Unternehmensgewinne in Betracht.

Die Finanzverwaltung wendete diese Rechtsprechung zunächst nicht an. Mit dem JStG 2009 vom 19.12.08²⁴ wurde der *treaty override* des § 50d Abs. 10 EStG eingefügt. Er ordnet die Sondervergütungen auch bei anderweitiger Anordnung durch ein Doppelbesteuerungsabkommen den Unternehmensgewinnen zu. Das veranlasste die Finanzverwaltung dazu, ihren Widerstand gegen die BFH-Rechtsprechung aufzugeben.²⁵ Allerdings weist die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG gerade im Zusammenspiel mit der Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 EStG Ungereimtheiten auf, an deren Beseitigung der Gesetzgeber derzeit arbeitet.²⁶

5. Plädoyer zur Abschaffung

Die Steuerverhaftung des Sonderbetriebsvermögens stammt aus einer Zeit, in der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nur steuerpflichtig waren, wenn sie in der „Spekulationsfrist“ des § 23 EStG von zwei Jahren für Grundstücke und einem Jahr für andere Wirtschaftsgüter anfielen. Die Rechtsprechung zum Sonderbetriebsvermögen schloss so als ungerecht empfundene Besteuerungslücken. Inzwischen ist die Frist für Grundstücke auf zehn Jahre verlängert und für Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen in § 20 EStG eine unbegrenzte Steuerpflicht eingefügt worden. Die Besteuerungslücke ist weitgehend nicht mehr existent.

Ein steuerpolitischer Grund, Sondervergütungen als Teil des Gewinns aus Gewerbebetrieb anzusehen, kann heute allenfalls in der gewerbesteuerlichen Erfassung gesehen werden. Es wäre aber völlig ausreichend, diese Erfassung im Rahmen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG zu regeln.

Besteuerungslücken im Doppelbesteuerungsrecht sollten nicht mit einem *treaty override*, sondern durch eine Nachverhandlung der Abkommen geschlossen werden, wenn es überhaupt solche Lücken gibt.

²⁴ BGBl I 08, 2794.

²⁵ BMF-Schreiben vom 26.09.2014, BStBl. I 2014, 1258.

²⁶ *Behrenz*, IStR 2016, 514 (516).

Es wäre deshalb ein erheblicher Schritt zur Steuervereinfachung, würde der Gesetzgeber § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. Halbs. EStG streichen. Für das „entstrickte“ Sonderbetriebsvermögen könnte er anordnen, dass die Frist des § 23 Abs. 1 EStG neu beginnt.

§ 16 Optionsrechte – Rechtsnatur und innewohnender Wert

Leonhard Kornwachs

1. Das Phänomen Optionsrecht

Optionsrechte sind ein etabliertes Phänomen des Wirtschaftsverkehrs, ohne dass die Versuche ihrer juristischen Erfassung als abgeschlossen bezeichnet werden können. Aus steuerrechtlicher Sicht mag hier vor allem an die Frage gedacht werden, wann eine als Vergütung übertragene Aktienoption bei einem Arbeitnehmer den Zufluss eines geldwerten Vorteils i.S.d. § 8 Abs. 1 i.V.m. §§ 2 Abs. 1 Nr. 4, 19 EStG auslöst: Mögliche Anknüpfungspunkte hierfür sind der Erhalt, die Übertragung und die Ausübung der Option.¹

Dieses steuerliche Schlaglicht stellt bereits die entscheidende Frage: Welcher Wert wird in einer Option verkörpert und zu welchem Zeitpunkt ist dieser Wert wem zuzurechnen? Der BFH verhält sich in seiner Rechtsprechung bezüglich des Optionswerts eher zurückhaltend, indem er einen Zufluss des Optionswerts beim Arbeitgeber erst annimmt, wenn dieser die Option entweder ausübt oder weiterveräußert.² Insoweit verneint der BFH zumindest aus dem Blickwinkel des Einkommensteuerrechts die Frage, ob nicht bereits der Inhaber einer Option in den Genuss des in der Option verkörperten Werts kommt, ohne die Option zu veräußern oder auszuüben.

Eine derartige Möglichkeit zur Nutzung des in der Option verkörperten Werts fernab von Veräußerung und Optionsausübung stellt die Nutzung des Optionsrechts als Kreditsicherheit dar. Dieser Blickwinkel stellt die zivilrechtliche Machbarkeit einer derartigen Kreditsicherung in den Vorder-

¹ Vgl. allgemein *Geserich*, in Blümich EStG, KStG, GewStG, 130. Aufl. 2015, § 19 EStG Rn. 280 m.w.N.

² Etwa BFH v. 10.3.1972 – VI R 278/68 – BFHE 105, 348; BFH v. 24.1.2001 – I R 119/98 – BFHE 189, 403; BFH v. 20.6.2001 – VI R 105/99 – BFHE 195, 395; BFH v. 20.11.2008 – VI R 25/05 – DStRE 2009, 207.

grund. Genau dieser Frage bin ich in meinem Dissertationsprojekt „*Verpfändung und Sicherungsübertragung von Optionsrechten*“³ in meiner Zeit als zivilrechtlicher Exot am Institut für Finanz- und Steuerrecht von 2014 bis 2016 nachgegangen.

2. Die Rechtsnatur des Optionsrechts

Zwingende Vorarbeit einer solchen Untersuchung ist es, den Untersuchungsgegenstand Option greifbar zu machen: Ein Optionsrecht stellt nach wohl unstrittiger Meinung das Recht des Optionsnehmers dar, durch eine einseitige Erklärung einen vorher inhaltlich genau bestimmten Zielvertrag mit dem Optionsgeber zustande zu bringen oder zu verlängern.⁴ Hiermit ist aber noch nichts darüber ausgesagt, wie dieses Recht in die Dogmatik des BGB einzuordnen ist, wozu im Wesentlichen drei Ansätze vertreten werden: Erstens, die Option als eine durch einen Optionsvertrag herbeigeführte Festofferte des Optionsgebers auf den Abschluss des Zielvertrages anzusehen, durch deren Annahme der Optionsnehmer den Zielvertrag zustande bringt.⁵ Zweitens, die Option als durch einen derartigen Vertrag geschaffenes Gestaltungsrecht *sui generis* zu begreifen, durch dessen Ausübung der Optionsnehmer den Zielvertrag mittels einseitigem Rechtsgeschäft zustande bringen kann.⁶ Und schließlich drittens, die Option dadurch darzustellen, dass Optionsnehmer und Optionsgeber den Zielvertrag bereits geschlossen haben, dessen Rechtsfolgen aber unter die aufschiebende Bedingung des kundgetanen Wollens des Optionsnehmers stellen.⁷

Die drei Konstruktionen stehen nicht notwendig im Gegensatz zueinander, vielmehr wird auch vertreten, es handle sich hierbei um Alternativen,

³ Die Arbeit entstand unter der Betreuung von Prof. Dr. Dr. h.c. *Thomas Pfeiffer* und wurde im Mai diesen Jahres eingereicht.

⁴ Anstatt vieler *Henrich*, Vorvertrag, Optionsvertrag, Vorrechtsvertrag, 1965, S. 227; *Georgiades*, in FS Larenz (1973), 409 (409); *Casper*, Der Optionsvertrag, 2005, S. 7, jeweils m.w.N.

⁵ So etwa *Isele*, in: Hodeige (Hrsg.), Das Recht am Geistesigentum (1964), 87 (91); *Henrich*, Vorvertrag, Optionsvertrag, Vorrechtsvertrag, 1965, S. 241 f.; *Brandi-Dohrn*, Der urheberrechtliche Optionsvertrag, 1967, S. 69; *Ebenroth/Einsele*, ZIP 1988, 205 (209).

⁶ So etwa *Larenz*, DB 1955, 209; *Georgiades*, in Festschrift Larenz, 1973, S. 409; *Casper*, Der Optionsvertrag, S. 66 ff.

⁷ So etwa *Canaris*, WM Sonderbeilage Nr. 10, 1988, 3 (7); *Maurer*, BWNNotZ 2004, 57 (62).

zwischen welchen die Parteien die freie Wahl hätten.⁸ Dagegen zeigt aber gerade die Untersuchung der Verpfändung und Sicherungsübertragung, dass eine derartige Alternativität zu nicht handhabbarer Unsicherheit im Rechtsverkehr führt. So kann das Optionsrecht nur eine Rechtsnatur haben. Als überzeugendste Alternative stellt sich hierbei die Konstruktion des Gestaltungsrecht *sui generis* dar: Gegenüber einem bedingten Zielvertrag hat diese Konstruktion den Vorteil, dass sie die Praxis der Verbriefung von Optionsrechten zu Inhaberschuldverschreibungen i.S.d. § 793 BGB (sog. Optionsscheinen) erklären kann, zu welcher der bedingte Zielvertrag außerstande ist, da die Verbriefung der Vertragsposition eines bedingten Zielvertrags zwingend die § 793 BGB wesensfremde Verbriefung von Pflichten mit sich bringen würde.⁹ Gegenüber der Konstruktion der Festofferte ist diese Konstruktion vorzugswürdig, da sie in der Lage ist, die Optionsausübung durch einseitiges Rechtsgeschäft zu erklären. Hierzu ist die Festofferte außer Stande, da die Annahme einer Festofferte zusammen mit deren Abgabe ein zweiseitiges Rechtsgeschäft darstellt.¹⁰

3. Der Wert des Optionsrechts

Neben der ökonomischen Frage, ob der Wert einer Option ausreichend ist, die zu sichernde Forderung zu decken, stellt sich die Frage des Optionswerts bei der Kreditsicherung durch Optionsrechte auch aus rechtlicher Sicht in verschiedenen Konstellationen:

Das Problem taucht etwa auf, wenn eine verpfändete Option ausgeübt wird. Setzt sich hierbei das Pfandrecht an der dem Optionsnehmer aus dem nunmehr geschlossenen Zielvertrag zustehenden Forderung mittels dinglicher Surrogation¹¹ fort, so würde dies zu einer Überkompensation des Pfandgläubigers führen. Denn die Forderung des Optionsnehmers aus dem Zielvertrag stellt nicht alleine das Pendant zum Optionsrecht dar, viel-

⁸ Etwa *Kubierschky*, Die Bedeutung des Konkurses für Wiederkauf und Option, 1936, S. 22 ff.; *Einem*, Die Rechtsnatur der Option, 1974, S. 18 ff.; *Rösser/Weber*, BB 1979, 1049; *Wolf*, DNotZ 1995, 179 (184); *Reiner*, Finanzderivate im Recht, 2002, S. 15.

⁹ Zur Parallelproblematik bei sog. Negativzinsen bei Inhaberschuldverschreibungen *Becker*, WM 2013, 1736 (1740).

¹⁰ *Schumann*, Die Option, 1969, S. 25; *Georgiades*, in FS Larenz (1973), 409 (422).

¹¹ Zu einer derartigen dinglichen Surrogation kommt man über eine analoge Anwendung von § 1258 Abs. 3 BGB.

mehr handelt es sich um den Gegenwert des Optionsrechts und der Forderung des Optionsgebers aus dem Zielvertrag. Wird etwa eine verpfändete Kaufoption auf eine Aktie zum Basispreis 100 ausgeübt, und beträgt der Marktpreis der Aktie 150, so würde sich das Pfandrecht mittels dinglicher Surrogation an einer Forderung aus § 433 Abs. 1 S. 1 BGB auf eine Aktie im Wert von 150 fortsetzen.¹² Die Korrekturbedürftigkeit liegt auf der Hand.

Eine ähnliche Problematik ergibt sich in der Insolvenz des Optionsnehmers, wenn § 104 Abs. 2 Nr. 5 InsO für bestimmte Optionen die Glattstellung vorsieht, d.h. dass der Wert der Option zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens in bar an den Optionsnehmer auszubezahlen ist.

Hinsichtlich der Problematik der Überkompensation bei der dinglichen Surrogation ließe sich das Problem durch eine Analogie zu § 1247 BGB bzw. § 1282 Abs. 1 S. 2 BGB dahingehend lösen, dass die Befriedigungsbefugnis der Pfandgläubiger auf den Teil der Forderung beschränkt wird, welcher der Forderung entspricht. In diesem Fall würde die Bewertungsproblematik auf den Zeitpunkt der Pfandverwertung nach hinten verschoben.

Insoweit lässt sich eine gewisse Parallelität zwischen der zivilrechtlichen Wertrealisierung in der Kreditsicherung und der eingangs beschriebenen Frage nach dem steuerrechtlichen Zufluss des Optionswerts beim Arbeitnehmer ziehen. In beiden Fällen wird die Wertfeststellung auf den spätestmöglichen Zeitpunkt hinausgeschoben, sodass beide Teilrechtsordnungen eine gewisse Scheu vor der Feststellung des Optionswerts nicht leugnen können.

¹² Dies setzt freilich voraus, dass der Optionsnehmer solvent und willens ist, 100 an den Optionsgeber zu bezahlen. Letzteres dürfte in der Regel der Fall sein, da der Optionsnehmer ein Interesse am Erlangen der Aktie haben dürfte, hätte er doch sonst die Option nicht ausgeübt.

§ 17 Gemeinnütziger Spendenabzug und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Stephan Geserich

Das Einkommensteuergesetz lässt in § 10b EStG privaten gemeinwohlwirksamen Aufwand zum Abzug von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zu. Dies ist insofern ungewöhnlich, als das deutsche Einkommensteuerrecht durch die Trennung von Erwerbs- und Privatsphäre geprägt ist. Als Personensteuer kann die Einkommensteuer jedoch nicht nach den Reineinkünften des Steuerpflichtigen bemessen werden, sondern muss die, durch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen begründete, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigen. Deshalb ist der Grundsatz, dass private Aufwendungen das steuerbare Einkommen nicht mindern dürfen, stets durch spezielle Vorschriften über private Abzüge „durchbrochen“ worden.¹

Allgemein anerkannt ist diese „Durchbrechung“ jedoch nur für unvermeidbare, zwangsläufige Privatausgaben.² Der Abzug „freiwilliger“ privater Aufwendungen wird regelmäßig als mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar abgelehnt.³ Entsprechende Abzugstatbestände werden als interventionsrechtliche Lenkungsnormen und damit als Steuervergünstigungen qualifiziert und in Frage gestellt.⁴

Gemeinnützige Spenden besitzen jedoch keinen unvermeidbaren Charakter. Es handelt sich vielmehr um nicht existenzsichernde, tatbestandlich freiwillige und damit vermeidbare Privataufwendungen. Deshalb begreifen

¹ *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rn. A 13.

² Z.B. BVerfG v. 4. 10. 1984 — 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 290 (297); v. 22. 2. 1984 — 1 BvL10/80, BVerfGE 66, 214 (223); v. 3. 11. 1982 — 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319 (343 f.); BVerfG v. 4.12.2002 — 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27.

³ Eingehend *Seer*, DStjG 26 (2003), 41 ff.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³, 32 ff., m.w.N.

⁴ Ausführlich, *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³, 32 ff., m.w.N.

Gesetzgeber⁵, Rechtsprechung⁶ und Literatur⁷ den in § 10b EStG geregelten gemeindlichen Spendenabzugstatbestand überwiegend als Sozialzwecknorm, als wirtschafts- und sozialpolitischen Lenkungstatbestand, mit dem der „private Altruismus“ gefördert und ein „besonderer Anreiz zur Spendenfreudigkeit“ gegeben wird, um über die zur Verfügung stehenden Steuermittel hinaus Gelder für gemeinnützige Zwecke zu erschließen.⁸

Bei dieser Zuordnung, die in der herkömmlichen Dreiteilung der Steuerabzugstatbestände in Erwerbsaufwendungen, existenzsichernde Aufwendungen und interventionsrechtliche Abzugstatbestände begründet ist, wird jedoch verkannt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip den Abzug freiwilliger privater Ausgaben nicht generell verbietet. Insbesondere kann aus dem Gebot, das Existenzminimum steuerlich zu verschonen, nicht im Wege des Umkehrschlusses gefolgert werden, dass ein Abzug freiwilliger Privataufwendungen generell „systematisch folgerichtig“ ausgeschlossen sei.

Die steuerliche Verschonung des existenzsichernden Bedarfs ist vielmehr nur ein erster Schritt zur Bestimmung der subjektiven Leistungsfähigkeit. In einem zweiten Schritt kann und muss der Gesetzgeber jenseits der Existenzsicherung und Unvermeidbarkeit liegenden Privataufwand steuerliche Erheblichkeit beimessen, wenn es sich nicht um beliebige Konsumaufwendungen handelt, sondern um Ausgaben, deren Abzugsfähigkeit aus der einkommensteuerlichen Systematik oder aus Gründen der horizontalen Steuergerechtigkeit geboten ist.⁹

Dies ist bei der gemeindlichen Einkommensverwendung der Fall. Der Steuerstaat darf nur insoweit auf das disponible, nicht verwendungsgebundene Einkommen des Steuerpflichtigen zugreifen, als dies dem Steuerbürger für Konsum, insbesondere Freizeit- und Luxuskonsum, zur Verfügung steht. Stellt sich die Einkommensverwendung nicht als privatnütziger Akt der Lebensführung, sondern als uneigennützige Einkommensverwendung

⁵ Z.B. BT-Drucks. 14/2340; BT-Drucks. 14/3010.

⁶ Z.B. BFH v. 11. 11.1966 — VI R 45/66, BStBl. III 1967, 116 (117) = BFHE 87, 304 und BFH v. 2.6. 2006 — XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8 = BFHE 214, 378.

⁷ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³, 32ff., m.w.N.

⁸ Bundesministerium der Finanzen, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 227: *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 359.

⁹ *Geserich*, Privater gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts, 22.

zum gemeinen Nutzen, als altruistisches Vermögensopfer dar, ist der Steuerpflichtige entreichert. Ihm steht nur noch das um das Vermögensopfer verminderte Einkommen zur Befriedigung privater Bedürfnisse und Wünsche zur Verfügung. Nur insoweit ist eine steuerliche Belastung gerechtfertigt. Der Verzicht auf die Verwendung des Einkommens zum eigenen Nutzen ist keine Frage von konsum- oder marktorientierter Einkommenssteuer, sondern liegt dem staatlichen Steuerzugriff voraus.¹⁰ Dies lässt sich am Sparen verdeutlichen, das in diesen Kategorien Konsumverzicht ist und entlastungswürdig sein mag. In der Diktion des Spendenrechts bleibt es eigennütziges Tun und damit steuerunerhebliche Einkommensverwendung.

Ein altruistisches Vermögensopfer und damit eine freiwillige Minderung der subjektiven Leistungsfähigkeit ist die gemeinnützige Spende aber nur, wenn sie ideell uneigennützig hingegeben und zur selbstlosen Finanzierung öffentlicher, nicht unbedingt staatlicher Aufgaben verwendet wird.¹¹

Wegen dieser gemeindienlichen Verwendungsbindung ergänzt und entlastet die gemeinnützige Spende den Staatshaushalt. Sie lässt sich deshalb als „freiwillige Steuer“, als „Steuersurrogat“ begreifen.¹² Trotz dieser funktionalen Ähnlichkeit sind Spenden private und keine öffentlichen Mittel.¹³ Sie sind nicht Bestandteil des staatlichen Haushalts und werden nicht durch staatlichen Hoheitsakt zugeteilt, sondern durch den Steuerbürger vergeben.

Damit besitzt die steuerliche Entlastung gemeindienlicher Zuwendungen nicht nur einen ökonomischen - das Spendenaufkommen gleicht den

¹⁰ Geserich, DStJG 26 (2003), 248.

¹¹ Vgl. Kirchhof, DStJG 26 (2003), 1; Isensee, in FS Dürig, 1990, 35; Lang, StuW 1987, 221; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 51-68 AO Rn. 35ff., Heintzen, FR 2008, 737; Seer, DStJG 26 (2003), 11; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 315 ff.; Jachmann, in FS Lang 2010, 295; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³, 37 m.w.N.

¹² Grundlegend K. Vogel, StuW, 1977, 97, (103, 108f.); Kirchhof, DStJG 26 (2003), 5; K. Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. 2 (2003), 833; Seer, DStJG 26 (2003), 26; Jachmann, DStZ 2001, 225 (226 f.); Reich, ARSA 1984/85 (Bd. 53), 5 (21).

¹³ Kirchhof, Private Wissenschaftsförderung im System des deutschen Steuerrechts, in: Ziegler (Hrsg.) Mäzene, Stifter und Sponsoren, 1996, 39 (44); Isensee, DStJG 26 (2003), 99.

spendenbedingten Steuerausfall mehr als aus¹⁴ - sondern auch einen freiheitsrechtlichen Aspekt.¹⁵ Der Spender kommt mit seinem freiwilligen Vermögensopfer dem staatlichen Steuerzugriff und einer unmittelbaren staatlichen Förderung des privaten Gemeinwohlangagements zuvor. Insoweit bestimmt die private Freigebigkeit auch die Abgrenzung zwischen staatlichen und nichtstaatlichen Aufgaben fördert die im Subsidiaritätsprinzip angelegte „vertikale Gewaltenteilung“ zwischen Staat und (Bürger)- Gesellschaft und dient der Pflege von Verfassungsvoraussetzungen, die staatlicher Gestaltung entweder entzogen oder alternativ privater und öffentlicher Hand zugewiesen sind.¹⁶

Die Abziehbarkeit gemeindienlicher Zuwendungen bildet damit die dritte Stufe der Abzüge von der Bemessungsgrundlage, die in einem von allen Förderungs-, Subventions- und Interventionstatbeständen befreiten Einkommensteuerrecht gerechtfertigt bleibt. Die in der regressiven Entlastungswirkung des Spendenabzugs begründeten unterschiedlichen Steuervorteile sind Ausfluss bestehender Einkommensunterschiede und des geltenden Tarifsystems, folglich keine willkürliche, sondern eine sachliche Unterscheidung.¹⁷

¹⁴ von Auer/Kalusche, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.) Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 13, (73); Zum Spendenabzug aus ökonomischer Sicht grundlegend: Paqué, Philanthropie und Steuerpolitik, 1986.

¹⁵ Kirchhof, DStJG 26 (2003), 2f.

¹⁶ Isensee, DStJG 26 (2003), 100f., m.w.N.

¹⁷ Geserich, Privater, gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts, 21 ff.; a.A. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 32ff., m.w.N.

§ 18 Kunst im Steuerrecht

Carl-Heinz Heuer

Klaus Vogel, der vor 50 Jahren das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht gründete, hat zehn Jahre später auf den Bitburger Gesprächen einen wegweisenden Vortrag über Kunsthemmnisse und Kunstförderung im Steuerrecht gehalten¹. *Vogel* stellt für den Bereich der Kunst dar, das Steuerrecht verbinde auf allen Ebenen Erwägungen der gerechten Lastenverteilung mit der Überlegung zur Lenkung und Förderung, beides sei miteinander verstrickt „zu einem nahezu unaufknüpfbaren Netz“. Dieses „nahezu unaufknüpfbare Netz“ aufzulösen scheint mir einer der juristischen Leitgedanken, die auch die Geschichte des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht prägen. Wenn das Verfassungsrecht fordert, die Steuer grundsätzlich als unausweichliche Gemeinlast² zu formulieren, steht jede steuerliche Sonderregelung, auch für die Kunst, auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand: Handelt es sich um eine Subvention, die „den Hang zum Privileg“ (*Kirchhof*) in sich trägt oder um eine konsequente Umsetzung des Postulats, die Gleichheit im Belastungserfolg³ herzustellen. Durchbricht die Sondernorm den Gedanken der Regelbesteuerung oder bestätigt sie ihn?

Für den Steuerstaat ist die Kunst Ertragsquelle, für den freiheitsgewährenden Rechtsstaat umschreibt sie zunächst den Raum individueller künstlerischer Entfaltungsfreiheit, für den Kulturstaat sie ist Festplatte einer offenen Gesellschaft, Ausdruck geistiger Vielfalt, Mittel zur Sinnentfaltung in der Privatheit und oftmals unbequemer Fragesteller. Ein fertiges Kunstwert macht die Freiheit des Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG dingfest. Es bestätigt uns zugleich in der wohltuenden Gewissheit, dass es angesichts der Dominanz des Ökonomischen nicht das Kapital, sondern die Kunst ist, die bleibt und Generationen überdauert.

¹ Kunsthemmnisse und Kunstförderung im Steuerrecht, in Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1977-1978, S. 197 ff

² BVerfGE 961 (6f), BVerfG 101, 97 (309)

³ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995, NJW 1995, S. 2624

Das geltende Erbschaftsteuerrecht enthält Sonderregelungen für den Generationenübergang von Kunstgegenständen und Sammlungen. § 13 Abs. 1 Nr. 2 lit a ErbStG erlaubt, Kunstgegenstände und Sammlungen, Bibliotheken und Archive nur mit 40 % ihres Wertes anzusetzen, wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für die Kunst, Geschichte und Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden. § 13 Abs. 1 Nr. 2 lit b ErbStG sieht eine vollständige Steuerfreiheit vor, wenn die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind und der Steuerpflichtige ferner bereit sei, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen und sich die Gegenstände seit 20 Jahren sich im Familienbesitz befinden oder in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes eingetragen sind. Sowohl die teilweise als auch die vollständige Steuerfreiheit entfällt für die Vergangenheit, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb die Kunstwerke veräußert oder die genannten Voraussetzungen innerhalb dieses Zeitraums entfallen.

Das gesetzliche Erfordernis, Kunstwerke- und Sammlungen für die Dauer von mindestens zehn Jahren Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar zu machen und sie den geltenden Regeln der Denkmalpflege zu unterstellen, konkretisiert die Erwartungshaltung des Kulturstaates, der vom freiheitssichernden, bürgerschaftlichen Engagement lebt. Daher ist die Förderung der Kunst auch als gemeinnütziger Zweck i. S. d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Alt. 1 AO verankert. Kunst beansprucht vom Staat zuvörderst Freiheit, nicht Freigiebigkeit. Allerdings konkretisieren die Erbschaftsteuererrichtlinien⁴ das Tatbestandsmerkmal, wonach der Steuerpflichtige bereit sein muss, „die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen“, in einer sehr einschränkenden Weise. Sie verweisen auf die Denkmalschutzgesetze der jeweiligen Bundesländer und führen aus, soweit das Denkmalschutzgesetz eines Landes ein Unterschutzstellen von Gegenständen der Art nach nicht vorsehe (z. B. bewegliche Gegenstände),

⁴ Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 vom 19.12.2011 HE 13.2

könne die Denkmaleigenschaft durch die Eintragung in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts erreicht werden.⁵

Bereits in einem koordinierten Ländererlass aus dem Jahre 2004⁶ ist die Tatbestandsvoraussetzung der Bereitschaft, Kunst den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen, konkretisiert worden durch einen Verweis auf die Denkmalschutzbestimmungen des jeweiligen Bundeslandes. Die geltenden Erbschaftsteuerrichtlinien übernehmen diesen Erlass, indem sie fordern, Kulturgüter, die nicht der Denkmalpflege unterstellt werden könnten, seien in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts einzutragen, um auf diese Weise „die Denkmaleigenschaft [...] zu erreichen“.⁷

Das Finanzgericht Münster ist im Urteil vom 24.09.2014⁸ diesem Erfordernis der Erbschaftsteuerrichtlinien entgegengetreten: Für die Steuerbefreiung sei es entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nicht erforderlich, „dass die tatsächliche denkmalrechtliche Unterschützstellung mittels förmlichen Bescheids“ vorliege. Nach dem Gesetzeswortlaut müsse allein „die Bereitschaft bestehen, den Schenkungsgegenstand, hier also die Kunstsammlung, den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen“. Bei der Bereitschaft handele es sich um ein subjektives Tatbestandsmerkmal, das entsprechend allgemeiner steuerrechtlicher Dogmatik der Objektivierung bedürfe. Dazu reiche eine schriftliche Mitteilung an die untere Denkmalsbehörde aus. Denn eine solche Erklärung versetze die Denkmalbehörde in den Stand, nach den jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen eine Entscheidung zu treffen, ob sie ein förmliches Verfahren einleiten wolle oder nicht.⁹

⁵ Das Berliner Denkmalschutzgesetz kennt keine Unterschützstellung von „beweglichen Denkmälern“. Das Bremer Denkmalschutzgesetz versteht unter „beweglichen Denkmälern“ nur solche, die für die bremische Geschichte von besonderer Bedeutung sind, vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 3 DschG Bremen, hierzu insgesamt *Heuer/von Cube*, Denkmalschutz ultra legem, Die Zukunft der Steuerbefreiung für Kulturgüter gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, ZEV 2008, Seite 565

⁶ Erlass betrifft Steuerbefreiung für Kulturgüter, die dem Denkmalschutz unterstellt werden und deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt vom 07.04.2004, DStR 2004, Seite 1703

⁷ Dazu kritisch: *Heuer/von Cube*, aaO, Seite 565

⁸ DStR 2015, Seite 594

⁹ FG Münster, aaO, Seite 698 m.w.N., hierzu auch: *Heuer/von Cube*, Die Schenkungsteuerfreiheit einer Kunstsammlung, Anm. zu FG Münster, DStR 2015, Seite 682

Der BFH hat nun erstmals seit 65 Jahren zu den Voraussetzungen der teilweisen und vollständigen Erbschaftsteuerfreiheit von Kunstgegenständen und Sammlungen in einem Grundsatzurteil Stellung genommen¹⁰ Der 2. Senat des BFH hat die Voraussetzungen der vollständigen Erbschaftsteuerbefreiung für Kunstwerke- und Sammlungen nochmals gelockert und die Entscheidung des Finanzgerichts Münster aufgehoben. Entgegen dem erstinstanzlichen Urteil sei eine schriftliche Mitteilung an die untere Denkmalbehörde nicht erforderlich. Wer seine Sammlung oder einzelne Kunstwerke öffentlichen Museen zu Zwecken der Forschung oder Volksbildung überlasse, bekunde damit auch die Bereitschaft als innere Tatsache, dass Kunstwerke im Sinne der Denkmalpflege fachgerecht behandelt und gepflegt würden. Mit dieser Grundsatzentscheidung des BFH leistet das höchste deutsche Finanzgericht auch einen Beitrag zur europarechtskonformen Auslegung des Erbschaftsteuerrechts. Auch in der Finanzverwaltung ist anerkannt: Kunstgegenstände können nicht nur im Inland, sondern in allen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union oder in einem Staat des europäischen Wirtschaftsraumes Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht werden. Bei beweglichen Kunstgegenständen, Bildern, Skulpturen, Grafiken etc. würde dies bedeuten, dass für sie nicht nur die 16 einzelnen Denkmalschutzgesetze der Bundesländer maßgeblich sind, sondern die höchst disparaten und davon abweichenden Regelungen innerhalb der Europäischen Union, da im Denkmalschutzrecht der strikte Grundsatz der Belegenheit gilt. Der BFH leistet so auch einen Beitrag zur Gleichheit im Belastungserfolg. Im Unterschied zu einem immobilien Kulturdenkmal weist eine bewegliche Kunstsammlung keinen festen denkmalrechtlichen Bezug zu einem Belegenheitsort auf. Ein Kunstwerk ohne historischen Ortsbezug könnte dann willkürlich dem Denkmalrecht eines beliebigen Ortes unterworfen werden, an dem es sich zu einem bestimmten Stichtag mehr oder weniger zufällig oder gewollt befunden hat. Das Gesetz spricht daher von „Denkmalpflege“ und nicht von Denkmalschutz: Denkmalpflege bezeichnet die fachbezogenen und wissenschaftlichen Maßnahmen zur Pflege und Unterhaltung von Denkmälern, Denkmalschutz die rechtlichen Anordnungen, Verfügungen und Genehmigungen im Rahmen staatlicher Eingriffsverwaltung.

¹⁰ Das Verfahren wird vom 2. Senat unter dem Az. BFH II R 56/14 geführt, im Zeitpunkt der Manuskriptabgabe lag zwar der Urteilstenor vor, noch nicht aber die veröffentlichten Urteilsgründe.

Eine Sondernorm für die Kunst sind diese Regelungen gewiss. Enthalten sie nun eine steuerliche „Verschonungssubvention“ (Zacher), die dem Gebot der Belastungsgleichheit einzelnen Steuergegenstände innerhalb des Erbschaftsteuerrechts widerspricht? Bejahendenfalls: Handelt es sich um eine Norm, mit der der Gesetzgeber das generationenübergreifende Sammeln von Kunst aus Gründen des Gemeinwohls fördern will? Oder ist die Bestimmung nur Ausdruck des Gebots, Ungleiches auch ungleich zu behandeln, das für Belastungen und Begünstigungen gleichermaßen Geltung beansprucht. Plakativ: Liegt hier ein „Privileg“¹¹ für reiche Kunstsammler und alte Familien vor, eines der vielzitierten Steuerschlupflöcher¹², die es im Namen der Steuerrechtsgerechtigkeit zu stopfen gilt?

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner ersten Entscheidung zur Erbschaftsteuer und zum Einheitswert vom 22.06.1995¹³ zu Recht die Frage gestellt, ob die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben auch dem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs entspricht. Zentrales Element der Erbanfallsteuer sei das Bereicherungsprinzip. Wenn das Erbschaftsteuerrecht die Bereicherung des Erwerbers in § 10 Abs. 1 ErbStG, mithin seinen Zuwachs an Leistungsfähigkeit, zur Bemessungsgrundlage der Steuer macht, ist der durch den Erbfall erworbene Vermögenszuwachs beim Geldvermögen identisch mit dem Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit. Dies gilt für die Kunstwerke und Sammlungen nur eingeschränkt, wenn der Erbe sich im Interesse der Allgemeinheit verpflichtet, das prinzipiell ertraglose Kunstvermögen für die Dauer von mindestens zehn Jahren Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar zu machen und den Regeln der Denkmalpflege zu unterwerfen. Hier fordert das Gebot, Ungleiches auch ungleich zu behandeln, die Verminderung der Leistungsfähigkeit beim Erben zu berücksichtigen, wenn er gemeinwohlgebundene und gemeinwohlverpflichtete Kunstgegenstände in ihrer kulturellen Bindung aufrechterhält.¹⁴ Die teilweise oder vollständige Steuerbefreiung für Kunstgegenstände durchbricht somit nicht den im Regeltatbestand verwirklichten Gedanken der Belastungsgleichheit, sondern bestätigt ihn. Es bleibt eine immerwährende Aufgabe

¹¹ So offensichtlich *Boll*, Die Kunst als Instrument schenkungssteuerrechtlicher Gestaltung, DStR 2016, Seite 1137 ff.

¹² So *Lindenau*, Steuersparmodell Kunstsammlungen, ZErB 2015, Seite 245

¹³ BVerfG, NJW 1995, S. 2624.

¹⁴ So auch der Beschluss des 2. Senats, BVerfG vom 22.06.1995 zum unternehmerischen Vermögen, NJW 1995, S. 2625.

im Sinne der Vorgaben *Klaus Vogels*, dass „nahezu unaufknüpfbare Netz“ zwischen gerechter Lastenverteilung und Verschonungssubvention in jedem Einzelfall aufzulösen.

§ 19 Die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer

Sebastian Heinrichs

1. Forschungsprojekt zur Grunderwerbsteuer

Zwei Eigenschaften konnte ich bei allen Mitarbeitern des Instituts feststellen und haben mich stets beeindruckt: zum einen die leidenschaftliche Neugierde, mit der sich in bis dahin neue Themenfelder gestürzt wird (spezifisch für Heidelberg mit einem „lebendigen Geist“); und zum anderen auch der Blick für das große Ganze verbunden mit dem Wunsch, alles Neue in ein Gesamtgefüge einzuordnen, um so Leitlinien des Rechts zu erkennen.

Exemplarisch hierfür steht ein Forschungsprojekt mit Prof. *Reimer* zu Fragen der Zusammenlegung von katholischen Kirchengemeinden und die Behandlung dieser Zusammenlegungen im Recht der Grunderwerbsteuer. Hierfür mussten zunächst die Vorgaben des kanonischen Rechts zur Zusammenlegung von Gemeinden beachtet werden, aber auch die kirchentypische Besonderheit von eigenständigen Vermögensmassen (etwa eine Kirchenstiftung, ein Fonds oder eine Pfründe)¹, die von der Kirchengemeinde abgesondert und lediglich von Organen der Kirchengemeinde mitverwaltet sind. Schließlich waren die Zusammenlegungen nach diesen außersteuerlichen Vorgaben unter der grunderwerbsteuerlichen Anforderungen des Rechtsträgerwechsels zu beleuchten, der Belastungsgrund dieser besonderen Verkehrsteuer ist.

Für diesen Beitrag sollen zwei Fragen aus dem grunderwerbsteuerlichen Bereich näher beleuchtet werden, die auch im Forschungsprojekt eine Rolle gespielt haben: Die erste Frage ist, ob aus dem Einzelsteuerbegriff der „Verkehrsteuer“ des Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG auch Vorgaben für die inhaltliche Ausgestaltung der Grunderwerbsteuer gezogen werden können. Gerade in dieser Frage haben Mitarbeiter des Instituts (und deren Schüler)

¹ Grundlegend LG Düsseldorf v. 23.4.1981, Az. 19 T 29/81, KirchE 18, S. 481, für katholische Pfarrfonds und sog. Fabrikfonds.

viel zur Herausbildung einer überzeugenden, heute herrschenden Meinung beigetragen. Die zweite Frage schließlich bezieht sich auf die Ausgestaltung der Steuer und untersucht, inwieweit dem geltenden Grunderwerbsteuerrecht tatsächlich die Besteuerung von Verkehrsvorgängen gelingt.

2. Einzelsteuerbegriff der Finanzverfassung

Die Grunderwerbsteuer fällt in der bundesstaatlichen Finanzverfassung unter den Typus der Verkehrsteuern (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG). Rechtstechnisch versucht das Grunderwerbsteuerrecht, diesen Verkehrscharakter durch die Anknüpfung der Steuerbarkeit an einen Rechtsträgerwechsel zu verwirklichen (§ 1 GrEStG). Der Bezug auf die Kompetenznorm der Finanzverfassung wird im Schrifttum oftmals hergestellt, wenn der Tatbestand des § 1 GrEStG als überschießend empfunden wird und nach Ansicht des jeweiligen Verfassers der Charakter der Grunderwerbsteuer entfällt.² Im Schrifttum der Gegenwart wird der Verweis oft als Argument gebraucht, das eine rechtspolitisch gewünschte Ansicht verfassungsrechtlich auflädt.

Angesprochen wird damit ein alter Diskurs des Finanzverfassungsrechts³, in dem ursprünglich als Extremposition vertreten wurde, dass mit der Schaffung des Grundgesetzes die wesentlichen Grundzüge des 1949 geltenden Steuerrechts zum Verfassungsrecht erhoben und damit konserviert wurden⁴. Nach der heute herrschenden Auffassung⁵ stellen die Einzelsteuerbezeichnungen einen verfassungsrechtlich eigenständigen Verweis auf

² In jüngerer Zeit gegen den Vorschlag, Grunderwerbsteuer auch bei Anteilsvereinigungen von grundbesitzenden Gesellschaften unter 95% zu erheben, explizit mit Bezug auf die Finanzverfassung etwa *Schanko*, UVR 2016, S. 16 (18).

³ *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz (1973), S. 64; *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung (1997), S. 184 ff.; *Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts (1999), Rz. 519, 578; *Reimer*, FS P. Kirchhof Bd. II (2013), S. 1477 (1487).

⁴ Nach *Wacke*, Finanzwesen der Bundesrepublik (1950), S. 64, sind die bisherigen Steuern in Bestand, Charakter und Relation zueinander durch die Bezugnahme im Grundgesetz auf die Ebene des Verfassungsrechts erhoben; *Wacke*, DÖV 1955, S. 577 (579): „Das bisherige Steuersystem [ist] verfassungskräftig festgelegt“. Nach *Waldhoff*, FS Spindler (2011), S. 853 (875) ist die Meinung *Wackes* mittlerweile als Irrweg erkannt worden.

⁵ *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung (1997), S. 187; *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz (1973), S. 64.

historisch bestimmte Steuertypen dar, die mit gebotener Vorsicht angesichts der großen Unschärfe der Begriffe die äußersten Grenzen darstellen, die überschritten werden, wenn die Essentialien der jeweiligen Steuer geändert werden.

Dies dürfte im geltenden Recht der Grunderwerbsteuer mit der im Grundsatz jedenfalls noch zivilistischen Betrachtung des Rechtsträgerwechsels nicht erfüllt sein. Das Leitbild der Grunderwerbsteuer ist noch immer der unmittelbare Übergang des Eigentums an einem Grundstück. Die weiteren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG stellen den Versuch dar, weitere (mit dem unmittelbaren Erwerb vergleichbare) Fälle wie dem Erwerb von mindestens 95% der Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften zu erfassen.

3. Verwirklichung einer Verkehrsbesteuerung

Diese formelle Anknüpfung an den Rechtsträgerwechsel schießt aber in Randbereichen über den Charakter einer Verkehrsteuer hinaus. Von Verfassungs wegen, aber auch zur Wahrung der inneren Systematik musste der Gesetzgeber daher (insbesondere in §§ 3-6a GrEStG, aber auch an anderer Stelle) Korrekturen vornehmen.

a. Rückausnahmen bei Umstrukturierungen nach den Befreiungsvorschriften

Eine zivilistische Betrachtung geht insbesondere dann zu weit, wenn es zu Umstrukturierungen innerhalb eines geschlossenen Systems kommt. Das gilt etwa für Konzerne, in denen etwa nur eine Konzerngesellschaft umgehängt wird und der Konzernmutter das Grundstück unverändert Grunderwerbsteuerlich zugeordnet bleibt. Rückausnahmen sind nicht nur „aus Gründen des Gemeinwohls“ zu fördern, damit Unternehmen „flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können“⁶. Hier soll die 2010 eingeführte Konzernklausel nach § 6a GrEStG Abhilfe schaffen und den Durchblick durch (grundbesitzende) Gesellschaften, bei denen etwa nach § 1 Abs. 3 GrEStG auch mittelbare Veränderungen im Gesellschafterbestand steuerauslösend sind, auch für den Steuerpflichtigen entlastend

⁶ Alle Zitate aus den Ausführungen zu § 6a GrEStG in BT-Drs. 17/147.

vornehmen. Diese Befreiung steht aber nicht im freien Belieben des Gesetzgebers⁷, sondern verwirklicht (nur) den Charakter als Verkehrsteuer: Wenn die Grunderwerbsteuer eine (auch mittelbare Veränderungen im Steuertatbestand berücksichtigende) Verkehrsteuer sein soll, entfällt bei unveränderter Zuordnung zum Bezugssubjekt die Rechtfertigung für die Erhebung einer Verkehrsteuer.

Die Regelungstechnik des ausufernden Grundtatbestands mit anschließender Reparatur begegnet zahlreichen Problemen:

- Der Tatbestand des § 6a GrEStG schafft nicht für alle Fälle der unveränderten grunderwerbsteuerlichen Zuordnung zu einer Konzernspitze eine Entlastung.
- Das unabgestimmte Nebeneinander systematisch zusammengehöriger, jedenfalls partiell gleichgerichteter Befreiungstatbestände⁸ geht mit Inkongruenzen einher, die die Gefahr bergen, dass die Begünstigung für Umstrukturierungen von Zufälligkeiten abhängt⁹: So können Kirchengemeinden sich etwa bei der Zusammenlegung von Grundstücken auf § 4 Nr. 1 GrEStG berufen, wenn mit dem Grundstück auch Aufgaben übergehen. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu Privaten nimmt § 4 Nr. 1 GrEStG seit 1999 Grundstücke von der besonderen sachlichen Steuerbefreiung aus, die überwiegend einem Betrieb gewerblicher Arbeit dienen. Durch die elf Jahre später eingeführte Konzernklausel aber zieht der private am öffentlich-rechtlichen Sektor wieder vorbei, ohne dass dies bei der Rückausnahme nach § 4 Nr. 1 GrEStG berücksichtigt würde.
- Schließlich gerät die Regelungstechnik des überschießenden Grundtatbestandes mit anschließenden Rückausnahmen auch aus europarechtlicher Sicht unter Druck: Es wird diskutiert, ob die einzelnen Rückausnahmen europarechtswidrige Beihilfen im Sinne des Art. 107 AEUV darstellen. Aus diesem Grund hat der zweite Senat des BFH das Bundesfinanzministerium zur Stellungnahme aufgefordert.¹⁰ Bei zutreffender Betrachtung handelt es sich aber bei § 6a GrEStG nicht um eine selektive Begünstigung, sondern um eine bereits im System des

⁷ Wie hier auch *Herzig/Bohn*, DStR 2009, S. S. 2341 (2343, 2347).

⁸ *Viskorf*, Boruttau, GrEStG Kommentar, 18. Aufl. (2016), § 6a Rn. 10, sieht einen Gleichlauf mit § 4 GrEStG und hielte die Konzernklausel dort für besser verortet.

⁹ BT-Drs. 17/147.

¹⁰ BFH v. 25.11.2015, Az. II R 36/14, in BFH/NV 2016, S. 239.

Grunderwerbsteuerrechts angelegte Präzisierung des Belastungsgrunds. Die europäische Beihilfenrechtsprechung zwingt damit die deutsche Steuerdogmatik zur Vergegenwärtigung dessen, was der Belastungsgrund bei der Grunderwerbsteuer ist, nämlich das tatsächliche Vorliegen einer Verkehrsvorgangs.

b. Rückausnahmen bei Umstrukturierungen schon im Rahmen des § 1 GrEStG

Idealerweise werden daher zur Verwirklichung des Verkehrsteuercharakters schon im Rahmen der Grundtatbestands Sachverhalte ausgeschieden, die keine Verkehrsvorgänge sind. Dies gilt insbesondere dann, wenn der ultimativ wirtschaftliche Berechtigte sich nicht verändert.

Ein Beispiel für diese Herangehensweise findet sich in einer BFH-Entscheidung zu § 1 Abs. 2a GrEStG aus dem Jahr 2013¹¹: In dieser Entscheidung konnte der BFH nicht mit dem Rückgriff auf das Zivilrecht bestimmen, was eine mittelbare Änderung im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft sein soll. Von daher bestimmt er diesen Begriff autonom für die Grunderwerbsteuer und verlangt eine Änderung in der Person des letztlich Berichtigten, des „ultimate owner“¹². Im Ergebnis werden daher Umstrukturierungen oberhalb der unmittelbaren Beteiligungsebene aus dem Grundtatbestand ausgenommen, solange nur das Grundstück letztendlich dem gleichen Individuum zugeordnet bleibt.

Wenngleich diese BFH-Rechtsprechung eine gesetzgeberische Gegenreaktion (§ 1 Abs. 2a S. 2 ff. GrEStG in der Fassung des StÄndG 2015) ausgelöst hat, ist sie doch ein Hinweis darauf, dass eine – systematisch gebotene – Rückbesinnung auf den Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer jedenfalls durch die Rechtsprechung stattfindet.

¹¹ BFH v. 24.4.2013, Az. II R 17/10, in DStR 2013, S. 1280.

¹² Begriff nach Scheifele/Müller, DStR 2013, S. 1805 (1808).

§ 20 Steuerrechtfertigung und internationales Steuerrecht

Gerd Morgenthaler

Der Systematisierung und verfassungskonformen Ausgestaltung des Steuerrechts widmet sich das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht seit seiner Gründung vor 50 Jahren. Es stellt sich damit stets von Neuem einer „immerwährende(n) Erneuerungsaufgabe, die nur bewältigt wird, wer auf verlässliche und beständige Grundsätze des Rechts bauen kann“¹. In diesem Sinne hatte sich bereits der Institutsgründer und Pionier *Klaus Vogel* um Fundierung jenseits positivistischer Begriffsakrobatik bemüht, wobei ihm – sicher auch angesichts der von ihm erkannten Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für die internationale Zusammenarbeit² – in besonderer Weise die wissenschaftliche Durchdringung und Fortbildung des internationalen Steuerrechts am Herzen lag.³

Dieses Rechtsgebiet, welches alle steuerlichen Rechtsvorschriften umfasst, die sich speziell auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen, wurde traditionell – und wird zum Teil bis heute – recht vordergründig als mehr oder weniger unverbundenes Nebeneinander nationaler Steuergesetze und völkerrechtlicher Abkommensbestimmungen verstanden. Darüber hinaus messen die Vertreter dieser (somit im doppelten Sinn) „dualistischen“

¹ Vgl. das Vorwort in: Leitgedanken des Rechts. *Paul Kirchhof* zum 70. Geburtstag. Bd. I: Staat und Verfassung, hrsg. v. *H. Kube/R. Mellinshoff/G. Morgenthaler/U. Palm/T. Puhl/C. Seiler*, 2013, S. VII.

² *K. Vogel*, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für die internationale Zusammenarbeit. Ein Diskussionsbeitrag zu einer Frage der Staatstheorie sowie des geltenden deutschen Staatsrechts, 1964.

³ Siehe insb. *K. Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm. Eine Untersuchung über die Grundfragen des so genannten internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts, 1965; *ders.*, DBA – Doppelbesteuerungsabkommen. Das OECD-Musterabkommen und die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar, 1983 (inzwischen als *K. Vogel/M. Lehner* in 6. Aufl. 2015); *ders.* (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 1985.

Theorie dem im Einkommensteuergesetz (EStG) vorgefundenen Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht grundlegende und damit systembildende Bedeutung bei:⁴ Bekanntlich unterscheidet das EStG zwischen den natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 1 EStG: sog. Steuerinländer) und den natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 4 EStG: sog. Steuerausländer). Während erstere gemäß dem Welteinkommensprinzip grundsätzlich mit allen Einkünften aus einer der sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG) der Einkommensteuer unterliegen (sog. unbeschränkte Steuerpflicht), gleichgültig ob diese Einkünfte ihre „Quelle“ oder ihren „Ursprung“ im Inland oder im Ausland haben, werden letztere nur insoweit zur deutschen Einkommensbesteuerung herangezogen, als sie inländische Einkünfte (im Sinne des § 49 EStG) haben. Nach verbreiteter Auffassung⁵ knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht am Steuersubjekt an, die beschränkte hingegen am Besteuerungsgegenstand. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht werde besteuert, weil der Einkommensbezieher in Deutschland einen Schwerpunkt seiner Lebensführung habe; bei der beschränkten Steuerpflicht entstehe der Steueranspruch, weil aus dem Inland Einkünfte bezogen würden, die mit der inländischen Volkswirtschaft so eng verknüpft seien, dass die Bundesrepublik als „Staat der Quelle“ und unter dem Gesichtspunkt einer gerechten Verteilung der Steuerlast auf ihre Besteuerung nicht verzichten könne.⁶

Eine derart gespaltene Begründung des Besteuerungsanspruchs konnte und kann jedoch nicht überzeugen. Aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht wurde schon früh darauf hingewiesen,⁷ dass nur eine einheitliche An-

⁴ Näher dazu G. Morgenthaler, Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts (1992) (zugleich Diss. Heidelberg 1990/91), 32 ff.

⁵ So ursprünglich insb. H. Debatin, Die beschränkte Steuerpflicht bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, BB 1960, 1015; ähnlich BFHE 68, 340 (343).

⁶ H. Debatin, Die Bestimmung der Einkunftsart bei der beschränkten Steuerpflicht, DB 1961, 785; zum heutigen Diskussionsstand siehe z.B. Th. Stapperfend, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, 21. Aufl. (2006) (Stand April 2016), Vorb. zu §§ 1, 1a Rn. 1; ausführlich M. Lehner/C. Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Lbl. (Stand Mai 2016), § 1 Rn. A 12, A 23 ff.

⁷ In der Sache bereits in diese Richtungweisend G. v. Schanz, Zur Frage der Steuerpflicht, FinArch 9 (1892), 1 ff. (Besteuerung nach der „wirtschaftlichen Zugehörigkeit“) und dann auch das Völkerbundgutachten der Finanzwissenschaftler G. Bruins, L. Einaudi,

knüpfung die widerspruchsfreie Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts ermöglicht, wobei gleichzeitig empfohlen wurde, insofern auf den Ursprung der Einkünfte abzustellen: Demnach soll jeder Staat Steuerpflichtige von vornherein nur insoweit zur Einkommensbesteuerung heranziehen, als deren Einkünfte ihren Ursprung im betreffenden Land haben, und darüber hinaus zur Wahrung des Leistungsfähigkeitsprinzips die existenzsichernden Aufwendungen anteilig berücksichtigen.⁸ Wesentlich ist hierbei, dass der „Ursprungsstaat“ im Sinne dieser „Ursprungstheorie“ nicht zwingend mit dem rein formal ermittelten „Quellenstaat“ der dualistischen Theorie identisch ist. Der Ursprungsbegriff wird vielmehr materiell als Ort der Erarbeitung und Erwirtschaftung definiert,⁹ wodurch er den staatlichen Steueranspruch unmittelbar mit dem staatlichen Wertschöpfungsbeitrag verknüpft: je mehr ein Staat durch eine funktionierende Rechtsordnung und Infrastruktur in die eigenen „Standortbedingungen“ investiert, desto höher sein legitimer Steuerertrag.

Klaus Vogel übernahm diesen Ansatz, vollzog aber zwei weitere gedankliche Schritte: Zunächst stellte er die Ursprungstheorie in einen größeren Zusammenhang, indem er die steuertheoretische „Vorfrage“ aufwarf, welcher Staat sinnvollerweise das Besteuerungsrecht haben sollte.¹⁰ Sodann verstand er jene Theorie nicht nur als steuerpolitisches Postulat (*de lege ferenda*), sondern als auslegungsleitendes Fundament des internationalen Steuerrechts (*de lege lata*). Seiner Ansicht nach sind bei der Beantwortung dieser Vorfrage und somit bei der Fortbildung des internationalen Steuerrechts die Gesichtspunkte der wirtschaftlichen Effizienz und der individu-

E. Seligman und *J. Stamp*, vgl. League of Nations, Economic and Financial Commission. Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee. Doc. E.F.S. 73 F. 19 (1923), 42 ff.

⁸ Später vor allem *H. W. Endriss*, Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip? Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie der internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlagerung bei ausschließlicher Anwendung des Ursprungsprinzips (1966), passim.

⁹ *H. W. Endriss*, Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip? Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie der internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlagerung bei ausschließlicher Anwendung des Ursprungsprinzips (1966), 29.

¹⁰ *K. Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage. Zugleich zur heimlichen Steuerrevolte und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, *Der Staat* 1986, 481 ff.

ellen sowie zwischenstaatlichen Gerechtigkeit zu berücksichtigen. Steuerpolitisch ließen sich drei Gruppen von Argumenten unterscheiden:¹¹ allokatonspolitische Argumente, die sich aus den unterschiedlichen wirtschaftlichen Wirkungen einschlägiger steuerrechtlicher Vorschriften ergeben; verteilungspolitische Argumente, die aus einer Bewertung der durch jene Gesetze bewirkten Aufteilung von Steueraufkommen unter den Staaten und Steuerlasten unter den Bürgern nach Gesichtspunkten austeilender Gerechtigkeit folgen; und finanzausgleichspolitische Argumente, die sich auf die bewirkte Aufteilung des Steueraufkommens unter dem Gesichtspunkt des Bedarfs der beteiligten Staaten beziehen. „Alle drei Gruppen von Argumenten fließen zu dem zusammen, was wir Juristen die Gerechtigkeit der zu beurteilenden Regelung nennen. Aber es dient der Klarheit des Gedankens, jene drei Aspekte auseinanderzuhalten.“

Tatsächlich wirkt es grundsätzlich (verteilungs- und finanzausgleichspolitisch) gerecht und gleichzeitig (allokatonspolitisch) wettbewerbsneutral, wenn gemäß dem Ursprungsprinzip alle Personen in den Staaten, mit denen sie in Berührung stehen, Einkommensteuer nach Maßgabe der von diesen Staaten bereitgestellten Rahmenbedingungen zahlen. Ebenso läßt es sich nachweisen, dass die legislative Ausgestaltung des internationalen Einkommensteuerrechts trotz der „technischen“ Aufspaltung in nationale Steuergesetze und völkerrechtliche Abkommensbestimmungen und trotz des positivistischen Grundverständnisses der dualistischen Theorie im Wesentlichen durchaus den Forderungen der Ursprungstheorie gefolgt ist – allerdings nicht in Reinform, sondern ergänzt durch einen weiteren normkonzipierenden Grundgedanken: das „Ersetzungsprinzip“.¹² Diese Modifikation ist erforderlich, weil sich in der Realität der heterogenen Steuersysteme und fiskalpolitischen Strategien weltweit nicht alle Staaten ausschließlich am Ursprungsprinzip (kombiniert mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip) orientieren. Bekanntlich befreien insbesondere sog. Steueroasen bestimmte Einkünfte bewusst von der Einkommensbesteuerung, um Investitionen anzulocken. Anderen Staaten erscheinen solche Besteuerungslücken angesichts des Ursprungsprinzips als illegitim, die durch sie ausgelösten Investitionen stellen sich aus ihrer Sicht als Kapitalflucht dar.

¹¹ K. Vogel, Die Besteuerung von Auslandseinkünften. Prinzipien und Praxis, in: K. Vogel (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts (1985), 21 f.

¹² Zum Postulat eines solchen Prinzips siehe ausführlich G. Morgenthaler, Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts, 1992 (zugleich Diss. Heidelberg 1990/91), 94 ff.

Um die gestörte steuerliche Standortneutralität (allokationspolitisches Argument) wiederherzustellen, „ersetzen“ sie die im Ursprungsstaat fehlende Steuerlast im Wege unilateraler Maßnahmen: So sind z.B. das u.a. in der Anrechnungsmethode zum Ausdruck kommende Welteinkommensprinzip (§ 1 Abs. 1 und § 2 Abs. 1 i.V.m. § 34c und § 34d EStG) und die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) „ursprungstheoretisch“ zu erklären.¹³

Halten wir fest: Die von *Klaus Vogel* aufgeworfene „Vorfrage“ nach der Rechtfertigung der Steuern lenkt den Blick auf die allokatons-, verteilungs- und finanzausgleichspolitischen Dimensionen des internationalen Steuerrechts, weil dieses letztlich nur als integraler Bestandteil einer gerechten und effizienten Rechtsordnung dauerhaft Akzeptanz finden wird. Das historisch gewachsene Ensemble nationaler Steuergesetze und völkerrechtlicher Abkommensbestimmungen erhält so in den drei Leitgedanken des Leistungsfähigkeitsprinzips, des Ursprungsprinzips und des Ersetzungsprinzips eine Fundierung, welche die Oberfläche der gesetzestechnischen Einkleidung durchbricht und sowohl für die legislative Ausgestaltung als auch für die judikative Interpretation¹⁴ ebenso überzeugende wie verlässliche Maßstäbe bietet.

¹³ Vgl. *G. Morgenthaler*, Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts (1992) (zugleich Diss. Heidelberg 1990/91), 108; *ders.*, Steueroasen und deutsche Hinzurechnungsbesteuerung. Zur Deutung der §§ 7 ff. AStG, IStR 2000, 289 ff.

¹⁴ Als weiteres Beispiel sei die Deutung der sog. isolierenden Betrachtungsweise genannt: siehe *G. Morgenthaler*, Die „isolierende Betrachtungsweise“ im internationalen Einkommensteuerrecht, in: *H. Baumhoff/R. Dücker/S. Köhler* (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Festschrift für *Norbert Krawitz* (2010), 275 ff.

§ 21 Steuergerechtigkeit im internationalen Rahmen

Benjamin Straßburger

Steuergerechtigkeit¹ ist ein Unterfall sowohl der *iustitia commutativa* als auch der *iustitia distributiva*.² Als Unterfall der *iustitia commutativa* zielt sie auf eine gerechte Aufteilung des Steuersubstrats zwischen den Staaten (sog. „horizontale“ oder „interstaatliche“ Steuergerechtigkeit), als Unterfall der *iustitia distributiva* auf eine gerechte Austeilung der Steuerlast unter den Steuerbürgern (sog. „vertikale“ oder „interpersonale“ Steuergerechtigkeit).³ Hinsichtlich beider Anliegen gilt, dass Gerechtigkeit Regelmäßigkeit verlangt.⁴ Denn wo es an Regelmäßigkeit mangelt, herrscht Willkür und Willkür schließt Gerechtigkeit aus.⁵ Wie der Anspruch einer prinzipienorientierten Besteuerung⁶ auch unter den Bedingungen einer zunehmend europäisierten und globalisierten Lebens- und Rechtswirklichkeit eingelöst werden kann, erweist sich vor diesem Hintergrund als eine der zentralen Zukunftsfragen des Steuerrechts.

Auf dem Gebiet der Ertragsbesteuerung besteht die Herausforderung zuvörderst darin, die verschiedenen Maximen horizontaler und vertikaler

¹ Allgemein zum Begriff *K. Vogel*, Steuerrechtswissenschaft als Steuergerechtigkeitswissenschaft, JZ 1993, 1121.

² Vgl. *E. Reimer*, Die sieben Stufen der Steuerrechtspflichten, in: B. Gehlen/F. Schorkopf (Hrsg.), Demokratie und Wirtschaft, 2013, 113 (128, 135).

³ Vgl. statt vieler *K. Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: ders., Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, DStJG Band 8, 1985, 3 (17 ff.); *M. Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, (2014), 44 ff.; *M. Elicker*, in: Blümich EStG - KStG - GewStG, LBl. 131. Egl. 2016, Vorbemerkungen zu § 1 AStG Rn. 18 ff. m.w.N.

⁴ Zur Regelmäßigkeit als Gerechtigkeitskriterium siehe etwa *H. Henkel*, Einführung in die Rechtsphilosophie, 2. Auflage (1977), 401 f.

⁵ *H. Henkel*, Einführung in die Rechtsphilosophie, 2. Auflage (1977), 402. Zum Erfordernis der „Systemgerechtigkeit“ des Steuerzugriffs vgl. *P. Kirchhof*, Steuergleichheit, StuW 1984, 297 (301).

⁶ Zu diesem Anspruch und seiner gedanklichen Fundierung im Gerechtigkeitspostulat vgl. *P. Kirchhof*, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, StuW 1996, 3 (4) sowie *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage (2012), 256 ff.

Steuergerechtigkeit dergestalt aufeinander abzustimmen, dass beide Gerechtigkeitserwartungen möglichst optimal erfüllt werden. Als folgenreich erweist sich in diesem Zusammenhang, dass die Fundamentalprinzipien interstaatlicher und interpersonaler Steuergerechtigkeit, namentlich das Nutzen- und das Leistungsfähigkeitsprinzip, auf je unterschiedlichen Steuererrechtfertigungslehren fußen. So findet das Leistungsfähigkeitsprinzip⁷, das sich weltweit als Kriterium einer gerechten steuerlichen Lastenausteilung durchgesetzt hat,⁸ seine ideengeschichtliche Grundlage in der sog. „Opfertheorie“: Ausgehend von einem Verständnis des Staates als „große[m], alle die kleinen Individuen umfassende[n] Individuum“⁹, setzte sich zu Beginn des 19. Jahrhunderts der Gedanke des „gleichen proportionalen Opfers“ durch. Gemäß diesem Gedanken war die Steuer angesichts der Gleichheit der Untertanen vor dem Souverän so zu bemessen, dass bei allen Bürgern das Verhältnis der steuerbedingten Einbuße an Genusspotential zur verbleibenden Genussmöglichkeit dasselbe war.¹⁰ Die komplementäre Frage nach der richtigen Aufteilung des Steuersubstrats zwischen den verschiedenen Staaten beantwortete der opfertheoretische Ansatz mit solch schneidender Eindeutigkeit, dass sie sich gewissermaßen erübrigte: Jedes Individuum hatte exklusiv demjenigen „*Makroanthropos*“¹¹ zu opfern, in den es eingegliedert war. Eine Teilung des Opfers zwischen verschiedenen Souveränen erschien schlechthin undenkbar.¹²

⁷ Eingehend zu Genese, Inhalt und Ratio des Leistungsfähigkeitsprinzips *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983). Spezifisch zur freiheitsschützenden Dimension *R. Mußgnug*, Verfassungsrechtlicher und gesetzlicher Schutz vor konfiskatorischen Steuern, JZ 1991, 993 (995 f.).

⁸ *J. Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Auflage (2015), § 3 Rn. 41 m.w.N.

⁹ *A. Müller*, Die Elemente der Staatskunst, in: O. Spann (Hrsg.), Die Herdflamme, Sammlung der gesellschafts-wissenschaftlichen Grundwerke aller Zeiten und Völker, 1. Band (1922), Neunte Vorlesung, 172 (182).

¹⁰ Vgl. *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983), 24 f.; *E. Reimer*, Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, in: B. Gehlen/F. Schorkopf (Hrsg.), Demokratie und Wirtschaft, 2013, 113 (129) weist darauf hin, dass der Gedanke des gleichen proportionalen Opfers der Opfertheorie keineswegs inhärent ist, deren Ansatz sich zu den Maßstäben einer gerechten Lastenausteilung vielmehr grundsätzlich indifferent verhält. Alternativ ließe sich die Opfertheorie etwa auch in Richtung „gleiches absolutes Opfer“ (Kopfsteuer) oder „gleiches marginales Opfer“ (Opferminimumprinzip) konkretisieren.

¹¹ Zum Begriff vgl. *A. Hold-Ferneck*, Übermensch (1926), 68.

¹² Vgl. *Vogel*, FS Klein (1994), 361 (366) m.w.N.

Dies änderte sich in dem Maße, in dem der organischen Staatslehre¹³ der ideengeschichtliche Boden entzogen wurde. Die Annahme, der Einzelne habe dem Staat als einer höherwertigen, nahezu gottgleichen Einheit zu opfern, lässt sich mit dem Menschenbild, wie es in der „Allgemeinen Erklärung der Menschenrechte“ der Vereinten Nationen zum Ausdruck gelangt, nicht in Einklang bringen. So ist es nur konsequent, dass die Steuer heute nicht mehr mit der Herrschaftsunterworfenheit des Einzelnen gerechtfertigt wird, sondern als abstrakte Gegenleistung für die Gesamtheit der ihm zugutekommenden staatlichen Leistungen (sog. „Globaläquivalenz“).¹⁴ Die Frage nach zwischenstaatlicher Steuergerechtigkeit rückt damit in ein neues Licht. Denn wenn sich die Steuer als abstrakte Gegenleistung für die Inanspruchnahme öffentlicher Güter rechtfertigt, dann erscheint eine nutzenorientierte Aufteilung von Steuersubstrat nicht nur denkbar, sondern sogar geboten, sofern das Steuersubjekt an den öffentlichen Gütern verschiedener Staaten partizipiert.

Zum Leistungsfähigkeitsprinzip steht die globaläquivalente Steuerrechtfertigung in einem ambivalenten Verhältnis. Seinen Status als Fundamentalprinzip interpersonaler Steuergerechtigkeit zieht sie nicht in Zweifel.¹⁵ Vielmehr wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch den Gedanken der globaläquivalenten Steuerrechtfertigung in bestimmter Hinsicht sogar effektuiert. Indem der Äquivalenzgedanke in Gestalt des Nutzenprinzips einen Maßstab für die zwischenstaatliche Aufteilung des Steuersubstrats postuliert, leitet er nämlich eine über das völkergewohnheitsrechtliche „genuine link“-Erfordernis¹⁶ hinausgehende Koordinierung der Besteuerungszuständigkeiten an,¹⁷ ohne die in Fällen grenzüberschreitender wirtschaftlicher

¹³ Zur Betrachtung des Staates als Organismus vgl. etwa *E.-W. Böckenförde*, *Der Staat als Organismus*, in: ders., *Recht, Staat, Freiheit* (2006), 263.

¹⁴ *K. Vogel*, *Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage*, *Der Staat* 25 (1986), 481 (516 ff.); m.w.N. Grundlegend *E. Reimer*, *Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung*, in: B. Gehlen/F. Schorkopf (Hrsg.), *Demokratie und Wirtschaft* (2013), 113, der zwischen der „negativen“, der „funktionalen“, der „legitimatorischen“, der „distributiven“, der „gubernativen“, der „vertikalen“ und der „internationalen“ Steuerrechtfertigung differenziert.

¹⁵ Ebenso *M. Elicker*, in: Blümich *ESTG - KStG - GewStG*, LBl. 131. Egl. 2016, *Vorbemerkungen zu § 1 AStG* Rn. 20.

¹⁶ Siehe dazu *M. Valta*, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe* (2014), 46 f.

¹⁷ Eingehend zu den Problemen der Operationalisierung des Nutzenprinzips im Kontext der zwischenstaatlichen Aufteilung des Steuersubstrats *W. Schön*, *International Tax*

Betätigung eine ungemilderte internationale Mehrfachbesteuerung programmiert wäre. Allerdings begrenzt die am Nutzenprinzip orientierte Aufteilung der Besteuerungszuständigkeiten zugleich die Verantwortung der Staaten für die Korrektur solcher leistungsfähigkeitswidriger Besteuerungsergebnisse, die ihren Grund bei wertender Betrachtung im Fiskalzugriff einer anderen Besteuerungsgewalt finden. In diesem Sinne, d.h. vermittelt der verantwortungslimitierenden Dimension des auf interstaatliche Steuergerechtigkeit angelegten Nutzenprinzips, kann die globaläquivalente Steuerrechtferkung in Einschränkungen des Leistungsfähigkeitsprinzips einmünden.¹⁸

Im Kontext des Unionsrechts gilt Ähnliches mit Blick auf das Binnenmarktprinzip: In seiner Leitentscheidung „Marks & Spencer“¹⁹ erkannte der EuGH die Wahrung einer ausgewogenen, am Äquivalenzgedanken orientierten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als ein zwingendes Allgemeininteresse an, das grundsätzlich geeignet sei, Beschränkungen der binnenmarktfinalen EU-Grundfreiheiten²⁰ zu rechtfertigen.²¹ Das Verhältnis von Binnenmarktziel, zwischenstaatlicher Steuergerechtigkeit und interpersonaler Steuergerechtigkeit ist damit jedoch keineswegs abschließend geklärt. Insbesondere die Frage, welche Bedeutung dem auf interpersonale Steuergerechtigkeit ausgerichteten Leistungsfähigkeitsprinzip im Rahmen der Grundfreiheitsprüfung beizumessen ist, wurde bislang allenfalls in Ansätzen erforscht.²²

Eingedenk des Umstands, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip in den meisten Mitgliedstaaten der EU zumindest als bereichsspezifische Ausprägung

Coordination for a Second-Best World (Part I), *World Tax Journal* 1 (2009), 67 (75 ff.); Vgl. auch die Stellungnahme von *M. Valta*, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe* (2014), 48 ff.

¹⁸ Vgl. *H. Schaumburg*, FS Tipke (1995), 125 (127 f.); *J. Hey*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Auflage (2015), § 3 Rn. 45.

¹⁹ EuGH, Slg. 2005, I-10837.

²⁰ Zum Verhältnis von Binnenmarkt und EU-Grundfreiheiten vgl. *E. Reimer*, in: *H. Schaumburg/J. Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 7.2 m.w.N.

²¹ Siehe dazu etwa *H. Kube*, Grundprinzipien der Steuer-Rechtsprechung des EuGH, in: *D. Steinhauß* (Hrsg.), *Ergänzbare Lexikon des Rechts*, Eintrag 6/675, 9; *J. Englisch*, in: *H. Schaumburg/J. Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 7.224 ff.

²² Siehe aber *C. Bardini*, *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, *Intertax* 2010, 2.

des Allgemeinen Gleichheitssatzes verfassungsrechtlich verankert ist,²³ liegt es durchaus nicht fern, den EU-primärrechtlich in Art. 20 GRC normierten Allgemeinen Gleichheitssatz analog zu deuten. Qualifiziert man die Unionsgrundrechte ferner – mit dem EuGH – als Schranken-Schranken der Grundfreiheiten,²⁴ so wäre das Leistungsfähigkeitsprinzip den Garantien der Art. 34 f., 45, 49, 56 und 63 AEUV im Ergebnis schutzverstärkend zur Seite gestellt. Dies wiederum würde die vom Gerichtshof bislang unbeantwortete Folgefrage auf, ob sich das Anliegen einer ausgewogenen Aufteilung des Steuersubstrats zwischen den Mitgliedstaaten auch dann gegen das binnenmarktinduzierte Interesse an teilmarktbezogener Wettbewerbsgleichheit²⁵ durchzusetzen vermag, wenn die jeweilige grundfreiheitsbeschränkende Maßnahme zu einer leistungsfähigkeitswidrigen Besteuerung führt und damit zugleich dem Anliegen interpersonaler Steuergerechtigkeit zuwiderläuft.

Die vorstehend nur in Ansätzen aufgezeigten Problemkreise offenbaren, dass die Sicherstellung einer prinzipienorientierten Besteuerung im Zusammenwirken von nationalen, supranationalen und völkerrechtlichen Rechtsmaßstäben eine der größten Herausforderungen des Steuerrechts darstellt. Im Dienste der Steuergerechtigkeit einen Beitrag zur Bewältigung dieser Herausforderung zu leisten, war, ist und bleibt ein Anliegen des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht.

²³ Vgl. C. *Bardini*, *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, *Intertax* 2010, 2 (18).

²⁴ Grundlegend EuGH, Slg 1991, I-2925; Vgl. aus jüngerer Vergangenheit EuGH, *EuZW* (2014), 597.

²⁵ Zur teilmarktbezogenen Wettbewerbsgleichheit als „Schutzgut“ der EU-Grundfreiheiten siehe B. *Straßburger*, *Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten* (2012), 91 ff.

§ 22 Globaläquivalenz und Äquivalenzneutralität

Matthias Valta

Die Rechtfertigung der Besteuerung durch die Globaläquivalenz ist ein wichtiger Grundgedanke vieler Arbeiten, die am Institut oder von mit dem Institut verbundenen Personen verfasst wurden und werden. Auch dieser Band gibt davon Zeugnis. Der Verfasser hatte im Rahmen seiner Dissertation im Bereich des Internationalen Steuerrechts¹ Gelegenheit, mit und an dem Gedanken der Globaläquivalenz zu arbeiten. Dabei waren insbesondere die Arbeiten *Klaus Vogels* immer wieder notwendiger Ausgangspunkt und Gegenstand fruchtbarer Auseinandersetzung. Im Folgenden werden die Erkenntnisse in konzentrierter Form skizziert.

1. Die globaläquivalente Steuerrechtfertigung

Die Besteuerungsgewalt ist ein als selbstverständlich hingenommener Teil der staatlichen Souveränität. Daher verwundert es nicht, wenn der Frage nach der Rechtfertigung der Besteuerung mitunter mindere Bedeutung zugemessen oder als historisch gewachsenes Faktum nicht weiter hinterfragt wird.²

Die Besteuerung nach der gleichen Leistungsfähigkeit gibt nur einen Maßstab über die Höhe der Besteuerung vor.³ Sie ist daher um einen Maßstab

¹ *M. Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014.

² So in der überkommenen Opfertheorie, siehe Darstellungen bei *M. Wachenhausen*, Staatsausgabe und Öffentliches Interesse in den Steuerrechtfertigungslehren des naturrechtlichen Rationalismus, 1972, S. 30 ff. und Darstellung bei *K. Vogel*, Rechtfertigung der Steuern, eine vergessene Vorfrage, in *Der Staat* (31) 1986, S. 481, 488 f.

³ Zutreffend gewendet *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. A. 2003, S. 579: „Der Belastungsgrund selbst gibt also noch keinen Rechtfertigungsgrund für beliebige Steuern ab.“; *M. Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 69; *J. Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: R. Stödter/W. Thieme Hamburg–Deutschland–Europa, FS für Hans Peter Ipsen, 1977, S. 409, 428.

dem Grunde nach zu ergänzen: die Globaläquivalenz.⁴ Äquivalenz, da die Steuereinnahmen wesentlich zur Finanzierung des Steuerstaates beitragen. Globaläquivalenz in Abgrenzung zur Einzeläquivalenz der Gebühren und Beiträge, weil es keine konkrete Gegenleistung des Staates gibt. Die Steuer hat somit ein abstraktes staatliches Leistungspaket zur Gegenleistung, das nicht über Vorzugslasten erfasst wird und in der Regel auch gar nicht erfassbar oder bepreisbar ist: grundlegende Güter wie innere und äußere Sicherheit, Rechtspflege, die rechtlichen Rahmenbedingungen des Wirtschaftslebens oder soziale Absicherung jenseits des Versicherungsprinzips.⁵

Ergänzt wird diese materielle Rechtfertigung der Besteuerung durch das prozedural-demokratische Element. Die Steuer- und die Haushaltshoheit gehören zu den Kernrechten der Legislative. Weil die Globaläquivalenz nur einen abstrakten Zusammenhang zwischen der Steuer und dem staatlichen Gesamtleistungspaket herstellt, muss das Parlament das staatliche Gesamtleistungspaket schnüren und darauf achten, dass die Besteuerung als „Preis“ des staatlichen Gesamtleistungspakets noch in einem angemessenen Verhältnis zu dessen Inhalt steht. Über die Steuerlast bekommt der Bürger eine Rückkopplung über die Kosten der Wahlversprechen. Der natürliche Steuerwiderstand ist demokratiewichtig. Die demokratische Rückkopplung ist daher in Gefahr, wenn größere Teile der Bevölkerung nur noch den unmerklichen indirekten Steuern unterliegen. Neben den bekannten Schlachtruf „No taxation without representation“ muss auch die Erkenntnis treten „No representation without taxation“.⁶

⁴ Statt aller *K. Vogel*, Rechtfertigung der Steuern, eine vergessene Vorfrage, in: *Der Staat* 31, 1986, S. 481, 504, 516. Terminologisch wird auch „Generaläquivalenz“ oder „Nutzenprinzip“ gebraucht, siehe *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. A. 2000, S. 476 einerseits und *J. Lang*, *Steuergerechtigkeit und Globalisierung*, in *W. Spindler/K. Tipke/W. Rödder*, *Steuerzentrierte Rechtsberatung*, FS für Harald Schaumburg, 2009, S. 45, 47 andererseits.

⁵ Anschaulich *P. Kirchhof*, *Empfiehl es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?*, Gutachten F für den 57. DJT, 1988, S. F 17 f.

⁶ Vgl. *M. Ross*, *Does Taxation lead to representation?*; *British Journal of Political Science* (34) 2004, S. 229, 230 f. Die Rückkopplung ist freilich mittelbar. Klassische Kritik an der Tendenz der Demokratie zur fortwährenden Erhöhung des Staatsaufwandes, *K. Wicksell*, *Finanztheoretische Untersuchungen*, 1896, S. 109 f.; skeptisch auch *P. Kirchhof*, *Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuer*, in: *D. Birk/P. Kirchhof/M. Lehner*, *Steuern im Verfassungsstaat*, 1996, S. 27, 58.

2. Bedeutung für das Internationale Steuerrecht

Besondere Bedeutung erlangt die globaläquivalente Steuerrechtfertigung beim Ausgleich der Besteuerungszugriffe mehrerer Staaten. Mit ihr lässt sich das bestehende System der doppelten territorialen Besteuerung systemgerecht erklären. Einkünfte sind demnach im Quellenstaat zu besteuern, da dieser die rechtlichen und faktischen Rahmenbedingungen für die Einkunftserwirtschaftung schafft. Daneben tritt die Besteuerung des Weltinkommens im Ansässigkeitsstaat. Dieser nimmt nicht nur eine technische Auffangfunktion bei schwieriger Quellenzuordnung wahr und stellt die leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung sicher. Er ist auch ein typisierter Hauptquellenstaat des persönlichen Lebens- und Wirtschaftszentrums des Steuerpflichtigen.⁷ Denn Gegenstand ist gerade die grenzüberschreitende Tätigkeit, so dass grundsätzlich danach zu differenzieren ist, aus welchem Staat in welchen Staat investiert wird. In der Folge stellen Ansässigkeit und Quelle kein Gegensatzpaar, sondern Komplementäre da,⁸ die bei der Beseitigung der Doppelbesteuerung in einen effizienten und effektiven Ausgleich zu bringen sind. Mit *Klaus Vogel* kann man erwägen, die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat angesichts der dortigen Konsumbesteuerung zurücktreten zu lassen.⁹ In der Steuerrechtfertigung sollte aber auch hier zwischen Steuern auf den Einkommenserwerb als Gegenleistung zur Erwerbsmöglichkeit und Steuern auf die Einkommensverwendung als Gegenleistung zur Konsummöglichkeit differenziert werden.¹⁰

⁷ E. Reimer, Der Ort des Unterlassens, 2004, S. 301ff.; W. Schön, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I), World Tax Journal 2009, S. 67, 75; fällt der grenzüberschreitende Bezug zum Ansässigkeitsstaat weg, entfällt dessen Besteuerungsrecht, vgl. K. Vogel, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, Prinzipien und Praxis, in: ders., Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG Bd. 9, 1985, S. 3, 28 f.

⁸ K. Vogel, "State of Residence" may as well be "State of Source" – There is no Contradiction, BIFD 2005, S. 420, 421.

⁹ K. Vogel, Über Besteuerungsrechte und das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Festschrift Franz Klein, 1994, S. 361, 374.

¹⁰ In diese Richtung P. Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F für den 57. DJT, 1988, S. F 18 f; J. Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in K. Tipke/R. Seer/J. Hey/J. Englisch, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS für Joachim Lang, 2010, S. 133, 147; näher M. Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 30 ff., 213 ff.

Darüber hinaus lässt sich aus der Globaläquivalenz zwar kein „Heiliger Gral“ einer natürlichen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gewinnen.¹¹ Als Maßstab erlaubt er aber eine Kritik der Regelungen des nationalen Rechts und der Verteilungsentscheidungen und Methodennormen der Doppelbesteuerungsabkommen. So soll eine Aufteilung der Besteuerung zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat die Regel sein und die Zuweisung exklusiver Besteuerungsrechte die mit der Effektivität und Effizienz einer Nettobesteuerung zu begründende und auch gut begründbare Ausnahme. Die Betriebsstättenschwelle ist eine solche Ausnahme und die gewonnenen Maßstäbe können zu ihrer Auslegung herangezogen werden.¹²

In der Methodenfrage wird die Bedeutung der Autonomie des Quellenstaates in seiner Belastungsentscheidung deutlich. Wenn die Anrechnungsmethode die Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen auf das Niveau des Ansässigkeitsstaates heraufschleust, kann der Quellenstaat seine in Abstimmung auf sein staatliches Gesamtleistungspaket getroffene Belastungsentscheidung nicht mehr durchsetzen.¹³ Ein Entwicklungsland kann die Steuerbelastung nicht anpassen, um Mängel in seiner Infrastruktur gegenüber Investoren zu kompensieren.¹⁴ Dies spricht für die von *Klaus Vogel* bevorzugte¹⁵ und in der deutschen Abkommenspolitik verbreitete Freistellungsmethode, noch mehr allerdings angesichts des Nebeneinanders von Ansässigkeits- und Quellenbesteuerung für die Anrechnung fiktiver

¹¹ *W. Schön*, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I), *World Tax Journal* 2009, S. 67, 93.

¹² Näher *M. Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 411 ff.

¹³ *K. Vogel*, in *K. Vogel/M. Lehner*, DBA, 5.A. 2008, Art. 23 Rn.192; *P. Pistone*, Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach, in *M. Lang et al.*, Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics, 2010, S. 413, 419; *L. E. Schoueri*, Tax Sparing, a reconsideration of the reconsideration, in *Y. Brauner/M. Stewart*, Tax, Law and Development, 2013, S. 106, 119 f.

¹⁴ Zuzugeben ist, dass Entwicklungsländer regelmäßig einen hohen Finanzierungsbedarf und Effizienzprobleme einschließlich Korruption zu gewärtigen haben, so dass der Spielraum für eine solche Kompensation nicht überschätzt werden darf.

¹⁵ *K. Vogel*, Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik Befreiung- oder Anrechnungsmethode?, in: *M. Lang*, Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts, 1999, S. 61, 67 f.

Quellensteuern.¹⁶ Diese ist bei folgerichtiger Ausgestaltung keine verzerrende Subvention sondern im Gegenteil ein Mittel, eine Einmischung in die Steuerpolitik der Quellenstaaten und deren demokratische Rückkopplung zu vermeiden.¹⁷

3. Äquivalenzneutralität?

Die wirtschaftswissenschaftliche Optimalsteuertheorie versucht den mit der Besteuerung verbundenen Wohlfahrtsverlust zu vermindern, indem die Besteuerung allokatonsneutral ausgestaltet wird. Eine absolute Neutralität ist bei der internationalen Besteuerung nach herkömmlicher Auffassung nur mit der Vereinheitlichung aller Steuersysteme erreichbar.¹⁸ Da diese Bedingung nicht erfüllt ist und utopischen Charakter hat, werden relative Neutralitätsbezüge zwischen zwei Staaten hergestellt. Die Kapitalimportneutralität beschreibt aus Sicht des faktorimportierenden Staates, ob die Investition aus dem Ausland wie eine Investition „aus“ dem Inland besteuert wird.¹⁹ Die Importneutralität wird durch die Freistellungsmethode, den Verzicht auf die Ansässigkeitsbesteuerung hergestellt. Die Kapitalexportneutralität liegt vor, wenn aus Sicht des Exportlandes die Besteuerung im In- und Ausgleich gleich ist und damit für die Investitionsentscheidung keine Rolle spielt.²⁰ Die Kapitalexportneutralität wird durch die Anrechnungsmethode hergestellt, welche die Besteuerung auf das Belastungsniveau des Ansässigkeitsstaates hochschleust.

Die herrschende Lehre der Wirtschaftswissenschaften stuft die Kapitalexportneutralität angesichts des Produktionseffizienztheorems als wichtiger ein.²¹ Demnach soll der Staat internationale Produktionsentscheidungen

¹⁶ Gegenüber Entwicklungsländern auch *G. Morgenthaler*, Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts, 1992, S. 95.

¹⁷ *L. E. Schoueri*, Tax Sparing, a reconsideration of the reconsideration, in: *Y. Brauner/M. Stewart*, Tax, Law and Development, 2013, S. 106 ff.; näher *M. Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 260 ff.

¹⁸ *R.A. Musgrave*, Fiscal Systems, 1969, S. 254; *E. Reimer*, Der Ort des Unterlassens, 2004, S. 348.

¹⁹ Statt aller *R.A. Musgrave*, Criteria for Foreign Tax Credit, in: Taxation and Operations Abroad, Tax Institute Symposium, 1959, S. 83 ff.

²⁰ *R.A. Musgrave*, ebd.

²¹ *P.A. Diamond/J. A. Mirrlees*, Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency, *American Economic Review* (61) 1971, S. 8, 24; *S. Homburg*, Competition and Co-ordination in International Capital Income Taxation, *Finanzarchiv* (56) 1999,

nicht nur durch einen Verzicht auf die Besteuerung von Zwischenprodukten, sondern auch durch eine einheitliche Steuerbelastung aus Sicht des Produzenten neutral besteuern.

*Richard und Peggy Musgrave*²² und *Klaus Vogel*²³ bevorzugen angesichts der nichtsteuerlichen Einflüsse auf Investitionen die Kapitalimportneutralität. Bei der bloße Betrachtung der Steuerbelastungen in den verschiedenen Staaten werde die Produktion der öffentlichen Güter und Dienstleistungen im Quellenstaat nicht hinreichend berücksichtigt, obgleich sie für die Allokationsentscheidung relevant sind.

Staatliche Leistungen und die Steuerbelastung können durch die Globaläquivalenz tatsächlich in einen Zusammenhang gesetzt werden: eine hohe Staatsleistung erfordert eine hohe Besteuerung zur Finanzierung, eine effizient erbrachte niedrige Staatsleistung lässt eine niedrige Besteuerung zur Finanzierung genügen. Die Steuerbelastung wäre damit keine zu bestimmende Einsetzgröße, sondern ein Abbild der staatlichen Gesamtleistung eines Staates²⁴ und der dahinterstehenden nationalen politischen Erwägungen, sozusagen der „Preis“ der vom jeweiligen Staat bereitgestellten Gesamtleistung.²⁵

S. 1-17; C. Spengel, Neutralitätskonzepte und Anreizwirkungen im Internationalen Steuerrecht, in M. Achatz, Internationales Steuerrecht, DSTJG Bd. 36, 2013, S. 39, 47, 51.

²² R.A. und P. Musgrave, Inter-nation equity, in R. M. Bird / J.G. Head (Hrsg.), Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup, 1972, S. 62 ff., 78; dazu und zur weiteren Entwicklung K. Brooks, Inter-Nation Equity, in: J.G. Head/R. Krever, Tax Reform in the 21st Century, 2009, S. 471, 472 ff.

²³ K. Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization and Tax Neutrality under European Community Law, 1994, S. 21 ff.; K. Vogel "World-wide vS. Source Taxation of Income. A Review and Reevaluation of Arguments", Intertax 1988, S. 216 ff., 310 ff., 313 ff.

²⁴ L. E. Schoueri, Tax Sparing, a reconsideration of the reconsideration, in: Y. Brauner/M. Stewart, Tax, Law and Development, 2013, S. 106, 119; P. Kirchhof, Klaus Vogel sechzig Jahre, StuW 1990, S. 291, 294; ähnlich: BVerfG v. 27.01.2010, 2 BvR 2185/04, 2 BvR 2189/04, Rn. 104: "... es [ist] den Gemeinden weiterhin möglich, durch einen weit unter dem Durchschnitt ... liegenden Hebesatz andere Standortnachteile auszugleichen und am interkommunalen Wettbewerb um Gewerbeansiedlungen teilzunehmen ... In ihrem Kern ist die Finanzautonomie der Gemeinde daher nicht berührt."

²⁵ Aus jüngerer Zeit: J. Märkt, Steuern als Preise, 2003, S. 130, 160 und passim.; W. Schön, Playing Different Games? Regulatory Competition in Tax and Company Law compared, CMLR 2005, S. 331, 335, C. Peters, The faltering legitimacy of international tax

Geht man von dieser Steuer-Staatsleistungsbeziehung aus, ist es im Sinne einer Äquivalenzneutralität, wenn sich die nationalen Steuerbelastungen auch in internationalen Sachverhalten anteilig möglichst unverfälscht abbilden.²⁶ Die Steuerbelastung als Preis sorgt nicht nur für die effiziente Auslastung der unterschiedlichen Gesamtleistungsangebote der Staaten, sie beugt – worauf *Klaus Vogel* im Zusammenhang mit der Freistellungsmethode hingewiesen hat – über die Nachfrage auch einem übermäßigen Angebot an öffentlichen Gütern- und Dienstleistungen vor.²⁷

Allerdings sind sowohl die staatlichen Finanzierungsmöglichkeiten als auch der staatliche Finanzbedarf komplex. Weitere Finanzierungsquellen (Verbrauchssteuern, Gebühren), die zeitlichen Verzerrungen durch die Kreditfinanzierung,²⁸ Sondereffekte (z.B. Einnahmen aus Ölförderung, besondere Lasten) und die Effizienz der staatlichen Leistungserbringung sind zu berücksichtigen.²⁹ Die Harmonisierung der Kreditfinanzierung und Verbrauchsbesteuerung innerhalb der Europäischen Union erleichtert wiederum den Vergleich.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass ein Steuer-Staatsleistungsverhältnis besteht, dieses aber durch einige schwer bezifferbare Faktoren korrigiert werden muss. Auch wenn im Ergebnis nur ein relativer Vergleich zwischen zwei Staaten vorgenommen wird, kann dieser nicht mehr als eine sehr grobe und stark typisierende Aussage darstellen. Darüber hinaus entzieht sich das Konzept einer von der Besteuerung unabhängigen Vergleichsberechnung. Die Produktion der öffentlichen Güter und Dienstleistung kann nur unzureichend quantifiziert werden, da es für diese oftmals

law, 2013, S. 49; *T. Dagan*, The tragic choices of tax policy in a globalized economy, in: *Y. Brauner/M. Stewart*, Tax, law and development, 2013, S. 57, 63.

²⁶ In diese Richtung *E. C. C. M. Kemmeren*, Principle of Origin in Tax Conventions, 2001, S. 74: “neither state will attempt to use its taxing powers to change relative prices in the other state.”

²⁷ *K. Vogel*, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization and Tax Neutrality under European Community Law, 1994, S. 29; kritisch *B. Hohaus*, Steuerwettbewerb in Europa, 1996, S. 114, 133, der Unterproduktionen befürchtet.

²⁸ *E. Reimer*, Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, in: *B. Gehlen/F. Schorkopf*, Demokratie und Wirtschaft, 2013, S. 113, 117.

²⁹ Näher *M. Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 110 ff.

keinen Markt und keine Marktpreise gibt (z.B. Verteidigung, Rechtspflege).³⁰

Vogel begegnet diesen Problemen mit der bereits erwähnten Prämisse, dass typischerweise nur die Leistung des Quellenstaates maßgeblich sei.³¹ Gilt es daher mittels Freistellungsmethode nur die Steuerbelastung des Quellenstaates abzubilden, fällt die Äquivalenzneutralität mit der Kapitalimportneutralität zusammen. Auch wenn die Operationalisierbarkeit der Äquivalenztheorie auch unter dieser Prämisse fraglich ist, so besteht gleichsam als Rückfallebene jedenfalls die relative Kapitalimportneutralität.

Folgt man dieser Prämisse nicht, sprechen die Operationalisierungsschwierigkeiten der Äquivalenzneutralität für die Kapitalexporthneutralität als „second-best“-Lösung. Die Erfordnisse ökonomischer Effizienz müssen aus (rechts)politischer und rechtlicher Sicht jedoch mit den Erfordernissen der Gerechtigkeit und der demokratischen Legitimation abgewogen werden, z.B. im Hinblick auf die Möglichkeit der Entwicklungsländer eine effektive eigene Belastungsentscheidung treffen zu können. Daher spricht insbesondere die demokratische Dimension der Steuerrechtfertigung dafür, dass sich der Gedanke der Globaläquivalenz - wenn notwendig - auch gegen ökonomische Einwände durchsetzt und zu einem Vorzug der Freistellungsmethode oder der Anrechnung fiktiver Quellensteuern führt.

4. Perspektiven

Der Gedanke der Globaläquivalenz hat viele Arbeiten am Institut geprägt und in der gesamten Steuerrechtswissenschaft weite Verbreitung gefunden. Er wird auch in Zukunft eine wichtige Rolle spielen. So hat die OECD in ihren Arbeiten gegen die steuerliche Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) dessen Bedeutung der Sache nach erkannt.³² Die Besteuerung soll am Ort der Wertschöpfung erfolgen, nicht in Steueroasen,

³⁰ *J. Brands*, Comment: Trade-Off between Subsidiarity and Neutrality, in *K. Vogel*, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization and Tax Neutrality under European Community Law, 1994, S. 35, 40 f.; generell aufgeschlossen, aber skeptisch zur empirischen Nachprüfbarkeit *O. Ganderberger*, Kapitalexporthneutralität und Kapitalimportneutralität, 1983, S. 22.

³¹ *K. Vogel*, Über Besteuerungsrechte und das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Festschrift Franz Klein, 1994, S. 361, 374.

³² *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013, S. 35.

wo sie im Ergebnis unterbleibt. Auch wenn die globaläquivalente Steuerrechtfer-tigung nicht die notwendigen Zurechnungs- und Missbrauchsabwehrnormen ersetzen kann, ist sie für deren Auslegung zu beachten. Im Bereich der Gewinnabgrenzung nach Verrechnungspreisgrundsätzen gewinnt sie unmittelbare Bedeutung: die Zuordnung von Funktionen samt angemessener Gewinnanteile ist an den tatsächlichen Verhältnissen zu orientieren und damit auch an der Nutzung der Staatsleistungen.

§ 23 Gleichheitsrechtliche Fragestellungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitender Besteuerung

Moris Lehner

Klaus Vogel hat das von ihm gegründete *Institut für deutsches und internationales Steuerrecht* in den zehn Jahren seines Wirkens in Heidelberg (1966 bis 1977) zu einer bedeutenden Forschungseinrichtung für Internationales Steuerrecht ausgebaut. Seine Hamburger Habilitationsschrift mit dem Titel *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*¹ und seine berühmte Nürnberger Antrittsvorlesung über *Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit*² sind wissenschaftlichen Grundlagen für das Recht der grenzüberschreitenden Besteuerung. In diesen und in der unüberschaubaren Vielzahl seiner späteren Schriften galt *Vogels* primäres Interesse, und deshalb auch die Arbeit im Heidelberger Institut, ganz besonders den Grenzen, denen der Gesetzgeber bei der Besteuerung nationaler und grenzüberschreitender Sachverhalte unterliegt. Noch in der letzten, von ihm verfassten Einleitung seines Kommentars zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen beklagt er aber, dass Fragen nach der gerechten Aufteilung der Besteuerung zwischen den Staaten, aber auch Fragen der individuellen Gerechtigkeit, „im Allgemeinen nur oberflächlich“ diskutiert werden.³ Gerechtigkeitsfragen seien vielschichtig, ihre Erörterung führe selten zu einem eindeutigen Ergebnis.⁴ Dies gilt insbesondere für Steuergerechtigkeit nach den Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes.

¹ *K. Vogel*, *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm* (1965).

² *K. Vogel*, *Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit* (1964).

³ *K. Vogel*, in *Vogel/Lehner*, *Doppelbesteuerungsabkommen*, 5. Aufl. (2006), Einl. Rz. 26.

⁴ *K. Vogel*, aaO.

1. Die Bedeutung des gleichheitsrechtlichen Referenzsystems

Wie kein anderes Grundrecht ist der allgemeine Gleichheitssatz bereichsspezifisch auszulegen und anzuwenden.⁵ Dem entspricht das Spektrum seiner Wirkungen, die in der ständigen Formulierung des Bundesverfassungsgerichts „je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen“ von „gelockerten, auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen, bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können.“⁶ Daraus resultiert eine Einbindung des allgemeinen Gleichheitssatzes in ein Referenzsystem, das auf Verfassungsebene primär durch die Freiheitsrechte und durch das Rechtsstaatsprinzip geprägt wird. Bedeutsame Konkretisierungen erhält dieses gleichheitsrechtliche Referenzsystem auch durch die *Transmissionsfunktion* des Folgerichtigkeitsgebots, das einfachgesetzlichen Entscheidungen des Gesetzgebers gleichheitsrechtlichen Verfassungsrang vermittelt. Im Hinblick auf gleichheitsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte ist zu berücksichtigen, dass gleichheitsrechtliche Referenzsysteme durch je einzelstaatliche Rechtsordnungen konstituiert werden. Soweit also für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte eine Bindung des Gesetzgebers an das Leistungsfähigkeitsprinzip anerkannt ist,⁷ handelt es sich um eine Bindung an Leistungsfähigkeit nach Vorgaben im Recht des jeweils steuernden Staates d.h. um steuerliche Leistungsfähigkeit, die auf die je spezifische nationale Rechts- Wirtschafts- und Sozialordnungen abgestimmt ist und nicht um eine gleichheitsrechtliche Bindung an ein normatives Referenzsystem, das mehrere Staaten übergreift.⁸

⁵ P. Kirchhof, HStR Bd. VIII, 3. Aufl. (2010), § 181, Rn. 173 ff.

⁶ StRspr.; zuletzt BVerfGE 139, 285 (309).

⁷ Für das Recht der Bundesrepublik Deutschland s. Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/ Söhn/ Mellinshoff (Hrsg.), EStG, Kommentar, § 1 Rn. A (185 ff.); M. Lehner, HStR Bd. XI, 3. Aufl. (2013), § 251, Rn. 15 ff.; (28 f.).

⁸ M. Lehner (Fn. 7), Rn. 11.

2. Völkerrechtliche Vorgaben

Das allgemeine Völkerrecht setzt zwar für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte eine „hinreichend enge Beziehung“ der besteuerten Person zu dem steuernden Staat voraus⁹, es enthält aber kein Verbot der Doppelbesteuerung¹⁰, geschweige denn gleichheitsrechtlich spezifische Vorgaben für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte. Verbindliche gleichheitsrechtliche Referenzsysteme können insoweit nur nach Maßgabe völkerrechtlicher Verträge in Gestalt von bilateralen und multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen entstehen. Besondere Bedeutung als gleichheitsrechtliches Referenzsystem, allerdings nicht im Sinne gesetzgleicher Verbindlichkeit, sondern nur im Sinne von „soft law“¹¹ kommt dabei den Musterabkommen, vor allem dem der OECD¹² zu.

3. Vorgaben im Anwendungsbereich des AEUV und der Grundrechte-Charta

a) Gleichheitsrechtlich relevante und rechtlich mehr oder weniger homogene Referenzsysteme bestehen grundsätzlich nur in den der Union besonders zugewiesenen Harmonisierungsfeldern des Rechts der indirekten Steuern und im Anwendungsbereich der Richtlinien, die für das Recht der direkten Steuern erlassen wurden.¹³

Für die Grundfreiheiten¹⁴ ist eine differenzierte Sicht geboten. Ausgangspunkt ist die Erkenntnis, dass im Anwendungsbereich der Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote aufgrund ihrer Konvergenz¹⁵ von einem im Grundsatz übereinstimmenden gleichheitsrechtlichen Prüfungs-

⁹ Grundlegend *K. Vogel* (Fn. 3), Rz. 11.

¹⁰ *K. Vogel* (Fn. 3), Rz. 14.

¹¹ *K. Vogel* (Fn. 3), Rz. 14.

¹² *M. Lehner*, in *Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen*, 6. Aufl. (2015), Grundlagen Rn. 33 ff.

¹³ Vgl. den Überblick bei *Lehner* (Fn. 12), Rn. 253; (274 ff.).

¹⁴ Grundlegend zu den Wirkungen *E. Reimer*, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragssteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: *Moris Lehner* (Hrsg.), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000), (39 ff.).

¹⁵ *R. Streinz*, Allgemeine Lehren der Grundfreiheiten – Vom Diskriminierungsverbot zum Beschränkungsverbot, in: *Detlef Merten/Hans-Jürgen Papier*, *Handbuch der Grundrechte*, Bd. VI/1 (2010), Rn. 10, (12).

ansatz im Sinne der Nachteilsvermeidung bei grenzüberschreitender Tätigkeit auszugehen ist.¹⁶ Entscheidend ist aber, dass sich der EuGH bei dieser gleichheitsrechtlichen Prüfung mangels eigenständiger unionsrechtlicher Vorgaben für die Verwirklichung von Steuergerechtigkeit, mit Ausnahme der unionsrechtlich unzulässigen Unterscheidung nach der Ansässigkeit, weitgehend an den Vorgaben des jeweiligen innerstaatlichen Steuerrechts orientiert.¹⁷ Dagegen hat der EuGH für die Prüfung der unbenannten Rechtfertigungsgründe¹⁸ ein weitgehend eigenständiges normatives Referenzsystem auf der Ebene des Unionsrechts geschaffen.

Dem weitgehenden Fehlen eines unionsrechtlichen Referenzsystems für Steuergerechtigkeit entspricht die Zurückhaltung des EuGH im Anwendungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen¹⁹, ein Phänomen, das sich aber nach dem Erlass der Empfehlung vom 28. Januar 2016 zur Einführung eines *principle purpose test* und zur Veränderung des Betriebsstättenbegriffs²⁰ und nach der im Juni 2016 verabschiedeten, ebenfalls weitgehend abkommensbezogenen BEPS-Richtlinie²¹ in sein Gegenteil verkehren dürfte.

Schließlich ist der Bereich des Beihilfenrechts²² zu erwähnen, in dem der EuGH wenig Scheu zeigt, die Systematik der innerstaatlichen Referenzsysteme eigenständig zu interpretieren.²³

¹⁶ Zur Widersprüchlichkeit dieser Rechtsprechung im Lauf ihrer Entwicklung vgl. *M. Lang*, FS Spindler, 297 (300 f.; 312 ff.).

¹⁷ *M. Lehner*, (Fn. 7), Rn. 66 ff.

¹⁸ Vgl. *H. Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, in: Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht (Hrsg.), Vorträge und Berichte Nr. 171 (2009).

¹⁹ Vgl. die Nachw. bei *M. Lehner* (Fn. 12), Rn. 262 ff.

²⁰ Europäische Kommission, Empfehlung vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 endg.

²¹ Europäische Kommission, Vorschlag vom 28.1.2016 für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 endg. Der ECOFIN-Rat hat über diese Richtlinie am 21.6.2016 eine politische Einigung erzielt; ein endgültiger Text lag bei Abschluss des Manuskripts noch nicht vor.

²² Vgl. *R. Ismer/S. Piotrowski*, IStR 2015, 257 ff. mit umfangr. Nachw. zum Stand der Diskussion.

²³ *K.D. Drüen*, FS Spindler, 29, (46 ff.).

b) Im Bereich der Grundrechte-Charta stellt sich nicht nur für das Recht der indirekten²⁴, sondern zunehmend auch für das Recht der direkten Steuern die Frage, nach dem Verhältnis zwischen dem allgemeinen Gleichheitssatz der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen zu Art. 20 GRCh.²⁵ Unabhängig von den enormen Schwierigkeiten, die bereits für die Eröffnung des Anwendungsbereichs der Charta und für ihr Verhältnis zu den Grundfreiheiten bestehen²⁶, bietet das Unionsrecht im Bereich der direkten Steuern, von den Bereichen des harmonisierten Rechts abgesehen, kein ausreichendes Referenzsystem für eine gegenüber dem innerstaatlichen Recht vorrangige Anwendung des Art. 20 GRCh.²⁷

²⁴ EuGH v. 26.02.2013, Rs. C-617/10, *Åkerberg-Fransson*, EuZW 2013, 302.

²⁵ Vgl. *M. Lehner*, IStR 2016, 265 ff.

²⁶ Vgl. *R. Streinz*, FS Dausen, 2014, 429 ff.; *F. Wollenschläger*, EuZW 2014, 577 ff.

²⁷ *M. Lehner*, (Fn. 25).

§ 24 Verlegung der Geschäftsleitung einer in Deutschland ansässigen Körperschaft in das EU-Ausland

Michael Marquardt

Immer wieder bestellen in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaften Geschäftsführer, die in einem anderen EU-Staat wohnen und dort geschäftsleitend tätig werden. Steuerrechtlich führt das zur Doppelansässigkeit. Der Sitz der Gesellschaft bleibt im Inland, während der Ort der Geschäftsleitung in das EU-Ausland verlegt wird. Das hat unter anderem die nachstehend skizzierten Steuerfolgen.

1. Tie Breaker-Regelung und freie Rechtsformwahl

Die Kapitalgesellschaft, die ihren statutarischen Sitz in Deutschland behält, bleibt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Zugleich begründet die Verlegung der Geschäftsleitung die Ansässigkeit nach dem ausländischen Steuerrecht. Um eine Doppelbesteuerung (oder Doppelnichtbesteuerung) zu vermeiden und gleichzeitig das Steuersubstrat auf beide Staaten eindeutig verteilen zu können, enthalten fast alle Doppelbesteuerungsabkommen sogenannte Tie-Breaker-Regelungen zur Bestimmung der vorrangigen Ansässigkeit¹. Nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA ist eine Körperschaft nur in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, also dort, wo „die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen, die für die Führung der Geschäfte des Rechtsträgers als Ganzes notwendig sind, im Wesentlichen getroffen werden“². Handelt die Geschäftsführung insoweit im

¹ *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA 6. Aufl. 2015, Art. 4 Rz. 12 f., 20 f.; *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, OECD-Musterabkommen Art. 4 Rz. 96 ff.; *Hummel* in Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 47.

² Art. 4 Nr. 24 S. 2 OECD-Kommentar.

EU-Ausland, gilt die Kapitalgesellschaft nur dort als ansässig. Die Verteilungsfunktion der Regelung lässt nur einen Ort zu³. Ist die Kapitalgesellschaft nur im ausländischen Staat ansässig, begründet ihre gesamte inländische gewerbliche Tätigkeit aus Sicht des Abkommensrechts eine deutsche Betriebsstätte. Das Betriebsstättenprinzip (Art. 7 OECD-MA, Art. 7 DE-VG), das sich in allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit EU-Staaten findet, weist das vorrangige Besteuerungsrecht insoweit der Bundesrepublik Deutschland zu.

Das EU-Recht kennt mangels (hinreichender) Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern keine vergleichbare Regelung, sondern überlässt sie den Staaten⁴. Allerdings sind die Grundfreiheiten des Binnenmarktes sowie das Diskriminierungsverbot bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen und der Aufteilung des Steuersubstrats zu beachten. Gleichzeitig gilt das Prinzip der freien Rechtsformwahl, das eine diskriminierende Besteuerung von Niederlassungen verbietet⁵. Da Tie-Breaker-Regelung und Betriebsstättenprinzip die Besteuerungsbefugnisse zwischen Ansässigkeitsstaat und Betriebsstättenstaat nach dem Territorialitätsprinzip ausgewogen aufteilen, bestehen keine europarechtlichen Bedenken.

2. Vermögenszuordnung und Entstrickung

Soweit das Anlage- und Umlagevermögen in Deutschland verbleibt und der (abkommensrechtlichen) Betriebsstätte zuzuordnen ist, müssen keine stillen Reserven nach § 12 Abs. 1 KStG aufgedeckt und versteuert werden. Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bleibt unbeeinträchtigt, da §§ 34c, 34d EStG keine Anrechnung ausländischer Steuern, so sie erhoben würden, zulässt. Die Auflösungsfiktion des § 12 Abs. 3 Satz 1 KStG greift nicht, weil die Gesellschaft in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bleibt; und der Verweis auf das Abkommensrecht in Satz 2 greift nur im Verhältnis zu Nicht-EU-/EWR-Staaten.

Beschränkt sich die ausländische Geschäftsleitung auf die Führung der Gesellschaft, bleibt die Frage nach der Zuordnung von Beteiligungen und Schulden.

³ Art. 4 Nr. 24 S. 4 OECD-Kommentar.

⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 08.12.2011, Rs. C-157/10 (Banco Bilbao, Tz.31), IStR 2012, 152.

⁵ EuGH, Urt. v. 21.09.1999, Rs. C-307/97 (Compagnie de Saint-Gobain, Tz.42 f.), Slg. 1999, I-6161 ff.

Beteiligungen an Personengesellschaften begründen regelmäßig eigene (deutsche oder ausländische) Betriebsstätten der im EU-Ausland ansässigen Gesellschaft. Für Anteile an Kapitalgesellschaften ist die funktionale Zuordnung zur deutschen Betriebsstätte oder der ausländischen Geschäftsleitung nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang der operativen Geschäftstätigkeiten von Tochterkapitalgesellschaften und Betriebsstätte zu klären.

Art. 7 OECD-MA folgt dem Authorized OECD Approach (AOA), der eine Betriebsstätte grundsätzlich wie ein eigenständiges unabhängiges Unternehmen behandelt. Betriebsstättengewinne sind gemäß § 1 Abs. 5 AStG so abzugrenzen⁶. Die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) regelt die Zuordnung von Beteiligungen ebenfalls nach den AOA-Grundsätzen (§§ 1 Abs. 2 Nr. 2, 2 Abs. 6 Nr. 3 BsGaV). Entscheidendes Kriterium sind *significant people functions*. Werden Beteiligungen von Mitarbeitern der deutschen Betriebsstätte genutzt, sind sie dieser funktionell zuzuordnen (§§ 2 Abs. 3; 7 Abs. 1 BsGaV).

Gewinne aus der Veräußerung solcher Beteiligungen rechnen der Betriebsstätte zu und unterliegen daher regelmäßig deutschem Besteuerungsrecht, so dass es zu keiner Entstrickungsbesteuerung kommt. Fehlt es indes am funktionalen Zusammenhang, sind die Anteile dem ausländischen Sitz der Geschäftsleitung zuzuordnen. Veräußerungsgewinne unterliegen dann grundsätzlich dem ausländischen Besteuerungsrecht, während sie in Deutschland künftig steuerfrei sind. Sie gelten daher gemäß § 12 Abs. 1 KStG als zum gemeinen Wert veräußert. Allerdings bleiben die fiktiven Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 KStG zu 95 % steuerfrei.

Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaften bestehen fort, soweit die Beteiligungen an den Organgesellschaften der deutschen Betriebsstätte zuzuordnen sind und nach dem Betriebsstättenprinzip ausschließlich deutscher Steuerhoheit unterliegen (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 7 KStG). Trotz Verlegung der Geschäftsleitung bleibt dasselbe gewerbliche Unternehmen Organträger, so dass der Ergebnisabführungsvertrag fortbesteht und auch die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaften nicht unterbrochen wird. Das Verlustausgleichsverbot des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG gilt nur für solche negativen Einkünfte des Organträgers, die bereits

⁶ Vgl. Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA 6. Aufl. 2015, Art. 7 Rz. 14a.

im ausländischen Staat der Geschäftsleitung gewinn- und damit steuermindernd berücksichtigt werden.

Schulden, also Verbindlichkeiten und Rückstellungen können der Betriebsstätte nur zugeordnet werden, soweit sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit deren Vermögenswerten, ihren Chancen und Risiken stehen. Entstehung und Mittelverwendung sind wesentliche Indizien⁷. Ist danach ein Teil der Verbindlichkeiten der Geschäftsleitung im Ausland zuzurechnen, bietet sich in Zweifelsfällen als Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der Geschäftsleitung und Betriebsstätte zuzuweisenden Aktiva nach gemeinen Werten im Zeitpunkt der Sitzverlegung an. Allerdings darf dies zu keinem negativen Betriebsstättenvermögen führen.

Auch für ins Ausland verlagerte Verbindlichkeiten stellt sich die Frage nach der Entstrickungsbesteuerung. Es ist umstritten, ob Verbindlichkeiten Wirtschaftsgüter im Sinne des § 12 Abs. 1 KStG sein können. Dagegen spricht die klare dogmatische Unterscheidung zwischen (aktiven) Wirtschaftsgütern und (passiven) Schulden im Bilanzsteuerrecht⁸. Wollte man dennoch wegen der durch § 12 KStG bezweckten Sicherung des Steuersubstrats "passive" Wirtschaftsgüter anerkennen⁹, müssen Schulden stille Reserven enthalten, den Schuldner also zu einer Zahlung über den Buchwerten der Steuerbilanz verpflichten können. Teilwertabschreibungen auf Verbindlichkeiten sind, anders als auf Forderungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG), nicht zulässig. Die Bonität des Schuldners lässt den Ansatz zum Nennwert unberührt¹⁰. Bei einer Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG oder bei gemäß § 6a EStG bewerteten Pensionsrückstellungen ist eine steuerpflichtige Entstrickung jedoch denkbar.

Die Verlegung der Geschäftsleitung führt zu keiner Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 S. 9 AStG. Es werden keine Wirtschaftsgüter oder sonstige

⁷ BFH Urt. v. 25.06.1986, BStBl. 1986 II, S. 785; BFH Urt. v. 20.03.2002, NV 2002, 1017; *Andresen* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 1. Aufl. 2006, Rz. 2.108; § 14 Abs. 1 BsGAV.

⁸ Vgl. *Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG, Mai 2011, § 12 Rz. 22 ff.; *Geerling* in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2015, Anhang Sitzverlegung ins Ausland, Rz. 37.

⁹ So *Holland* in Ernst & Young, KStG, August 2011, § 12 Rz. 36.

¹⁰ Vgl. BFH Urt. v. 09.02.1993, BStBl. 1993 II, S. 747.

Vorteile, auch keine Geschäftsführungsaufgaben, Beteiligungen oder Finanzierungsfunktionen auf ein (anderes) übernehmendes Unternehmen übertragen oder diesem zur Nutzung überlassen (§ 1 Abs. 2 FVerlV).

3. Doppelansässigkeit und Treaty Override

Nach der Tie-Breaker-Regelung und dem Betriebsstättenprinzip steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus Beteiligungen und dem Wegfall von Schulden, die nicht der inländischen Betriebsstätte, sondern der Geschäftsleitung zugerechnet werden, dem ausländischen EU-Staat zu. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG versagt die Freistellung dieser Einkünfte in Deutschland, wenn sie im Ausland nicht oder nur zu einem abkommensrechtlich begrenzten Satz besteuert werden. „Weiße“ Einkünfte sollen auch dann verhindert werden, wenn das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen dafür keine Switch-Over-Klausel bereithält. Jedoch gilt § 50d Abs. 9 EStG nur, falls ausländische Einkünfte von der Freistellungsmethode profitieren¹¹. Die Steuerfreiheit in Deutschland resultiert indes nicht daraus, dass etwa Einkünfte der ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft freigestellt würden, sondern aus der Tie-Breaker-Regelung in Verbindung mit einer Verteilungsnorm, die das Besteuerungsrecht für die Einkünfte der Gesellschaft dem ausländischen Ansässigkeitsstaat zuweist.

Aus dem gleichen Grund scheidet auch ein Treaty Override gemäß § 20 Abs. 2 AStG, der für niedrig besteuerte passive Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte nur die Anrechnungsmethode¹² zulässt, selbst wenn die Einkünfte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freizustellen wären¹³. Im Übrigen handelt es sich bei Dividenden um aktive Einkünfte (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG). Das Gleiche muss für Erträge aus dem Wegfall von Verbindlichkeiten gelten, die diesen Einkünften funktional zuzuordnen sind¹⁴.

¹¹ Art. 23A OECD MA; vgl. FG Münster, Urt. v. 02.07.2014, IStR 2014, 773; BT-Drs. 622/06, S. 102 und 16/2712, S. 61; *Wagner* in Blümich, EStG, 130. Aufl. 2015, § 50d, Rz. 114 ff.

¹² Art. 23B OECD MA.

¹³ *Prokopf* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Juli 2015, Rz. 165.1; *Wassermeyer/Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, Juli 2011, § 20 Rz. 130; *Schönfeld/Hoene* IStR 2013, 349, 352; *Kollrus/Buße* IStR 2011, 13 ff.

¹⁴ Dazu Tz. 8.1.8. AStG-Erlass v. 14.05.2004.

§ 25 Die Mitnahme des Heimatrechts

Ekkehart Reimer

Wenige Habilitationsschriften aus der neueren deutschen Staatsrechtslehre haben eine ähnlich nachhaltige Bedeutung erlangt wie „Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm“ (1965) – die Schrift, mit der *Klaus Vogel* 1965 nach Heidelberg berufen wurde. Die in der Schrift behandelten technischen und theoretischen Fragen der offenen Staatlichkeit, mit denen *Vogel* an das eine Generation zuvor entstandene „Internationale Verwaltungsrecht“ *Karl Neumeyers* anknüpft¹, haben sich in das Genom des Instituts und später auch von *Vogels* Münchener Lehrstuhl eingeschrieben. Wie virulent die Grundfragen geblieben sind, hat sich bei dem Besuch zahlreicher Richter und Generalanwälte des Europäischen Gerichtshofs an der Heidelberger Fakultät im Juni 2011 gezeigt². Unter maßgeblicher Beteiligung von *Koen Lenaerts* erörterte die öffentlich-rechtliche Diskussion die Frage, ob und inwieweit Behörden eines EU-Mitgliedstaats verpflichtet sind oder verpflichtet werden können, verwaltungs- und insbesondere steuerrechtliche Normen eines anderen Mitgliedstaats anzuwenden.

Diese Frage ist offener, als es gebräuchliche Schlagworte erkennen lassen, wenn der „materiellen Universalität“ (z.B. im Welteinkommensprinzip) eine „formelle Territorialität“ (Behörden wenden stets nur das Recht ihres eigenen Staates an) entgegen gesetzt wird. Für Anknüpfungen steuerrechtlicher Normen an außersteuerrechtliche „Gegebenheiten“ sind Verweisun-

¹ Zu Neumeyer *Klaus Vogel*, Karl Neumeyer zum Gedächtnis. AöR 95 (1970), S. 138 ff.; *ders.*, Karl Neumeyer (1869-1941). Ein Lebenswerk: das „Internationale Verwaltungsrecht“, in: Heinrichs/Franzki/Schmalz/Stolleis (Hrsg.), Deutsche Juristen jüdischer Herkunft (1993), S. 531 ff.; *ders.*, Karl Neumeyer: In den Tod getrieben, in: Landau/Nehlsen (Hrsg.), Große jüdische Gelehrte an der Münchener Juristischen Fakultät (2001), S. 97 ff.; *Henriette von Breitenbuch*, Karl Neumeyer – Leben und Werk (1869-1941) (2013).

² Abdruck der Referate von *Burkhard Hess*, *Gerhard Dannecker* und *Ekkehart Reimer* in ZVglRWiss Heft 1/2012.

gen jedenfalls anerkannt, wo kollisionsrechtliche Normen des IPR auf ausländisches Sachrecht verweisen – etwa, wenn es für §§ 26 ff. EStG auf das Bestehen einer Ehe ankommt. Implizite oder jedenfalls gewohnheitsrechtlich anerkannte Verweisungen bestehen für die Staatsangehörigkeit natürlicher Personen, (sehr) eingeschränkt auch für die Eigenschaft anderer Rechtsträger als juristische Personen³. Diese basalen Anerkennungen fremdrechtlicher Setzungen betreffen stets den konkreten Einzelfall, also nicht abstrakt-generell die ausländische Norm, sondern (punktuelle, aber durch Sachverhaltswürdigungen aufgeladene) Ergebnisse ihrer Anwendung.

Aus Sicht von Demokratieprinzip, Rechtsstaatlichkeit und Grundrechten muss aber jede Anerkennung ausländischer Rechtsanwendungsergebnisse – sei sie einseitig oder gegenseitig – unter dem Vorbehalt des Gesetzes stehen. Das gilt besonders für das Steuerrecht. Als Rechtsgrundlagen kommen hier innerstaatliche Gesetze, völkerrechtliche Verträge⁴ ebenso wie Regelungen des primären oder sekundären Unionsrechts in Betracht. Das Sekundärrecht kann etwa durch Verkettungsnormen (*linking rules*) Subjekt- oder Objektqualifizierungen des Quellenstaats für den Ansässigkeitsstaat verbindlich machen⁵.

Mit Blick auf die wenig verheißungsvolle Zukunft positiver Integration (Harmonisierung) des Rechts der direkten Steuern kommt zentrale Bedeutung für die Frage nach Existenz und Reichweite von Anerkennungspflichten indes den Grundfreiheiten des primären Unionsrechts und den mitgliedstaatlichen und unionalen Grundrechten zu.

Folgen aus den Grundfreiheiten Pflichten zu gegenseitiger Anerkennung mitgliedstaatlicher (Einzelfall-)Entscheidungen auf dem Gebiet der direkten Steuern? Auch nach Wegfall von Art. 293 EG durch das Vertragswerk von Lissabon begründen die Grundfreiheiten jedenfalls keine Pflicht eines Mitgliedstaats zur Anerkennung einer Vorbelastung des Steuerpflichtigen

³ Umfassende Analyse bei *Ruben Martini*, Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand (2016), S. 137 ff.

⁴ Namentlich die DBA, etwa in Art. 3 Abs. 2, 4 Abs. 1, 6 Abs. 2 Satz 1, 10 Abs. 4, 26 Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 oder in Art. 27 Abs. 8 OECD-MA.

⁵ So der ursprüngliche Vorschlag der Kommission zur ATAP-RL vom 28.01.2016, der eine Art von gegenseitiger Anerkennung der Qualifikation einer Kapitalvergütung als Zins oder Dividende vorsah. Der ECOFIN-Rat hat diesen Ansatz abgelehnt und stattdessen eine schlichtere *subject-to-tax*-Regel favorisiert.

mit der Steuer eines anderen Mitgliedstaats⁶. Es sind vielmehr die Randbereiche des Steuerrechts, in denen die Grundfreiheiten oder das Sekundärrecht eine gegenseitige Anerkennung verlangen: die genannten Elemente des persönlichen Steuertatbestands mit ihren rechtsgebietsübergreifenden Verweisungen auf ausländisches Recht, einzelne Regelungen über steuerliche Nebenpflichten (namentlich Buchführungspflichten⁷) und – wieder anders gelagert – behördliche oder gerichtliche Sachverhaltswürdigungen (etwa Bewertungen) und reine Tatsachenfeststellungen.

Theoretisch spricht aber nichts dagegen, die Pflichten zu gegenseitiger Anerkennung auch auf andere steuerliche Tatbestandsmerkmale und Prüfungsstufen zu erstrecken. Das Prinzip der gegenseitigen Anerkennung lässt sich zwar nicht ohne Weiteres gleichheitsrechtlich reformulieren. Es lässt sich insbesondere nicht dadurch in die Gleichheitsdogmatik integrieren, dass man im Handeln des Zielstaats ohne gegenseitige Anerkennung eine unnötige Doppelbelastung des Steuerpflichtigen sieht: Denn gleichheitsrechtlich ist der Zielstaat nur zur Herstellung einer „Kästchengleichheit“ des Anlassfalles mit einem allein in diesem Zielstaat angesiedelten fiktiven Vergleichsfall verpflichtet. Hinzutreten muss vielmehr eine grundrechtliche Perspektive, die das Prinzip der Verhältnismäßigkeit aufnimmt und sub specie Erforderlichkeit einen Vorrang der rechtlich möglichen zwischenstaatlichen Zusammenarbeit (Amtshilfe) gegenüber der mehrfachen Auferlegung gleicher oder ähnlicher (Neben-)Pflichten postuliert.

Erste Voraussetzung für die Pflicht zu gegenseitiger Anerkennung ist in jedem Fall eine hinreichende Ähnlichkeit der Sachverhalte, die der Steuerpflichtige im Herkunfts- und im Zielstaat verwirklicht. Damit scheidet eine Pflicht zu gegenseitiger Anerkennung aus, wo die Doppelbelastung angesichts hinreichender tatsächlicher Unterschiede auch keine Diskriminierung begründen würde. Diese Prüfung entspricht der Ähnlichkeitsprüfung im Rahmen der Diskriminierungsverbote: Wo sich der Steuerpflichtige und sein (gedachter) Vergleichspartner nicht „in einer vergleichbaren Situation“ (EuGH) befinden, ist die gegenseitige Anerkennung von vornherein nicht geboten.

⁶ Exemplarisch EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-67/08, Slg. 2009, I-883 - Margarete Block. Zur Bedeutung von Art. 293 EG und seinem Wegfall *Jakob Billau*, Die steuerliche Integration des Europäischen Binnenmarktes durch Doppelbesteuerungsabkommen (2016).

⁷ Vgl. bereits EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471 - *Futura/Singer*.

Zweite Voraussetzung für die Pflicht zu gegenseitiger Anerkennung ist die Ähnlichkeit der rechtlichen Vorgaben, die beide Mitgliedstaaten dem Steuerpflichtigen machen. Eine gegenseitige Anerkennung ist nicht geboten, wo die Doppelbelastung gerechtfertigt und v.a. angemessen ist. Diese Prüfung entspricht der Erforderlichkeitsprüfung im Rahmen der Diskriminierungsverbote. Nur wenn die rechtlichen Vorgaben beider Mitgliedstaaten gleichwertig sind, muss die Verdopplung einzelstaatlicher Entscheidungen oder steuerlicher Nebenpflichten unterbleiben.

Gegenstand der gegenseitigen Anerkennung können dann Akte aller drei Gewalten sein. Die gegenseitige Anerkennung erstreckt sich auch sowohl auf Tatsachenfeststellungen als auch auf die Würdigung von Tatsachen im Lichte der Vorgaben des mitgliedstaatlichen Rechts, also auf Subsumtionsergebnisse. Dies gilt allerdings nur im tatsächennahen Bereich.

In Ermangelung einer Harmonisierung (die nach Art. 115 AEUV Einstimmigkeit im Rat erfordert) kann die gegenseitige Anerkennung in Steuersachen auf dieser Basis ein „Dritter Weg“ zwischen traditioneller Anwendung der Diskriminierungsverbote und Harmonisierung werden.

Einstweilen bleibt die gegenseitige Anerkennung in Steuersachen allerdings ganz der negativen Integration verhaftet. Sie bewahrt die Vielfalt materiellrechtlicher Regelungsmodelle innerhalb der Union. Insofern kann sie als Beispiel einer differenzierten Integration angesehen werden. Perspektivisch können aber weitere Anwendungsgebiete für eine gegenseitige Anerkennung in Steuersachen durch völkerrechtliche Verträge und durch Harmonisierung erschlossen werden. Zu den Erkenntnisquellen für die Gleichwertigkeitsprüfung kann daneben das soft law gehören – etwa in Form europäischer Mustergesetze.

Diese Federstriche, aber auch anderweitige Antworten auf diese Fragen⁸ schöpfen das Potenzial des Themas bei weitem nicht aus. Die Vertiefung einer Dogmatik des transnationalen Steuerrechts verlangt weitere Strukturierungsleistungen und eine vertiefte Auseinandersetzung mit Fragen demokratischer Legitimation und gerichtlicher Kontrolle. Das Thema bietet aber auch Raum für eine Verknüpfung des Rechtswissens mit qualitativen

⁸ *Ekkehart Reimer*, Das Anerkennungsprinzip im Europäischen Ertragsteuerrecht, FR 2007, 217 ff.; *ders.*, Taxation – An Area without Mutual Recognition? in: Isabelle Richelle/Wolfgang Schön/Edoardo Traversa (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union (MPI Studies in Tax Law and Public Finance Bd. 2, 2013), 197 ff.

und quantitativen Analysen zum Stand der Europäischen Integration: Denn am Ende sind Art und Maß von Verweisungen inländischen auf ausländisches Steuerrecht Gradmesser für die normative Verwirklichung offener Staatlichkeit.

§ 26 Fremdvergleich im Internationalen Steuerrecht

Kamilla Zembala-Börner

Der Fremdvergleich beherrscht die Artikel 7 und 9 des OECD-Musterabkommens und kann aufgrund der Bedeutung der Unternehmensgewinne als wichtigste Einkunftsart des Abkommensrechts¹ in seiner Tragweite nicht überschätzt werden. So steht er als Fundamentalprinzip des Internationalen Steuerrechts auch stets im Fokus von Versuchen, die Steuerverteilung und -gerechtigkeit international zu optimieren. Der Fremdvergleich gilt als praktikabel im Sinne seiner Einfachheit und Kostengünstigkeit². Er ist internationaler Konsens, erprobt sowie bereits ausgefeilt und der weiteren Präzisierung für die praktische Anwendung zugänglich³. Entsprechend steht er im Fokus der Arbeiten der OECD. Zur Vereinheitlichung der Anwendung des Fremdvergleichs werden die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze⁴ für deren Anwendung im Verhältnis verbundener Unternehmen sowie der OECD-Betriebsstättenbericht⁵ für dessen Anwendung im Verhältnis rechtlich unselbständiger Teile eines internationalen Einheitsunternehmens stetig weiterentwickelt.

1. Grundzüge und Hintergrund

Der Fremdvergleich beinhaltet den Vergleich von Geschäftsvorfällen zwischen nahestehenden Personen – juristischen oder natürlichen – mit vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Dritten. Fremdvergleichskonformität bedeutet dabei, dass die involvierten Parteien für ihre Lieferungs- und Leistungsbeziehungen einen Preis vereinbart haben,

¹ *Hemmelrath*, in: Vogel/Lehner (6. Auflage 2015), Art. 7 Rn. 2.

² *Carroll*, Colum L Rev 1934, 473 (489 f.).

³ OECD, Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (2011), Rn. 1.15.

⁴ OECD, Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (2011), zuletzt geändert durch OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*.

⁵ Zuletzt OECD (2010), *2010 Report on Attribution of Profits to PEs*.

den auch fremde Dritte auf dem freien Markt für eine vergleichbare Leistung vereinbart hätten⁶. Dieser Vergleich dient Steuerverwaltungen als Instrument zur gerechten Steueraufteilung⁷, d.h. zur Sicherung von Steuersubstrat⁸. Er setzt dort an, wo es um den Unternehmensgewinn und gegebenenfalls ungewollten Einfluss des Unternehmensträgers bzw. Steuerpflichtigen auf den zu versteuernden Gewinn geht⁹. Andererseits ist er Mittel zur Vermeidung von ungewollter Doppelbesteuerung und dient damit gleichermaßen dem internationalen Handel. Ziel des Fremdvergleichs ist die Gleichbehandlung von verbundenen Unternehmen und Einzelunternehmen, um steuerliche Vor- oder Nachteile zu verhindern, die allein auf der Unternehmensstruktur beruhen und damit zu Wettbewerbsverzerrungen führen können; hierdurch sollen wirtschaftliche Aktivitäten im internationalen Rahmen gefördert werden, da so zumindest steuerliche Gründe bei der Entscheidung für oder gegen internationale Tätigkeiten keine Rolle spielen¹⁰.

2. Die abkommensrechtlichen Ausformungen und Interpretationen

Um Doppelbesteuerung zu vermeiden, die sich aus der unterschiedlichen Interpretation des Fremdvergleichs zweier Staaten ergeben kann, hält die OECD Artikel 7 und 9 OECD-MA und die dazu gehörigen Auslegungshilfen vor. Das OECD-Musterabkommen statuiert in Artikel 9, dass beide Vertragsstaaten fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise annehmen und den Gewinn der betreffenden Gesellschaft entsprechend anpassen können¹¹ sowie dass infolge einer Gewinnkorrektur des einen Staates auch

⁶ Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law* (2010), S. 6 f.

⁷ Zur horizontalen Steuergerechtigkeit zwischen den Staaten Valta, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe* (2014), S. 45 ff.

⁸ Wilkie, in: Schön/Konrad (Hrsg.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics* (2012), 137 (140).

⁹ Wilkie, in: Schön/Konrad (Hrsg.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics* (2012), 137 (144).

¹⁰ OECD, *Verrechnungspreisrichtlinien 2010* (2011), Rn. 1.8.

¹¹ Wassermeyer, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen* (2014), Rn. 1.18.

der andere Vertragsstaat eine entsprechende Gewinnberichtigung vorzunehmen hat, um Doppelbesteuerung zu vermeiden¹². Leitlinien zur Festsetzung des Fremdvergleichspreises finden sich in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, die durch das BEPS-Projekt umfangreiche Neuerungen erfahren haben¹³. Während bisher die Vertragsfreiheit verbundener Unternehmen beim Fremdvergleich geachtet wurde, hat dies durch das BEPS-Projekt entscheidende Änderungen erfahren. Künftig sollen verbundene Unternehmen Funktionen und Risiken nicht mehr unüberprüft untereinander aufteilen und verschieben können¹⁴. Es soll sichergestellt werden, dass Verrechnungspreise auf Verträgen beruhen, die die wirtschaftliche Realität, das heißt die tatsächlich übernommenen Beiträge der Parteien, widerspiegeln¹⁵, so dass Nicht-Anerkennung schuldrechtlicher Vereinbarungen in Ausnahmefällen möglich sein soll, sofern die Vereinbarung wirtschaftlich unvernünftig ist¹⁶.

Auf multinationale Einheitsunternehmen, die mittels rechtlich unselbständigen Unternehmenseinheiten agieren, findet der Fremdvergleich seit 2010 in Form des AOA (*authorized OECD approach*) Anwendung. Abkommensrechtlich sind der Ansässigkeitsstaat sowie der Quellen- bzw. Betriebsstättenstaat berechtigt, Gewinne eines Unternehmensträgers zu besteuern, der im Betriebsstättenstaat eine Betriebsstätte unterhält, Artikel 7 Abs. 1 OECD-MA. Daraus resultiert die schwierige Frage der Gewinnallokation. Hierfür wird zunächst die uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte vorgenommen, so dass einer Betriebsstätte der Gewinnanteil des Gesamtunternehmens zuzuordnen ist, welchen die Betriebsstätte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erwirtschaftet hätte, wäre sie ein selbständiges, unabhängiges Unternehmen, das unter gleichen oder vergleichbaren Bedingungen die gleichen oder vergleichbaren Geschäfte

¹² Baumhoff, in: Mössner (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen (4. Aufl. 2012), Rn. 3.4.

¹³ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation (2015).

¹⁴ So auch Eigelshoven, in: Vogel/Lehner (6. Auflage 2015), Art. 9 Rn. 52d., was allerdings aufgrund des Eingriffs in die privatrechtliche Dispositionsfreiheit gegebenenfalls Änderungen innerstaatlichen Rechts erfordere.

¹⁵ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation (2015), S. 13 f.

¹⁶ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation (2015), S. 13.

getätigt hätte¹⁷. Die Anwendung des Fremdvergleichs auf Einheitsunternehmen hat eine weitreichende Geschichte und Entwicklung. Die frühere Interpretation der Norm stellte eine abweichende Vorgehensweise dar, wobei nur eine eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion vorgenommen wurde¹⁸, so dass insbesondere unternehmensinterne Leistungsbeziehungen nicht dem Fremdvergleich unterzogen wurden¹⁹.

Für beide Fallkonstellationen – verbundene Unternehmen sowie Einheitsunternehmen – ist die Entwicklung der OECD-Arbeiten also beträchtlich. Insbesondere durch das in den vergangenen Jahren intensiv verfolgte BEPS-Projekt der OECD und G20-Staaten fällt auf, dass sich die Doppelfunktion des Fremdvergleichs – Steueraufteilung und Vermeidung der Doppelbesteuerung – stark in Richtung der ersteren verschiebt. Es scheint so, dass anhand des Fremdvergleichs nun nicht mehr allein festgestellt werden soll, was unabhängige Dritte in einer vergleichbaren Situation verhandelt und durchgeführt hätten, sondern darüber hinaus getestet werden soll, ob hinter vertraglichen Konstruktionen nicht doch eine unerwünschte Steuervermeidung steckt. Wo Missbrauchsvorschriften nicht greifen, scheint nun der Fremdvergleich das Mittel der Wahl zu sein, um den Steuerpraktiken multinationaler Konzerne Herr zu werden. Wenn aber der Fremdvergleich künftig solch große Ziele verfolgt, bleibt es nicht lange abzuwarten, bis eine bis dato möglicherweise gefundene Vereinheitlichung wiederum in divergierende Anwendungen münden wird, je nachdem wie stark ein Staat den Fokus auf die Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken stellt. Darüber hinaus betreffen die jüngsten Neuerungen durch das BEPS-Projekt bislang nur den Fremdvergleich des Artikel 9 Abs. 1, nicht jedoch des Artikel 7 Abs. 2 OECD-MA, so dass sich hier eine abkom-

¹⁷ Insofern ist es nicht nur die „Selbständigkeitsfiktion“ des AOA, sondern genauer die „Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion“ – aus Vereinfachungsgründen wird in dieses Beitrages aber, außer es soll eine gezielte Differenzierung vorgenommen werden, nur von der Selbständigkeitsfiktion die Rede sein.

¹⁸ Vgl. Schön, in: Lüdicke (Hrsg.), Besteuerung von Unternehmen im Wandel (2007), 71 (79), mit den entsprechenden Nachweisen.

¹⁹ Für weiterführende Darstellungen siehe z.B. Mödinger, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), S. 40 ff. sowie S. 95 ff.; Heyd, Internationale Gewinnabgrenzung bei der Geschäftstätigkeit über Betriebsstättenstrukturen (2014), S. 25 f.

mensinterne Uneinheitlichkeit ergeben kann. Der Fremdvergleich ist folglich im steten Fluss – dabei gilt es kritisch zu beobachten, ob seine Leistungsfähigkeit nicht überspannt wird.

§ 27 Der Rechtsfertigungsgrund der Verhinderung von Steuerumgehung und das *Arm's-Length-Principle*

Johannes Becker

Das Institut für Finanz- und Steuerrecht versteht sich seit seiner Gründung durch *Klaus Vogel* vor nunmehr 50 Jahren als Institution, in der die grundlegenden Fragen des Steuerverfassungsrechts, des nationalen Steuerrechts und nicht zuletzt des Internationalen Steuerrechts gestellt wurden und werden. Dabei sind diese Fragen immer im Kontext der jeweiligen Zeit zu sehen. So sind drängende Fragen der Gründerjahre des Instituts zwangsläufig andere als die der heutigen Forschung. Das Thema der Verrechnungspreise aus einer juristischen Perspektive spielte damals eine Nischenrolle, ist aber in den letzten Jahren in den Fokus nicht nur der steuerrechtlichen Diskussion geraten. Es erscheint daher auf den ersten Blick verwunderlich, dass sich der EuGH – gerade aufgrund ihrer Bedeutung für die innergemeinschaftlichen Wirtschaftsbeziehungen – bisher nur in sehr geringem Umfang mit den Verrechnungspreisregeln beschäftigen konnte. Einzig in der Rechtssache *SGI*¹ hatte der EuGH bisher Gelegenheit, sich explizit zur Vereinbarkeit von am *Arm's-Length-Principle* (ALP) orientierten Verrechnungspreisregeln mit den europäischen Grundfreiheiten zu positionieren. Diese Entscheidung wirft jedoch die grundsätzliche Frage nach der Aufgabe der Verrechnungspreise auf, die in der grundlagenorientierten Tradition des Instituts den Kern dieses Beitrags bilden soll.

1. Die Entscheidung des EuGH

Der Entscheidung des EuGH in der Rs. *SGI* lagen die Regelungen des belgischen Steuerrechts zur Korrektur von Verrechnungspreisen zugrunde. Diese sehen in ihrer Auslegung durch die nationalen Gerichte für den

¹ EuGH v. 21.01.2010, Rs. C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, ECLI:EU:C:2010:26.

grenzüberschreitenden Fall vor, dass nicht dem ALP entsprechende Verrechnungspreise zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft zu korrigieren sind. Der EuGH sah hierin zutreffend eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.² Gleichwohl sei der Eingriff gerechtfertigt und zwar gleich aufgrund zweier, nach Auffassung des EuGH und auch der Generalanwältin *Kokott*³ einschlägigen Rechtfertigungsgründe. Zum einen wird die zutreffende Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten, zum anderen die Vermeidung der Steuerumgehung herangezogen. Aufgrund dieser kumulativ durch den EuGH angewandten Rechtfertigungsgründe⁴ sei die Regelung gerechtfertigt, sofern dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben werde, nachzuweisen, dass außersteuerliche Gründe vorlägen, die den abweichenden Verrechnungspreis rechtfertigen.

2. Verrechnungspreise zur Vermeidung der Steuerumgehung?

Um zu bewerten, ob die vom EuGH gefundene Rechtfertigungslösung zutreffend ist, ist zunächst ein Blick auf die Aufgabe der Verrechnungspreise im System des internationalen Steuerrechts zu werfen (sogleich unter a.), um anschließend die in der Rs. *SGI* gefundene Lösung noch einmal kritisch zu beleuchten (sodann unter b.).

a. Aufgabe der Verrechnungspreise

Die Frage nach der Aufgabe von Verrechnungspreisen ist seit jeher umstritten und eng mit der Frage nach der Aufgabe von DBA im Grundsätzlichen verwoben. In der Literatur wird zum Teil argumentiert, dass die Korrektur von Verrechnungspreisen in erster Linie zur Vermeidung der Steuerumgehung diene.⁵ Diese Argumentation geht jedoch schon von der grundlegend falschen Prämisse aus. Es ist zuzugestehen, dass schon seit der Aufnahme der Bekämpfung von Steuervermeidung in das Arbeitsprogramm des Völkerbundes im Jahr 1922⁶, welches zum Musterabkommen des Jahres 1928 führte, ein Ziel der DBA eben diese Bekämpfung ist; und

² EuGH v. 21.01.2010, Rs. C-311/08, zust. statt aller: *R. Beiser*, SWI 2010, 300 (302).

³ *J. Kokott*, Schlussanträge der Generalanwältin v. 10.09.2009, Rs. C-311/08, Rn. 56 ff.

⁴ So ausdrücklich EuGH v. 21.01.2010, Rs. C-311/08, Rn. 69.

⁵ So schon: *E. Weber*, Inst. FSt, Nr. 204 (1981), 12; *P. Baker*, *Double Taxation Conventions*, 3. Aufl. Lbl. (06.2016), Rn. D.01.

⁶ Völkerbund Dokument Nr. C115 M.55, 1925 II, Februar 1925.

heute weisen die Arbeiten der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes ebenfalls in diese Richtung. Hauptaufgabe der DBA ist und bleibt aber die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die Bekämpfung der Steuervermeidung und der damit eng verknüpften doppelten Nichtbesteuerung ist ein Sekundärziel des Abkommens.⁷ Wenn aber die Bekämpfung der Steuervermeidung nicht das primäre Ziel der DBA ist, vermag nicht zu überzeugen, warum Art. 9 OECD-MA isoliert diese Aufgabe erfüllen soll.⁸

Art. 9 OECD-MA hat grundsätzlich keine vom generellen Zweck des OECD-MA abweichende Zielsetzung. Die Verrechnungspreisregeln dienen – wie keine andere Vorschrift innerhalb der DBA – dazu, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsgrundlage auf die Vertragsstaaten zu erreichen.⁹ Dies zeigt sich schon daran, dass das Besteuerungsrecht nicht, wie bei anderen Verteilungsnormen, einem der Vertragsstaaten zugewiesen wird. Das Abkommen nimmt nicht die Wertung vorweg, wie eine aus Sicht der Vertragsstaaten statisch gerechte Aufteilung der Besteuerungsgrundlage im konkreten Fall zu bewirken ist. Vielmehr dienen die Verrechnungspreisregeln dazu, zu bestimmen, wo die Wertschöpfung einer wirtschaftlichen Tätigkeit liegt; diese Wertschöpfung wird dann dem Vertragsstaat zugewiesen, in dem sie erwirtschaftet wurde.¹⁰ Verrechnungspreisregeln dienen damit der Umsetzung der vertraglichen Wertung, dass die Besteuerung einer unternehmerischen Tätigkeit dort zu erfolgen hat, wo innerhalb des verbundenen Unternehmens die Wertschöpfung stattfindet.¹¹

Diese Erkenntnis wirkt auch auf die Frage nach der Funktion der Verrechnungspreise als Missbrauchsbekämpfungsinstrument zurück. Jeder Norm, die der Aufteilung von Besteuerungssubstrat zwischen verschiedenen Steuersubjekten dient, sei es im nationalen, sei es im Internationalen Steuer-

⁷ So auch statt aller: *J. Schönfeld*, FG Wassermeyer, Beitrag 14, Rn. 7 ff.

⁸ *G. Kofler*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. (2015), Art. 9 Rn. 4.

⁹ *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. (2010), Rn. 16.290; *G. Kofler*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. 2015, Art. 9, Rn. 4 m.w.N.

¹⁰ *OECD*, Verrechnungspreisleitlinie 2010, Vorwort, Abs. 7.

¹¹ Verrechnungspreise übernehmen damit die Rolle, die beispielsweise der Grund und Boden im Bereich des Art. 6 OECD-MA übernimmt. Sie füllen die vertragliche Wertung aus, dass am Ort der Wertschöpfung zu besteuern ist; bei Art. 6 OECD-MA am Ort der Belegenheit.

recht, wohnt als logische Kehrseite des Zwecks einer zutreffenden Aufteilung die Vermeidung einer unzutreffenden Aufteilung und damit die Vermeidung der mit der unzutreffenden Steueraufteilung potentiell verbundenen Steuervermeidung inne. Eine Norm ist nicht schon deshalb als eine Norm anzusehen, die primär der Vermeidung der Steuerumgehung dient, weil sie in dieser logischen Reihe steht. Vielmehr dient eine Norm erst dann primär der Vermeidung der Steuerumgehung, wenn sie hierauf vorrangig abzielt oder zumindest wesentlich über die logische Kehrseite der zutreffenden Aufteilung eines Besteuerungssubstrats hinausgeht. Dies ist bei den Verrechnungspreisvorschriften, die dem Muster des Art. 9 OECD-MA folgen, nicht der Fall.

b. Zutreffender Rechtfertigungsgrund

Daraus ergeben sich Folgen für die Bewertung von Verrechnungspreisregelungen in der Rechtfertigungs“dogmatik“¹² des EuGH. Der EuGH rekurriert in der Entscheidung in der Rs. *S.G.I* auf seine Rechtsprechung aus der Rs. *Thin Cap GLO*¹³. Die hier im Rahmen der Unterkapitalisierungsvorschriften geltenden Grundsätze sollen in vollem Umfang auch im Bereich der Verrechnungspreise gelten. Dies führt der EuGH zwar nicht explizit aus. Er zitiert jedoch in großen Teilen wörtlich die Grundsätze der Rs. *Thin Cap GLO*.¹⁴ Der EuGH wendet auch auf Verrechnungspreisregelungen die dort entwickelte Gesamtbetrachtung der Rechtfertigungsgründe „zutreffende Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen“ und „Vermeidung der Steuerumgehung“ an. In der Folge verlangt der EuGH, dass es die Korrekturvorschriften der Mitgliedstaaten aufgrund der Anwendbarkeit des Rechtfertigungsgrunds der Vermeidung der Steuerumgehung gestatten dürfen, außersteuerliche Gründe dafür nachzuweisen, dass die gewählten Verrechnungspreise ausnahmsweise anzuerkennen sind, obwohl sie nicht fremdvergleichskonform sind. Teile der Literatur¹⁵ und wohl auch der

¹² Zur Dogmatik der Rechtfertigungsgründe des EuGH allgemein und kritisch, B. Straßburger, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten (2012), 224 ff.

¹³ EuGH v. 13. 3. 2007 Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Thin Cap GLO)*, ECLI:EU:C:2007:161.

¹⁴ So schon: M. Glahe, IStR 2015, 97 (99), a.A. D. Hohenwarter-Mayer, RdöW 2010, 538 (540 f.).

¹⁵ Statt vieler: K. Becker/S. Sydow, IStR 2010, 195 (198), D. Hohenwarter-Mayer, RdöW 2010, 538 (540 f.).

BFH¹⁶ sehen hierin nichts anderes als den Fremdvergleichsgrundsatz i.S.d. Verrechnungspreisvorschriften, daher seien die Verrechnungspreisvorschriften in Gänze gerechtfertigt. Andere meinen, der EuGH sei so zu verstehen, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen stehen müsse, außersteuerliche Gründe auch neben dem Fremdvergleich nachzuweisen.¹⁷ Dieser Streit in der Literatur ist schon deswegen obsolet, weil richtigerweise aus der Anwendung des Rechtfertigungsgrundes der Vermeidung der Steuerumgehung nicht die Konsequenz hätte gezogen werden dürfen, dass die Möglichkeit des Nachweises außersteuerlicher Gründe bestehen muss.

Wie unter a. gezeigt, dienen Verrechnungspreise in erster Linie der zutreffenden Aufteilung der Besteuerungsgrundlage. Die damit als logische Kehrseite verbundene Zielsetzung der Vermeidung der Steuerumgehung, die jeder Aufteilungsnorm innewohnt, kann keinen Vorrang beanspruchen. Damit sind die Eingriffe aufgrund von Verrechnungspreisregelungen, die am ALP orientiert sind, in erster Linie aufgrund des Rechtfertigungsgrundes der zutreffenden Aufteilung der Besteuerungshöhe gerechtfertigt. Das ALP stellt durch den Fremdvergleichstest sicher, dass eine zutreffende Aufteilung der Besteuerungshöhe stattfindet. Dies erkennt insoweit auch Generalanwältin *Kokott*, die in der Vermeidung der Steuerumgehung einen Unterfall der zutreffenden Aufteilung der Besteuerungshöhe sieht, woraus folge, dass für die Rechtfertigung beider Eingriffe die gleichen und damit die höheren Grundsätze der Missbrauchsbekämpfung gelten müssen.¹⁸ Die Annahme ist zwar im Ansatzpunkt zutreffend; die Schlussfolgerung überzeugt dagegen nicht. Die Anwendung des Rechtfertigungsgrundes der Verhinderung der Steuerumgehung kann nicht dazu führen, dass die Einräumung der Möglichkeit des Nachweises außersteuerlicher Gründe neben dem Fremdvergleichsgrundsatz möglich sein muss.¹⁹ Dem Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen der Verrechnungspreisbestimmung ist eigen, dass er nicht pauschalierend eine missbräuch-

¹⁶ BFH Urt. v. 25.06.2014 – I R 88/12, BFH/NV 2015, 57 ff., so auch in expliziter Anlehnung an die Rs. *SGI Court of Appeal (Civil Division) v.* 18.02.2011, [2011] EWCA Civ 127 – *Thin Cap GLO*.

¹⁷ So *J. Englisch*, IStR 2010, 139 (141); *W. Schön*, IStR 2009, 882 (888); *M. Glahe*, IStR 2015, 97 (99 f.) m.w.N.

¹⁸ *J. Kokott*, Schlussanträge der Generalanwältin v. 10.09.2009, Rs. C-311/08, Rn. 63.

¹⁹ So ausdrücklich, *M. Glahe*, IStR 2015, 97 (100).

liche Gestaltung annimmt, sondern alle wirtschaftlichen Faktoren im konkreten Einzelfall berücksichtigt²⁰ und somit den Nachweis außersteuerlicher Gründe obsolet macht.²¹ Sollte der EuGH sich noch einmal mit den Verrechnungspreisregelungen eines Mitgliedstaats auseinandersetzen müssen, bleibt zu hoffen, dass er den Unterschied zwischen den Unterkapitalisierungsvorschriften und den Verrechnungspreisen erkennt, der darin besteht, dass im Bereich der Verrechnungspreise eine Anwendung der Rechtsprechung zum Nachweis außersteuerlicher Gründe schon aufgrund der Rechtsnatur der Verrechnungspreise nicht geboten ist.

3. Fazit

Die Entscheidung des EuGH in der Rs. *SGI* ist zwar im Ergebnis zutreffend. Sie überzeugt jedoch nicht, wenn sie fordert, dass es neben dem Fremdvergleich eine Möglichkeit geben müsse, außersteuerliche Gründe dafür nachzuweisen, dass ein Verrechnungspreis doch hinnehmbar ist. Diese Annahme verkennt die grundlegende Aufgabe, die die Bestimmung von am ALP orientierten Verrechnungspreisen bei der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten hat. Das ALP dient hier der Bestimmung der Fremdüblichkeit einer Transaktion unter Berücksichtigung aller wirtschaftlichen Faktoren, die für den konkreten Einzelfall relevant sind. Verrechnungspreisregelungen sind mit den Grundfreiheiten vereinbar, soweit und solange sie der wirtschaftlich (näherungsweise) zutreffenden Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten dienen, was durch die Anwendung des ALP erreicht wird.

²⁰ So etwa die Berücksichtigung des Konzernrückhalts: BFH Urt. v. 17.12.2014 – I R 23/13, Nichtanwendungserlass BMF v. 30.03.2016 - V B 5 -S 1341/11/1000-07.

²¹ Mit diametral anderer Folgerung: *M. Glahe*, IStR 2015, 97 (100).

§ 28 Internationaler Informationsaustausch und Datenschutz

Max Vogel

Der wissenschaftliche „Markenkern“ des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg, dessen 50-jähriges Bestehen wir feiern, ruht auf zwei Grundpfeilern: der verfassungsrechtlichen Einbettung sowie den internationalen und europäischen Bezügen des Steuerrechts. Wenige Themen decken diese beiden Markenkern des Instituts derart mustergültig ab, wie der internationale Informationsaustausch in Besteuerungssachen: Seit dem Ankauf von Steuer-CDs durch die Finanzverwaltung steht der Aufbau von Mechanismen zur Herstellung internationaler Steuergerechtigkeit im Fokus von Öffentlichkeit und Politik, mit der Veröffentlichung der Panama Papers hat die Diskussion erneut an Fahrt gewonnen. Nur langsam rückt dabei die Erkenntnis ins Blickfeld, dass der Austausch von Informationen zwischen verschiedenen Steuerverwaltungen von erheblicher Grundrechtsrelevanz und deshalb ein Ausgleich von staatlichem Informationsinteresse und Datenschutz geboten ist.¹

1. Der internationale Informationsaustausch in Besteuerungssachen

Die deutschen Finanzbehörden sind allein auf der Grundlage einer gesetzlichen Ermächtigungsnorm befugt, Informationen an andere Staaten weiterzugeben.²

Neben den Regelungen der §§ 117 ff. AO erfolgt der allgemeine Informationsaustausch in Steuersachen auf der Basis dreier in Reichweite, Gegenstand und Art des Informationsaustauschs unterschiedlich ausgestalteter Rechtsgrundlagen. Neben den in DBA regelmäßig enthaltenen Auskunftsklauseln (vgl. Art. 26 OECD-MA) existieren bilaterale Abkommen, die –

¹ Vgl. *Mellinghoff*, Grußwort zum Deutschen Steuerberaterkongress 2016.

² Vgl. FG Köln, EFG 2015, 1769.

anders als die DBA – allein den Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten betreffen (Tax Information Exchange Agreements, TIEA). Schließlich enthält die EU-AmtshilfeRL beständig erweiterte³ Vorgaben für den harmonisierten Informationsaustausch innerhalb der EU. Sie wurde umgesetzt in AO und EUAHiG, der für Informationen über Finanzkonten maßgebliche Common Reporting Standard davon gesondert im FKAustG.

Im Hinblick auf den Informationsaustausch über Kapitalerträge war die Entwicklung besonders rasant, beginnend mit der FATCA-Offensive der USA (Foreign Account Tax Compliance Act)⁴, gefolgt vom Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA)⁵. Durch die EU-AmtshilfeRL überholt wurde die EU-ZinsRL.⁶

2. Der Datenschutz als Grenze

a. Grundlagen des Datenschutzrechts

Das Grundgesetz fordert mit dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung aus Art. 2 I i.V.m. Art. 1 I GG den staatlichen Datenschutz. Die Befugnis jedes Einzelnen, grundsätzlich selbst darüber zu bestimmen, ob und inwieweit persönliche Daten preisgegeben und verwendet werden, gilt unabhängig von der Zuordnung des Dateninhalts zur Privat- oder Intimsphäre.⁷ Die Verbürgung darf nur im überwiegenden Interesse der Allgemeinheit und unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eingeschränkt werden.⁸ Dabei fordert das BVerfG einen amtshilfefesten Schutz gegen Zweckentfremdung.⁹ Die gegenläufige¹⁰ Rechtsprechung des

³ Vgl. RL 2014/107/EU, RL 2015/2376/EU sowie RL 2016/881/EU.

⁴ Vgl. Seer, NWB 2015, 870 (871).

⁵ Vgl. Hörhammer, NWB 2015, 741 (742); Seer, NWB 2015, 870 (871); Tomson/Chwalek, ISR 2016, 26 (26 f.).

⁶ Vgl. RL 2015/2060/EU.

⁷ BVerfGE 65, 1 (45); anders noch im Mikrozensus-Beschluss BVerfGE 27, 1 (7).

⁸ BVerfGE 84, 239 (279 f.).

⁹ BVerfGE 84, 239 (280).

¹⁰ S. zu dieser Wechselwirkung Vogel, Die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe im Ertragsteuerrecht, 2014, 302.

BVerfG zum Verbot struktureller Vollzugsdefizite¹¹ darf allerdings nicht übersehen werden.

Das europäische Primärrecht kennt Datenschutzrechte sowohl in Art. 16 I AEUV als auch in Art. 8 EuGrCharta. Das Recht auf Datenschutz unterliegt nach Art. 8 II 1 EuGrCharta einem besonderen Gesetzesvorbehalt hinsichtlich der Datenverarbeitung und kann auch im Übrigen nach Art. 52 I EuGrCharta nur durch ein verhältnismäßiges Gesetz eingeschränkt werden. Auch wenn der Schutz insoweit für juristische Personen weitgehend einschränkt ist,¹² greifen jedenfalls das Recht auf unternehmerische Freiheit sowie das Eigentumsrecht nach Art. 16, 17 EuGrCharta.¹³ Im Übrigen wird auch Art. 8 EMRK ein – dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung grundsätzlich vergleichbares¹⁴ – Recht auf Datenschutz entnommen.¹⁵

Nach der Rechtsprechung sowohl des BVerfG als auch des EuGH und des EGMR verlangt der Schutz der Persönlichkeitsrechte die verhältnismäßige Begrenzung des staatlichen Informationsaustauschs. Er ist – so der EuGH ausdrücklich – auf das absolut notwendige Maß zu beschränken.¹⁶ Dies verlangt zunächst nach einer strikten Zweckbindung, insbesondere ist eine Zweckentfremdung im Hinblick auf Geschäftsgeheimnisse auszuschließen. Darüber hinaus wird im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung die Vielzahl an Eingriffsgrundlagen zu berücksichtigen sein. Der Informationsaustausch ist als Ganzes zu betrachten, denn eine separate Betrachtung würde drei wesentliche Aspekte des Nebeneinanders derart vieler Rechtsgrundlagen außer Acht lassen: Erstens steigt mit der Anzahl der Rechtsgrundlagen mit je unterschiedlichen Reichweiten und Zielen die Gesamtmenge der ausgetauschten Daten. Damit nehmen zweitens auch die Verknüpfungsmöglichkeiten zu. Der sog. NSA-Skandal hat gezeigt, dass

¹¹ BVerfGE 84, 239 (271 f.); 110, 94 (112 f.).

¹² EuGH, Urt. v. 9.11.2010 – C-92 u. 93/09, Rs. Schecke/Eifert, Slg. 2010 I-11063 (Rn. 53, 59).

¹³ Seer, in: Lüdicke/Mellinghoff/Rödter (Hrsg.), FS Gosch, 2016, 387 (398); ähnlich Eilers, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, 1987, 33; vgl. auch BVerfG, NJW 2014, 1581.

¹⁴ Vgl. Nußberger, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR X, 3. Aufl. 2012, § 209 Fn. 140.

¹⁵ Vgl. Ehrke-Rabel, SWI 2016, 67 (70) zum Verhältnis von Art. 8 EMRK und Art. 8 EuGrCharta.

¹⁶ St.Rspr., s. zuletzt EuGH, Urt. v. 6.10.2015 – C-362/14, Rs. Schrems, NJW 2015, 3151 ff. (Rn. 92) m.w.N.

Meta-Daten interessanter sein können als der Dateninhalt selbst.¹⁷ Im Übrigen wird die strikte Zweckbindung allein durch die Verknüpfung der Daten hinfällig. Werden nämlich Daten, die zu unterschiedlichen Zwecken übermittelt wurden, miteinander verknüpft, ist es unmöglich, die aus der Verknüpfung gewonnene Zusatzinformation nicht außerhalb mindestens eines der Zwecke zu nutzen. Drittens stellt die mit der Vielzahl an Rechtsgrundlagen einhergehende Unübersichtlichkeit der Regelungsmaterie die Verhältnismäßigkeit in Frage.

b. Konsequenzen aus der Safe-Harbor Entscheidung des EuGH

Konkrete Schlüsse für den europäischen Datenschutz im internationalen Informationsaustausch mit Drittstaaten lassen sich der Safe-Harbor Entscheidung des EuGH¹⁸ entnehmen. Drei Kernelemente der Urteilsgründe sind hier entscheidend: Zum einen verlangt Art. 25 I DatenschutzRL¹⁹ für den Datenverkehr mit Drittstaaten im Grundsatz die Gewährleistung eines angemessenen (nicht identischen, aber gleichwertigen²⁰) Schutzniveaus im Drittstaat. Zweitens betont der Gerichtshof, dass die Wirksamkeit der datenschutzrechtlichen Regelungen des Drittstaates sich an dessen – im Zweifel zu überprüfender – Rechtspraxis ausrichten müsse.²¹ Drittens verlangt der EuGH, dass europäischen Bürgern im Drittstaat ausreichender Rechtsschutz zu bieten ist.²²

Für den internationalen Informationsaustausch mit Drittstaaten folgen daraus strenge Anforderungen. Der Drittstaat muss – auch im Hinblick auf die Zweckrichtung des Datenaustauschs – ein den europäischen Standards gleichwertiges Schutzniveau gewährleisten. Dies darf nicht nur auf dem Papier stehen, sondern muss in der Rechtswirklichkeit gelebt werden, einschließlich einer Rechtsschutzmöglichkeit für den betroffenen Steuerpflichtigen. Besonders kritisch ist dies insofern, als die europäischen Staaten in der Lage sein müssen, die Tätigkeit der Steuerbehörden des Drittstaats insoweit zu kontrollieren.

¹⁷ S. auch BVerfGE 65, 1 (42).

¹⁸ EuGH (Fn. 16).

¹⁹ Die DatenschutzRL bindet grds. auch die Steuerbehörden, vgl. Art. 13 Abs. 1 lit. e) RL 95/46/EG.

²⁰ EuGH (Fn. 16), Rn. 73 f.

²¹ Ebd., Rn. 75 f., 78.

²² Ebd., Rn. 87, 89.

3. Rechtspolitische Ziele für einen Ausgleich von staatlichem Informationsinteresse und Datenschutz

Aus dem Gesagten ergeben sich folgende Ziele, um einen angemessenen Ausgleich von staatlichem Informationsinteresse und Datenschutz zu erreichen:

1. Der Informationsaustausch ist hinsichtlich des Umfangs auf das gerade noch notwendige Maß sowie durch eine strenge Zweckbindung zu begrenzen.
2. Nur eine Pflicht zur Information des Steuerpflichtigen vor jeder Datenweitergabe gewährleistet effektiven Rechtsschutz gegen den Informationsaustausch.
3. Trotz der Notwendigkeit der Abstimmung mit vielen Staaten sollte der mit der EU-AmtshilfeRL eingeschlagene Weg hin zu mehr Klarheit, Verständlichkeit und Übersichtlichkeit der Rechtsgrundlagen konsequent weiter verfolgt werden.

§ 29 Verantwortung bei der Verwendung von Haushaltsmitteln

Jan Peter Müller

Wenn wir heute das fünfzigjährige Bestehen des Instituts für Finanz- und Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg feiern, schauen wir gemeinsam auf dessen Geschichte zurück, erinnern an dessen Erfolge und betrachten die Erkenntnisse, die dieses Institut hervorgebracht hat. Persönlich blicke ich dabei mit großer Freude auf meine eigene Studienzeit zurück. In dieser Zeit erlebten wir, wie sich eine Immobilienkrise in Übersee zu einer Finanzkrise ungemeinen Ausmaßes entwickelte, deren Auswirkungen wir noch heute deutlich spüren. Sie zerstörte Existenzen, Banken, Unternehmen und Konzerne, griff die Fundamente unserer Wirtschaftsordnung an und ließ selbst Staaten in ihren Grundfesten erschüttern. Die Staatsverschuldung als „politische Schicksalsfrage der Gegenwart“¹ wurde damals umso deutlicher gestellt.

In Sorge um Demokratie und Freiheit plädiert der vormalige Direktor des Instituts – Herr Bundesverfassungsrichter a.D. Professor Dr. Dres. h.c. *Paul Kirchhof* – seit langem für die Besinnung auf einen Staat voll Kraft und Maß. In beachtlicher Verständlichkeit zeigte er gerade während dieser Krisenzeit auf, dass die Rückkehr zum und die Einhaltung des Rechts dem Staat die Möglichkeit geben, dem teilweise selbstverschuldeten Schuldensof zu entrinnen.² Sein Wirken schärft unsere Achtsamkeit und beeinflusst das Bild des Instituts nachhaltig. Es führt uns vor Augen, dass der Staat nur maßvoll an der Leistungsfähigkeit seiner Bürger³ partizipieren und ebenso bedacht mit den ihm treuhänderisch zur Verfügung gestellten Mitteln verfahren darf.

¹ *H. Kube*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 76. Ergänzungslieferung (2015), Art. 115 Rn. 246; *Waldhoff*, JZ 2008, 200; *P. Kirchhof*, FS Mußgnug, (2005), 131 (147) („Elementarbedrohung des Verfassungsstaates“).

² *P. Kirchhof*, NJW 2013, 1 ff.

³ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch (2011), Leitgedanken der Steuerreform, 4.

1. Wirtschaftlichkeit als Maß der Verantwortung

Der Staat verfügt nur über begrenzte finanzielle Mittel. Er beschafft sich diese hauptsächlich durch Abgaben und Steuern von seinen Bürgern.⁴ Zwar kann der Staat auch Kredite und Darlehen aufnehmen. Staatliche Verschuldung greift aber auf die zukünftige Steuerkraft des Staates vor und belastet künftige Generationen.⁵ Ein freiheits- und generationengerechtes Verfassungskonzept verpflichtet ihn daher zu einer Kultur des Maßes.⁶ Der Bürger fordert die Wahrung dieser Kultur und drückt diese Forderung in Wahlen und dem öffentlichen Diskurs aus. Es ist daher nicht verwunderlich, dass die Steuer eine der bedeutendsten Streitmaterien innerhalb der öffentlichen politischen Diskussion ist.

Die Ausgaben des Staates sind demgegenüber weniger von Interesse. Erst in der jüngeren Vergangenheit konnte sich die Einsicht durchsetzen, dass ein ungezügelter Leistungsstaat eine existenzbedrohliche Schuldenlast anhäuft.⁷ Auch die Frage, welche Maßstäbe der Staat bei der Beschaffung anzuwenden hat, wird im öffentlichen Diskurs nur vereinzelt gestellt. Zwar gibt das Recht auf diese Frage Antwort. Es obliegt aber der Wissenschaft, die Einhaltung dieser Rechtspflichten im Gewissen von Staat, Öffentlichkeit und Politik zu verankern.

§§ 6 Abs. 1 HGrG, 7 Abs. 1 BHO schreiben die grundsätzliche Notwendigkeit des wirtschaftlichen und sparsamen Umgangs mit Haushaltsmitteln vor. Die wirtschaftliche und sparsame Mittelverwendung soll bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans beginnen und sich auch bei der Ausführung des jeweiligen Haushaltsplans – also dann, wenn der Staat die ihm gewährten Mittel verwendet bzw. ausgibt – fortsetzen.⁸ Dieses Wirtschaftlichkeitsprinzip wird allgemein dahingehend verstanden, dass der Staat mit dem Einsatz bestimmter Mittel das bestmögliche (ergiebigste) Ergeb-

⁴ P. Kirchhof, in: Depenheuer (Hrsg.), Eigentumsverfassung und Finanzkrise, 2009, 7 (10 ff.).

⁵ Zur Forderung nach einem Staatsziel Nachhaltigkeit und Generationengerechtigkeit in einem neuen Art. 20 b GG, vgl. nur: W. Kahl, ZRP 2014, 17.

⁶ P. Kirchhof, Deutschland im Schuldensog, München 2012, 22.

⁷ Dazu: P. Kirchhof, in: Depenheuer (Hrsg.), Eigentumsverfassung und Finanzkrise, 2009, 7 (10 ff.).

⁸ E. Pache, in: Pünder/Schellenberg, Vergaberecht, 2. Auflage 2015, § 55 BHO Rn. 2.

nis erzielt (Maximalprinzip) oder ein bestimmtes Ergebnis mit dem geringstmöglichen (sparsamen) Mitteleinsatz erreicht (Minimalprinzip).⁹ Der haushaltsrechtliche Begriff der Wirtschaftlichkeit geht dabei aber darüber hinaus und fordert eine wertende Abwägung zwischen eingesetzten Mitteln und zu erreichendem Gemeinwohlanliegen.¹⁰ Der Begriff der Wirtschaftlichkeit setzt damit auf eine rational begründete Abwägung der Angemessenheit des Aufwandes für einen bestimmten Zweck.¹¹

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit hat sich in langer Tradition entwickelt. Er genießt seit der Haushaltsreform 1969 Verfassungsrang.¹² Zwar mag Art. 114 Abs. 2 S. 1 GG seinem Wortlaut nach nur einen Kontrollauftrag für den Bundesrechnungshof enthalten. Darin liegt aber zugleich die verfassungsrechtliche Verankerung des Wirtschaftlichkeitsprinzips begründet.¹³ Denn die Wirtschaftlichkeit als Maßstab für die externe Rechnungsprüfung ergibt nur dann Sinn, wenn dieser bereits vor der Prüfung von der Verwaltung zu beachten ist.¹⁴ Er findet seinen verfassungsrechtlichen Rückhalt auch in der Verpflichtung des Bundes und der Länder zur Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts (Art. 109 Abs. 2 und Abs. 4, Art. 114 Abs. 2 GG).¹⁵

2. Vergaberechtliche Konkretisierung

„Das Recht, nicht das Geld regiert staatliches Verwalten“¹⁶. Dem Staat obliegende Aufgaben verpflichten ihn dazu, sich die dafür erforderlichen Mittel zu beschaffen. Das „Ob“ der Beschaffung wird damit in erster Linie durch das Recht, allzu oft aber auch durch einen allein interessenpolitisch

⁹ E. Pache, in: Pünder/Schellenberg, Vergaberecht, 2. Auflage 2015, § 55 BHO Rn. 2.; . K. von Lewinski/D. Burbat, Haushaltsgrundsätzegesetz, 1. Auflage 2013, § 6 HGrG Rn. 3.

¹⁰ S. Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, 2004, 79.

¹¹ K. Vogel, DVBl. 1970, 193 (196).

¹² K. von Lewinski/D. Burbat, Haushaltsgrundsätzegesetz, 1. Auflage 2013, § 6 HGrG Rn. 1.

¹³ C. Gröpl, Haushaltsrecht und Reform, 2001, 288 ff., der zugleich allerdings eine Inhaltsleere dieses Prinzips feststellt; H. Kube, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 76. Ergänzungslieferung 2015, Art. 114 Rn. 104.

¹⁴ H. Kube, in: Ehlers/Fehling/Pünder, Besonderes Verwaltungsrecht, Band 3, 3. Auflage 2013, 164 m.w.N.

¹⁵ J. Schmidt, in: Müller-Wrede, Kompendium des Vergaberechts, 2. Auflage 2013, 123 f.

¹⁶ P. Kirchhof, NVwZ 1983, 505.

definierten Begriff der öffentlichen Aufgabe vorgegeben. Die treuhänderische Bindung der Haushaltsmittel verpflichtet den Staat, in Bezug auf das „Wie“ der Beschaffung allerdings einen rationalen, gewissenhaften und verhältnismäßigen Weg zu wählen. Dies bringt der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit wirkungsvoll zum Ausdruck.

Dieses Maß der Verantwortung erfährt in § 55 BHO – sowie den entsprechenden Regeln der Landeshaushaltsordnungen und den kommunalen Haushaltsordnungen – eine weitere Konkretisierung. Nach § 55 Abs. 1 BHO muss dem Abschluss von Verträgen über Lieferungen und Leistungen eine öffentliche Ausschreibung vorausgehen, sofern nicht die Natur des Geschäfts oder besondere Umstände eine Ausnahme rechtfertigen. Dahinter steht der Gedanke, dass die Verwaltung die vorhandenen Mittel bestmöglich nutzen und die möglichst günstigste Relation zwischen dem verfolgten Zweck und den eingesetzten Mittel anstreben soll.¹⁷ Die Exekutive soll dadurch gezwungen sein, sich eine gewisse Übersicht über den Markt zu verschaffen. Denn anders als Auftrag gebende private Unternehmen ist der Staat dazu typischerweise nicht bereits aufgrund tatsächlicher Zwänge gehalten: Der Staat verschafft sich seine Mittel durch Steuererhebung selbst, kann dabei auf eine vermeintlich unbegrenzte Garanten- und Nachschusspflicht der Steuerzahler vertrauen und ist nicht den freien Kräften des Marktes (insbesondere keinem Insolvenzrisiko) ausgesetzt (§ 12 Abs. 1 Nr. 1 InsO).¹⁸ Die Verpflichtung der öffentlichen Hand, den Wettbewerb bei seinen Beschaffungstätigkeiten durch Ausschreibungen zu stärken, soll zu einem wirtschaftlichen Einkauf und zu einer noch sparsameren Verwendung öffentlicher Mittel führen.

§ 55 BHO bildet die Grundnorm des rein nationalen Vergaberechts (Haushaltsvergaberecht). Freilich hat das Vergaberecht ab Erreichen oder Überschreiten bestimmter Schwellenwerte (vgl. § 106 GWB) heute eine weit weniger in haushaltsrechtlichen Kategorien denkende europarechtliche Überformung erfahren, wobei auch dort der Wirtschaftlichkeitsgrundsatz im Zuge der jüngsten Vergaberechtsnovelle zumindest eine redaktionelle Aufwertung erfahren hat (§ 97 Abs. 1 Satz 2 GWB). Ungeachtet dessen richten sich aber mehr als 80 Prozent der Beschaffungsmaßnahmen der öffentlichen Hand nach weitgehend rein haushaltsrechtlichen Vorgaben.

¹⁷ Vgl.: BT-Drs. 18/6281, 67; VV-BHO zu § 7 Rn. 1, GMBL. 2001, 307 (310).

¹⁸ Kritisch hierzu insgesamt: P. Kirchhof, Deutschland im Schuldensog, Heidelberg 2012.

3. Kein unmittelbarer Anspruch auf Einhaltung

Der Bürger selbst hat keine direkte Möglichkeit, eine verantwortliche Beschaffung des Staates einzufordern. So finden die europarechtlich vorgeformten Regelungen des GWB zum (bieterschützenden) Rechtsschutz im Anwendungsbereich des Haushaltsvergaberechts keine (unmittelbare) Anwendung. Auch seine grundsätzliche Rechtsschutzgarantie nach Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG erstreckt sich nur so weit, wie seine (subjektiven) Rechte reichen. Als Binnenrecht der Verwaltung entfalten das Haushalts- und Haushaltsvergaberecht sowie auch die anwendbaren Basisparagrafen der VOB/A und VOL/A allerdings keine subjektiven Verfahrensrechte.¹⁹ Das Bundesverfassungsgericht hat klargestellt, dass die im Gegensatz zum Oberschwellenbereich vorhandene Abwesenheit von Rechtsschutzmöglichkeiten gegen Entscheidungen über die Vergabe öffentlicher Aufträge unterhalb der Schwellenwerte nicht gegen den Justizgewährungsanspruch und in der Regel auch nicht gegen den Gleichheitssatz verstößt.²⁰ Der Gleichbehandlungsgrundsatz sei erst dann verletzt, wenn das Vergabeverfahren unter keinem denkbaren Aspekt mehr rechtlich vertretbar ist und sich die Schlussfolgerung aufdrängt, dass die Vergabeentscheidung auf sachfremden und damit willkürlichen Erwägungen beruht und somit eine „krasse Fehlentscheidung“ darstellt.²¹ Damit hat das BVerfG den Primärrechtsschutz für Verfahren unterhalb der Schwellenwerte auf Verstöße gegen das Willkürverbot beschränkt.

Der Staat wacht damit selbst darüber, dass er die öffentlichen Mittel maßvoll einsetzt. Dies beginnt bereits bei den tätig werdenden Vergabestellen (§ 9 BHO). Aber auch die jeweiligen Aufsichtsbehörden (§ 78 BHO), in großem Maße die Rechnungshöfe und am Ende auch die Parlamente (Art. 114 Abs. 1 GG, § 114 Abs. 1 BHO) tragen dazu bei, dass Haushaltsmittel nicht verschwendet werden. Die Akteure wissen um die Prüfungsmaßstäbe, deren Detaillierungsgrad im Einzelfall aber den Blick auf das Wesentliche versperrt. Politischer Drang und Aktionismus lassen vereinzelt vergessen, dass das eingesetzte Kapital „zweckgebunden“ zur gemeinwohldienlichen Verwendung gewährt wurde.

¹⁹ K. von Lewinski/D. Burbat, Haushaltsgrundsatzgesetz, 1. Auflage 2013, § 30 HGrG Rn. 13.

²⁰ BVerfG, Beschl. v. 13.6.2006 – 1 BvR 1160/03; BVerfGE 116, 135 (138 f., 143 f.).

²¹ BVerfG, Beschl. v. 27.2.2008 – 1 BvR 437/08, VergabeR 2008, 924.

4. Wachsamkeit schärfen

Die Praxis zeigt, dass die öffentliche Hand in aller Regel eine Kultur des Maßes pflegt, wenn sie öffentliche Mittel bei der Beschaffung einsetzt. Wir Bürger können die öffentliche Hand in einem Fall maßloser Verschwendung allerdings auch nicht unmittelbar zwingen, die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu beachten. Auch die Rechnungshöfe verfügen über keine Ermächtigung, diese Grundsätze durchzusetzen. Die stetig wachsende Schuldenlast des Staates, der Länder und der Kommunen mahnt jedoch zur Achtsamkeit. Wir Bürger sind berufen durch Wahlen, Abstimmungen, Wort und Diskussion die Kultur des Maßes stetig und mit Nachdruck zu fordern.²² Die Politik sollte den Bürger nicht durch kostspielige Versprechungen verführen und die Schuldenlast nicht durch unnötige Aufgabenwahrnehmung erhöhen.

Das Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg und insbesondere Prof. Dr. Dres. h.c. *Paul Kirchhof* haben sich in diesem Zusammenhang besonders verdient gemacht: Sie führen den Bürgern und der Politik ihre Verantwortung stetig aufs Neue vor Augen und geben dem Staat das Richtmaß an die Hand, an dem er sein Tun messen kann. Die Aufgabe der Wissenschaft, Öffentlichkeit und Politik nachhaltig zu beeinflussen,²³ wird dort vorbildlich erfüllt.

²² *H. Kube*, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 76. Ergänzungslieferung 2015, Art.115 Rn. 251.

²³ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Leitgedanken der Steuerreform, 2.

§ 30 Parlamentarisches Budgetrecht und Nebenhaushalte

Thomas Puhl

Drei Instrumente sind es im Wesentlichen, die im parlamentarischen Regierungssystem der Volksvertretung - v.a. gegenüber der Regierung - einen beachtlichen Teil der Kompetenzen und der damit verbundenen politischen Macht sichern und die so eine ausgewogene „Gewaltenteilung“ im Verhältnis zwischen erster und zweiter Gewalt ermöglichen: Die Bindung der Exekutive an das parlamentsbeschlossene Gesetz (s. Art. 20 III GG); die maßgebliche Beteiligung an der personellen Besetzung staatlicher Führungspositionen, insbesondere: des Regierungschefs (s. Art. 63, 67 GG); und das parlamentarische Budgetrecht (s. Art. 110 GG). Ohne diese drei Instrumente wäre es um eine „Machtbalance“ zwischen Parlament und Regierung schlecht bestellt, denn die Regierung ist u.a. wegen ihres unmittelbaren Zugriffs auf das Personal der Exekutive, der Ubiquität und Permanenz der ihr unterstellten Verwaltung, ihres Informationsvorsprungs gegenüber den übrigen Gewalten sowie ihrer insgesamt größeren Problemverarbeitungs-kompetenz (und des parlamentarischen Unvermögens, den staatlichen Regelungsbedarf des modernen Staats selbst zu erfüllen) allen anderen staatlichen Funktionsträgern gegenüber fast zwangsläufig überlegen.

Das Älteste dieser drei Instrumente ist – im Mutterland des parlamentarischen Regierungssystems, England, wie v.a. in Deutschland – das parlamentarische Budgetrecht. In Deutschland hat sich nämlich das Recht des Parlaments zur Bestimmung des Regierungschefs erst in den letzten Monaten des Ersten Weltkrieges durchgesetzt. Und die volle Schlagkraft des „Vorrangs des Gesetzes“ ist dem Parlament erst zugewachsen, als nach dem Ende der Monarchie verfassungsrechtlich fixiert wurde, dass das Parlament Gesetze auch gegen den Willen der Exekutive beschließen kann; und als man dann von der früher herrschenden Auffassung abkam, wonach der Begriff des „Gesetzes“ auf Entscheidungen einer bestimmten Struktur (abstrakt-generelle, solche „mit Außenwirkung“) zu reduzieren

und ihm vom Gegenstand her gewichtige Agenden (wie solche der Organisationsgewalt oder der Außenpolitik) von vornherein verschlossen seien (so ganz durchgesetzt hat sich die [richtige] These von der prinzipiellen „Allzuständigkeit“ des Gesetzgebers freilich selbst heute noch nicht).

Das parlamentarische Budgetrecht hingegen hat seine heutige Gestalt im Kern schon unter der Preußischen Verfassung von 1850 gefunden: Den preußischen Budgetkonflikt hat Bismarck zwar mit machtpolitischem Muskelspiel zunächst noch für sich entschieden; seit dem Indemnitätsgesetz nach Königgrätz (1866) ist aber verfassungsrechtlich unstrittig: Die staatliche Verausgabung von Geld bedarf grundsätzlich einer vorherigen Bewilligung durch den in Gesetzesform vom Parlament beschlossenen Haushaltsplan. Dieser trifft nicht nur (wie der an Formulierungen von Vorgängervorschriften anknüpfende Art. 110 II 1 GG dies vermuten lassen könnte) eine „Feststellung“, sondern er normiert nach einhelliger Meinung eine Ermächtigung an die Regierung, die im Haushaltsplan ausgeworfenen Mittel für die dort festgesetzten Zwecke auszugeben. Eine Geldleistung des Bundes ohne ihre haushaltsgesetzliche Feststellung oder unter Überschreitung des Ansatzes ist unzulässig (vorbehaltlich der Sonderbestimmungen der Art. 111 und 112 GG, die diese Regel gerade impliziert bestätigen). Geld in der Hand des Staates ist eben – vergleichbar mit der Befugnis, Rechtsmacht auszuüben – ein Mittel der Staatsgewalt, deren Ausübung gem. Art. 20 II GG stets demokratischer Legitimation bedarf. Dies konkretisiert die Haushaltsverfassung in Art. 110 GG, der die Verwendung von Bundesmitteln unter Parlamentsvorbehalt stellt. Ausgeübt werden soll dieser Vorbehalt, indem für jede Etatperiode erneut „alle Einnahmen und Ausgaben des Bundes“ in „den“ Haushaltsplan eingestellt (Art. 110 I 1 GG), also in einem Gesamtfinanzierungskonzept erfasst und aufeinander abgestimmt durch Gesetz parlamentarisch bewilligt werden. Der Grundsatz der Einheitlichkeit und Vollständigkeit des Haushalts soll dabei sichern, dass dieser wirklich ein echtes „Regierungsprogramm in Zahlen“ darstellt und das Parlament damit an der finanziellen Lenkung des Staatsapparates maßgeblich teilhat.

Gelingt das wirklich (jenseits der Beschränkung des Art. 110 I 1 GG auf den „Bund“ und der Folge, dass die 16 Bundesländer, rd. 11.000 Gemeinden, die Landkreise und übrigen Gemeindeverbände jeweils eigene Haushalte verabschieden)? – Nur sehr begrenzt, denn (auch) auf Bundesebene bestehen zahlreiche „Nebenhaushalte“, getrennt vom eigentlichen Bundes-

haushalt. Ihnen hat sich eine vor 20 Jahren erschiene, im Schoße des Instituts für Finanz- und Steuerrecht in Heidelberg verfasste Habilitationsschrift¹ gewidmet. Danach gab es damals mehr als 300 solcher Nebenhaushalte, deren Mittelbewirtschaftung dem Bund zuzurechnen, in dessen Haushalt aber nicht (oder allenfalls ganz unvollständig) veranschlagt war. Sie kommen bis heute in ganz unterschiedlichen Erscheinungsformen vor (v.a. als Sondervermögen und Bundesbetriebe, als bundesunmittelbare Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, als unmittelbare und mittelbare, vom Bund kraft Beteiligung und/oder Finanzierung gesteuerte Eigengesellschaften oder Mehrheitsbeteiligungen, als Bundesprivatrechtsträger anderer Rechts- oder Beteiligungsformen [Stiftungen, Vereine], Beliehene, Zuwendungsempfänger). Sie wirtschaften kamestralistisch oder kaufmännisch (z.T. ganz ohne vorherigen Wirtschaftsplan), so dass ihre Zahlen kaum miteinander verglichen werden können; selbst ihre wichtigsten Finanzdaten (Einnahmen, Ausgaben, Kreditaufnahme, Investitionen, Vermögen und Schulden, Zahl der Beschäftigten) werden nur zum Teil, oft überhaupt nicht veröffentlicht – erst recht keine Gesamtübersicht, gar unter Kennzeichnung und/oder Bereinigung um Geldströme zwischen ihnen. Weit überstieg das Ausgabevolumen der untersuchten Nebenhaushalte das des Bundeshaushaltes, die Zahl ihrer Beschäftigten oder ihrer Nettokreditaufnahme die des Bundes. Niemand – kein Ministerialer, schon gar kein Bundestagsabgeordneter oder „die Öffentlichkeit“ – kann angesichts eines solchen Befundes den Überblick behalten über den dem Bund zurechenbaren „Gesamthaushalt“; und beträchtlich ist der Funktionsverlust des eigentlichen Bundeshaushalts – in seiner Ermächtigungs-, Koordinations- und Steuerungs-, Kontroll-, freiheits- und gleichheitssichernden, Finanzausgleichs-, wirtschaftspolitischen und verschuldungsbegrenzenden Funktion.

Ist das verfassungskonform? Insbesondere: sind „Schattenhaushalte“ mit dem parlamentarischen Budgetrecht als Ausfluss des Demokratieprinzips und seiner Transparenzgebote vereinbar? – Das Veranschlagungsgebot des Art. 110 I 1 GG gilt nur für Einnahmen und Ausgaben „des Bundes“. Dies sind, insbesondere auf der Folie von Regelungstradition und Entstehungsgeschichte der Norm, nur solche der unmittelbaren Bundesverwaltung,

¹ Budgetflucht und Haushaltsverfassung, Jus Publicum Bd. 15, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen, 1996 (572); dort auch zum Folgenden.

also nicht z.B.: der bundesunmittelbaren juristischen Personen des öffentlichen Rechts und der vom Bund getragenen oder gesteuerten Privatrechtsträger. Die (demgegenüber rechtlich unselbständigen) „Sondervermögen“ und „Bundesbetriebe“ nimmt der Text von Art. 110 I GG gleich selbst vom Anwendungsbereich des Einheits- und Vollständigkeitsgebotes aus, verlangt insoweit lediglich den Ausweis der „Zuführungen“ (des Bundeshaushalts) bzw. ihrer „Ablieferungen“ an diesen, also: gerade nicht die Etatisierung all ihrer Einnahmen und Ausgaben. Das ist jedoch nur eine vorläufige Antwort auf die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit von Bestand und Ausgestaltung von Nebenhaushalten des Bundes. Denn die Zurücknahme des Veranschlagungsgebotes des Art. 110 I 1 GG auf Einnahmen und Ausgaben „des Bundes“ und die Ermöglichung von Ausnahmen für Sondervermögen und Bundesbetriebe erlauben es weder der Regierung noch dem Gesetzgeber, sich ihrer umfassenden Verantwortung für das gesamte staatliche Finanzgebaren des Bundes und die für jede Etatperiode erneute Erstellung eines Gesamtfinanzierungskonzepts durch die Ausgliederung von Nebenhaushalten zu entledigen. Das parlamentarische Budgetbewilligungsrecht ist Ausprägung des Demokratieprinzips und enthält nicht nur „Veranschlagungsregeln“ im engeren Sinn. Art. 110 GG i.V.m. dem Demokratieprinzip begründet vielmehr Legitimationsanforderungen für jegliche Ausübung von Staatsgewalt durch die Bewirtschaftung von Geld. Hierzu zählt jedenfalls die Mittelbewirtschaftung rein staatlicher Nebenhaushalte, also: juristischer Personen des öffentlichen Rechts, Beliehener und solcher Privatrechtssubjekte, die allein vom Staat (mitgliedschaftlich oder finanziell) getragen werden. Für sie folgt aus Art. 110 GG i.V.m. dem Demokratieprinzip, dass ihre Ausgliederung aus dem Staatsetat materiell stets besonderer Rechtfertigungsgründe bedarf. Das freilich ist ein eher stumpfes Schwert – denn das Vorliegen solcher Gründe festzustellen und in ihrer Bedeutung zu würdigen, ist grundsätzlich Sache des Gesetzgebers selbst. Gerichtliche Überprüfungskompetenzen beschränken sich insoweit auf die Einhaltung des allgemeinen Missbrauchsverbotes. Wichtiger ist deshalb, dass Art. 110 GG i.V.m. dem Demokratieprinzip Vorgaben für das „Wie“ jeglicher Budgetausgliederung enthält: Die Errichtung von Nebenhaushalten steht unter Gesetzesvorbehalt; sie müssen einen aufgabenadäquat gestalteten eigenen Haushalts- oder Wirtschaftsplan aufstellen und publizieren; und diese Pläne müssen an den Bundeshaushalt rückangebunden werden: Sie sind so in das staatliche Budgetierungsverfahren einzuspeisen, dass die durch die Ausgliederung von Finanzbereichen bewirkten Koordinationsdefizite des Bundeshaushalts kompensiert werden und der

Haushaltsgesetzgeber die effektive Möglichkeit erhält, die Finanzentscheidungen des Nebenhaushaltsträgers präventiv zu kontrollieren und zu korrigieren. Der Haushaltsgesetzgeber ist gehalten, sich den Gesamtüberblick über das dem Bund zurechenbare Finanzgebaren wieder zu verschaffen und ihn – entsprechend dem Verfassungsgrundsatz der Budgetöffentlichkeit – auch der Allgemeinheit (durch Anlagen und Erläuterungen zum Bundeshaushaltsplan) zu ermöglichen. Diesen Anforderungen genügten vor 20 Jahren zahlreiche Nebenhaushalte nicht – zum Teil entgegen den verfassungskonformen (oder jedenfalls verfassungskonform auszulegenden) Vorschriften des einfachen Haushaltsrechts.

Das Bundesverfassungsgericht hat 2003 in seiner Entscheidung zur Altenpflegeumlage² – mit ganz ähnlicher Begründung – den Kern dieser Anforderungen bestätigt, freilich vom Streitgegenstand her bezogen allein auf haushaltsflüchtige Sonderabgaben: Auch außerhalb des Verfassungsgrundsatzes der Vollständigkeit des Haushaltsplanes bleibe die hinreichende Information des Parlaments und der Öffentlichkeit durch vollständige Dokumentation der Sonderabgaben ein Gebot wirksamer parlamentarisch-demokratischer Legitimation und Kontrolle von Planung und Entscheidung über die finanzielle Inanspruchnahme der Bürger für öffentliche Aufgaben im Bundesstaat gem. Art. 20 I und II GG. Angemessener Ort für eine solche Dokumentation, die nicht nur Bestand und Entwicklung aller Sonderabgaben im Verantwortungsbereich des jeweiligen Gesetzgebers nach Art und Umfang regelmäßig sichtbar machen müsse, sondern insbesondere auch deren Verhältnis zu den Steuern, sei eine dem Haushaltsplan beigefügte Anlage entsprechend den einfachgesetzlich vorhandenen Modellen haushaltsrechtlicher Berichtspflichten. In diese Anlage seien – unabhängig von deren haushaltsrechtlicher Behandlung im Übrigen – alle nichtsteuerlichen Abgaben aufzunehmen.

² BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99 u.a., BVerfGE 108, 186 (Rn. 121, 126ff., 162). Das Gericht füllt hier behutsam das haushaltsverfassungsrechtliche Behandlungsdefizit seiner früheren Sonderabgabenrechtsprechung, auf das die in Fn. 1 genannten Schrift hingewiesen hatte (dort v.a. S. 116ff.), freilich ohne dass es den Ausdenker dieser Gedanken erwähnte (weshalb er auch oben in Fn. 1 vorsichtshalber nicht dekuviert sei). – Bestätigend zu den Transparenz-Anforderungen der Altenpflegeumlage-Entscheidung BVerfG v. 18.5.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370 (Rn. 90, 110); v. 16.9.2009 – 2 BvR 852/07, BVerfGE 124, 235 (Rn. 20, 28); und v. 24.11.2009 – 2 BvR 1387/04, BVerfGE 124, 348 (Rn. 57).

Einer wissenschaftlichen Folgebetrachtung wert wäre heute die Prüfung, ob die genannten Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts nunmehr tatsächlich für alle Sonderabgaben erfüllt werden – und darüber hinaus für alles haushaltsflüchtige Finanzgebaren, das letztlich dem Bund zuzurechnen ist, auch außerhalb der Erhebung und Verwendung von Sonderabgaben. Das gilt auch für die übrigen Deduktionen der erwähnten Schrift über die verfassungsrechtlich notwendige, in der Vergangenheit jedoch arg defizitäre Einbeziehung aller rein staatlichen Nebenhaushalte des Bundes in die Rechnungslegung des Bundesfinanzministers gegenüber Parlament und Öffentlichkeit; sowie ihre Unterwerfung unter die lückenlose Kontrolle durch unabhängige Prüforgane, auch am Maßstab der Wirtschaftlichkeit. Die entsprechenden Überlegungen zur Verpflichtung auch der Nebenhaushalte des Bundes auf das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht und ihre Einbeziehung in die Verfassungsgrenzen der Staatsverschuldung (u.a. für sog. Finanzierungsgesellschaften) sind auf dem Hintergrund der inzwischen novellierten bzw. neu in das Grundgesetz aufgenommenen Bestimmungen der Art. 109, 109a, 115 GG neu zu bedenken.

§ 31 Pertinez

Winfried Klein

Die ersten Pressemeldungen waren noch dürftig als im Herbst 2006 Pläne der baden-württembergischen Landesregierung bekannt wurden, wertvolle Handschriften der Badischen Landesbibliothek verkaufen zu wollen, um dem *Haus Baden* „aus der Klemme“ (Badische Zeitung) zu helfen. Nach und nach wurde mehr bekannt: Das Land wollte mit dem *Haus Baden* eine Vergleichsvereinbarung treffen, vermeintlich um Verluste weit größeren Ausmaßes zu verhindern. Dahinter stand die Vermutung, dass nicht nur zahlreiche Handschriften der Badischen Landesbibliothek sondern auch einige wertvolle Gemälde aus den Beständen der Staatlichen Kunsthalle Karlsruhe dem *Haus Baden* gehören könnten. Diese Vermutung war durch ein Gutachten des Freiburger Staatsrechtlers *Thomas Würtenberger* und des damaligen Hechinger Landgerichtspräsidenten *Peter Wax* genährt worden.¹ Doch schon bald regte sich hiergegen Widerspruch. Ende September 2006 veröffentlichte der seinerzeitige Ko-Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, *Reinhard Mußgnug*, in der Frankfurter Allgemeinen Zeitung (FAZ) einen Beitrag, in dem er herausarbeitete, was die großherzoglichen Sammlungen zur Zeit der Monarchie gewesen waren: Pertinez (Zubehör) der Landeshoheit – „fester Teil der Landeshoheit“.² Ging die Landeshoheit oder Souveränität auf einen anderen Rechtsträger über, so ging dieses Zubehör mit, also auch beim Übergang der Souveränität vom Großherzog auf das Volk im Zuge der Revolution von 1918.³

¹ Eingehend dazu *Ehrle*, Für Baden und Europa gerettet?, in: *Ehrle/Obhof* (Hrsg.), Die Handschriftensammlung der Badischen Landesbibliothek, Gernsbach 2007, (84ff.)

² *Mußgnug*, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 29.09.2006, Seite 37.

³ *Mußgnug*, *StudZR* 2007, 401, (413); *Klein*, Eigentum und Herrschaft, in: *Ehrle/Obhof* (Hgg.), Die Handschriftensammlung der Badischen Landesbibliothek, Gernsbach 2007, 127, (136); *Laufs/Mahrenholz/Mertens/Rödel/Schröder/Willoweit*, Das Eigentum an Kulturgütern aus badischem Hofbesitz, Stuttgart 2008, S. 288; *Klein*, Das Eigentum an Fürstengräbern in Deutschland, in: *Klein/Krimm* (Hrsg.), *Memoria im Wandel*, Ostfildern 2016, 243, (269f.); vgl. auch *RGZ* 136, 211ff., (222).

Als Doktorand von *Reinhard Mußgnug*, der ich soeben meine Dissertation zur „Domänenfrage im deutschen Verfassungsrecht des 19. Jahrhunderts“⁴ abgeschlossen hatte, war mir der Begriff der Pertinenz wohl vertraut. Schon bald durfte ich selbst in der FAZ darlegen, weshalb nach „*allen Regeln der Domänenfrage*“ etwas anderes als Staatseigentum an den Kulturgütern nicht in Betracht kam.⁵ Weitere Publikationen und Vorträge folgten. Das Hauptkampffeld hatte da freilich schon eine Expertenkommission des Wissenschaftsministeriums bezogen, der neben dem Rechtshistoriker *Adolf Laufs*, der ehemalige Verfassungsrichter *Ernst-Gottfried Mahrenholz*, der Historiker *Dietrich Mertens*, der Leiter des badischen Generallandesarchivs *Volker Rödel*, der Rechtshistoriker *Jan Schröder* und der Verfassungshistoriker *Dietmar Willoweit* angehörten. Im Ergebnis bejahten auch sie die Geltung und die Wirkung des Pertinenzprinzips.⁶ Es kam zu einem Vergleich, der das Eigentum des Landes anerkannte.

Soweit so gut. Das Pertinenzprinzip trug knapp 90 Jahre nach dem Ende der Monarchie in Deutschland dazu bei, dem Land unnötige Vermögensverluste zu ersparen. Wer nun meint, darin erschöpfe sich sein Beitrag zum Finanz- und Steuerrecht, der täuscht sich. Pertinenz der Landeshoheit waren nicht nur kulturell bedeutende und auch wertvolle Sammlungen. Pertinenzien waren auch die Grablegen der Landesherren,⁷ vor allem aber die Domänen – landwirtschaftliche Güter und Forste, die beträchtliche Erträge abwarfen.⁸ Dem Inhaber der Landeshoheit flossen diese Erträge zu. Schon zu Zeiten des Alten Reichs war der Fürst als Inhaber der Landeshoheit nach dem Herkommen gehalten, den Regierungsaufwand daraus zu bestreiten.⁹ Nur soweit die Domänenenerträge nicht ausreichten, bewilligten ihm die Stände Steuern (Subsidiarität der Besteuerung).¹⁰ Und diesen Bedarf

⁴ Klein, *Die Domänenfrage im deutschen Verfassungsrecht des 19. Jahrhunderts*, Berlin 2007.

⁵ Klein, *Frankfurter Allgemeine Zeitung* vom 05.10.2006, S. 39.

⁶ *Laufs/Mahrenholz/Mertens/Rödel/Schröder/Willoweit*, *Das Eigentum an Kulturgütern aus badischem Hofbesitz*, Stuttgart 2008, S. 288.

⁷ Klein, *KUR* 2015, 175, (176 f).

⁸ Klein, *Die Domänenfrage*, S. 51; *ders.*, *Herr oder Haupt*, in: *Wiese/Rössler* (Hgg.), *Repräsentation im Wandel*, Ostfildern 2008, 41, (44); *ders.*, *Das Eigentum an Fürstengräbern in Deutschland*, in: *Klein/Krimm*, *Memoria im Wandel*, Ostfildern 2016, 243, (254 f).

⁹ Klein, *Die Domänenfrage*, S. 64.

¹⁰ Klein, *Die Domänenfrage*, S. 65.

musste der Fürst belegen (Insuffizienz-Nachweis).¹¹ Die Verfassungen des Vormärz knüpften daran an und sahen vielfach vor, dass die Domänenenerträge dem Staatshaushalt zugutekamen und nur ein Teil davon auf die sogenannte Zivilliste entfiel, die aber wiederum nur zu einem weiteren Teil den privaten Aufwand des Fürsten zu decken gedacht war.¹² In einigen Kleinstaaten führte die Anknüpfung an das Herkommen verbunden mit dem konstitutionellen Denken zu manchen Besonderheiten. Wie *Reinhard Mußgnug* erstmals nachgewiesen hat, verfügten die dortigen Stände zwar über die Ausgabenhoheit, ja in Sachsen-Coburg-Saalfeld gab es sogar ein gesetzliches Budget. Doch beschränkte sich diese Hoheit nur auf die Ausgaben, die aus Steuermitteln getätigt wurden.¹³ Der Fürst konnte über die Verwendung „seiner“ Einnahmen, auch wenn er sie nur als Inhaber der Landeshoheit erhielt, selbst bestimmen.¹⁴ Der Kampf um die Hoheit auch über diese Mittel wurde erbittert geführt.¹⁵ Er war, wie sich herausstellen sollte, ein Kampf um die Landeshoheit selbst und wurde auch als solcher empfunden.¹⁶ Er war erst entschieden, als die Fürsten die Landeshoheit und mit ihr Eigentum und Erträge verloren. Dass die deutschen Länder noch heute zum Teil über Forste beträchtlichen Ausmaßes verfügen können und daraus Einnahmen erzielen, ist Relikt der Monarchie. Nur weil die Länder als Rechtspersonen für die jeweiligen Staatsvölker handelnd Eigentümer der vormals in Pertinenz den Fürsten gehörenden Ländereien geworden waren, können sie noch heute davon profitieren.

Insoweit mag sich die Wirkung des Pertinenzprinzips heute darin erschöpfen, den Steuerzahlern noch höhere Lasten zu ersparen, sieht man einmal davon ab, dass die zahlreichen Schlösser und Grüfte, die ebenfalls Eigentum der Länder geworden sind, zu stetem Bauunterhalt nötigen.

¹¹ *Klein*, Die Domänenfrage, S. 65.

¹² *Klein*, Die Domänenfrage, S. 73.

¹³ *Mußgnug*, Der Haushaltsplan als Gesetz, Göttingen 1976, S. 98; *ders.*, ZNR 24 (2002), 290, (303 f.). *Karl Heinrich Friauf*, der zuvor schon auf das ständige Budgetbewilligungsrecht in diesen Staaten hingewiesen hatte, übersah, dass dieses sich bloß auf die Steuermittel und nicht auf die Domänenenerträge bezogen hatte, vgl. *Friauf*, Der Staatshaushaltsplan im Spannungsfeld zwischen Parlament und Regierung, Bad Homburg/Berlin/Zürich 1968, S. 41 ff.

¹⁴ *Mußgnug*, Der Haushaltsplan als Gesetz, Göttingen 1976, S. 98; *Klein*, Die Domänenfrage, S. 75.

¹⁵ Beispielsweise in Sachsen-Meiningen, dazu: *Klein*, Die Domänenfrage, S. 176 ff.

¹⁶ Vgl. *Klein*, Die Domänenfrage, S. 221.

§ 32 Offener Verfassungsstaat

Robert Stendel

1964 hielt *Klaus Vogel* seine programmatische Hamburger Antrittsvorlesung „*Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit*“¹. In ihr begründete er in Abgrenzung zu *Fichtes* „*geschlossenem Handelsstaat*“² das wirkmächtige Bild des offenen Verfassungsstaats des Grundgesetzes.³ Dieser „*offene*“ Staat ist in den Worten *Vogels* ein „*sich in jene Gemeinschaft der Staaten rechtlich einordnende[r] und sich insoweit auch unterordnende[r] Herrschaftsverband*“⁴.

Das 50. Jubiläum des Instituts⁵, dessen Gründung auf *Klaus Vogel* zurückgeht, bietet nun nicht nur einen historischen, sondern auch einen aktuellen Anlass, auf dieses Leitthema *Vogels* einzugehen. Denn das Bild des „*offenen Verfassungsstaats*“ hat inzwischen sichtbare Risse bekommen. Auch wenn sich der Begriff beim BVerfG ebenso wie in der Staatsrechtslehre durchgesetzt hat,⁶ ist spätestens seit dem Beschluss des BVerfG vom 15.12.2015⁷, in dem das Gericht einen sog. *treaty override*⁸ für verfassungsgemäß erachtet hat, klar, dass die Freundlichkeit gegenüber dem Völkerrecht allenfalls begrenzt ist.⁹

¹ *K. Vogel*, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit, 1964.

² Vgl. hierzu *J.G. Fichte*, Der geschlossene Handelsstaat, 1800.

³ Vgl. *K. Vogel*, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit, 1964, S. 33, 42 f.

⁴ Vgl. *K. Vogel*, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit, 1964, S. 35.

⁵ Zunächst unter dem Namen „*Institut für deutsches und internationales Steuerrecht*“.

⁶ Vgl. hierzu auch die Beobachtung von *Vogel* selbst in seiner Abschiedsvorlesung: *K. Vogel*, JZ 1997, 163 m.w.N.

⁷ BVerfG, DStR 2016, 359 = NJW 2016, 1295 = DVBl 2016, 503.

⁸ Der Begriff stammt aus den USA und beschreibt das Phänomen, dass entgegen einer bestehenden völkervertraglichen Verpflichtung innerstaatlich ein Gesetz erlassen wird, das dem Vertrag widerspricht; vgl. zum Begriff *D. Gosch*, IStR 2008, 413 f.

⁹ Die Grenzen der Völkerrechtsfreundlichkeit hatte das BVerfG allerdings bereits in der *Görgülü* Entscheidung aufgezeigt, als es betont hatte, dass GG „*aber nicht auf die in dem*

Klaus Vogel selbst hatte in seiner Abschiedsvorlesung auf das Problem des *treaty override* hingewiesen und auf der Basis seiner in der Antrittsvorlesung entfalteten Vorstellung des „*offenen Verfassungsstaats*“ für verfassungswidrig erachtet.¹⁰ Dieser Auffassung¹¹ folgt lediglich das Sondervotum der Richterin *König* zu dem vorgenannten Beschluss, die Mehrheit bleibt bei einer am *Triepel'schen* Dualismus verhaftenden Sichtweise stehen, die den Widerspruch zwischen innerstaatlichem Recht und Völkerrecht als misslich,¹² aber hinnehmbar ansieht.¹³ Im Folgenden soll jedoch in gebotener Kürze aufgezeigt werden, dass die Lösung der Mehrheit in sich nicht schlüssig ist.

Wenn das BVerfG aus dem GG bzw. aus dessen Völkerrechtsfreundlichkeit den Rechtssatz herleitet, nach Möglichkeit Völkerrechtsverstöße zu vermeiden und selbst den Gesetzgeber hieran binden will,¹⁴ hätte es konsequent fragen müssen, ob der Bundestag dieser Bemühenspflicht Genüge getan hat.¹⁵ Dass der Bundestag nach allgemeiner Ansicht einen völkerrechtlichen Vertrag selbst nicht kündigen kann, spielt insoweit – anders als es das BVerfG meint¹⁶ – keine Rolle. Denn im ersten Schritt wäre ihm jedenfalls eine – wenn auch rechtlich nicht bindende – Aufforderung an die Bundesregierung möglich und zumutbar gewesen, den Vertrag neu auszu-

letzten Wort der deutschen Verfassung liegende Souveränität“ verzichtet habe (BVerfGE 111, 307 (319)).

¹⁰ *K. Vogel*, JZ 1997, 163; vgl. auch die Besprechung der *Görgülü*-Entscheidung: *K. Vogel*, IStR 2005, 29 (30).

¹¹ Vgl. stellvertretend *A. Rust/ E. Reimer*, IStR 2006, 843 (847-849).

¹² So weist das BVerfG ausdrücklich darauf hin, dass ein Verstoß gegen das Völkerrecht „*nicht unbeachtlich*“ (BVerfG, DStR 2016, 359 (366 Rn. 63)) sei.

¹³ Es entspricht der auf *H. Triepel* zurückzuführenden dualistischen Lehre, dass Völkerrecht und innerstaatliches Recht als zwei voneinander unabhängige Rechtsordnungen einander widersprechen können, ohne dass dieser Konflikt aufgelöst werden müsste; vgl. grundlegend *H. Triepel*, Völkerrecht und Landesrecht, 1899, S. 111 ff.; *A. Peters* spricht deshalb auch von „*Triepelianism Continued*“, *A. Peters*, New German Constitutional Court Decision on „Treaty Override“: *Triepelianism Continued*, abrufbar unter: <http://www.ejiltalk.org/new-german-constitutional-court-decision-on-treaty-override-triopianism-continued-2/>.

¹⁴ BVerfG, DStR 2016, 359 (367, Rn. 70) mit Verweis auf BVerfGE 112, 1 (26).

¹⁵ Ähnlich *M. Lehner*, IStR 2016, 217 (218 f.), der Ausführungen des BVerfG zu den konkreten Bemühenspflichten der Staatsorgane für „*wünschenswert*“ gehalten hätte; vgl. auch *M. Lehner*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen, Rn. 202.

¹⁶ BVerfG, DStR 2016, 359 (370, Rn. 89).

handeln, eine gemeinsame Auslegungserklärung abzugeben oder den Vertrag abzuändern. Weigert sich die Bundesregierung, mag der Bundestag, weil ihm nicht mehr möglich ist, das dem Völkervertragsrecht widersprechende Gesetz erlassen. Andernfalls ist das Gesetz wegen eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit nichtig.¹⁷ Das BVerfG zieht diesen Schluss indes nicht. Es lässt vielmehr die Gebote, die es aus der Völkerrechtsfreundlichkeit selbst zieht und als Verpflichtungen charakterisiert,¹⁸ zu bloßer Rhetorik verkümmern. Die hier vorgeschlagene Lesart, die dem Gesetzgeber eine Bemühungspflicht zur Vermeidung von Völkerrechtsverstößen auferlegt, nimmt dagegen den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit ernst und verhilft den Geboten, die das BVerfG ihm entnimmt, zur Wirksamkeit.

Dem steht nun weder das Demokratieprinzip entgegen noch unterläuft es die grundgesetzlich vorgefundene Unterscheidung der Bindungswirkung zwischen Völkervertragsrecht und den allgemeinen Regeln des Völkerrechts.¹⁹ Vielmehr schafft dieser Vorschlag einen Ausgleich im Sinne praktischer Konkordanz zwischen den einzelnen Verfassungsrechtsgütern.²⁰ So kann der Bundestag ohne weitere Gründe letztlich ein dem Völkervertragsrecht widersprechendes Gesetz erlassen, ohne dass das Zustimmungsgesetz systemwidrig denselben Rang wie die allgemeinen Regeln des Völkerrechts (Art. 25 S. 1 GG) erhält. Gleichzeitig ist damit auch dem Demokratieprinzip Rechnung getragen, indem der Bundestag keine Bindungen für spätere Gesetzgeber erzeugen kann. Der Bundestag muss aber gewisse Kautelen beachten, gewisse Bemühungen zeigen, die aber dessen Recht,

¹⁷ Ähnlich S. Vöneky, HStR, 3. Aufl., Bd. XI (2013), § 236 Rn. 33; a.A. M. Lehner, IStR 2016, 217 (219), der annimmt, ein solches Gesetz verstoße zwar gegen die allgemeinen Regeln des Völkerrechts im Sinne von Art. 25 S. 1 GG, sei aber nicht nichtig.

¹⁸ Das BVerfG spricht explizit von einer Verpflichtung: „Erstens sind die deutschen Staatsorgane **verpflichtet**, [...] Verletzungen [bindender Völkerrechtsnormen] nach Möglichkeit zu unterlassen.“, BVerfG, DStR 2016, 359 (367, Rn. 70) (Hervorhebung durch den Verfasser).

¹⁹ Dies sind die beiden Hauptbegründungsstränge des BVerfG, um die Verfassungsmäßigkeit des *treaty override* zu begründen, vgl. BVerfG, DStR 2016, 359 (364, Rn. 53 und 363, Rn. 41 ff.).

²⁰ Insoweit ähnelt der Vorschlag dem Ansatz, den A. Rust und E. Reimer (IStR 2005, 843 (848)) vorgeschlagen haben und den auch das Sondervotum der Richterin D. König verfolgt (DStR 2016, 372 (374)). Allerdings wird vorliegend zwischen dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit und dem Demokratieprinzip und nicht zwischen dem Rechtsstaatsprinzip in völkerrechtsfreundlicher Lesart (hierzu A. Rust/E. Reimer, IStR 2005, 843 (847)) und dem Demokratieprinzip abgewogen.

neues Recht gleich welchen Inhalts zu erlassen, unberührt lassen. Diese Kautelen sind wiederum nur ein Ausdruck der Abwägung zwischen Völkerrechtsfreundlichkeit und Demokratieprinzip.

Letztlich geht diese Lösung zwar nicht so weit, wie es *Klaus Vogel* gefordert hatte, als er den „*Wortbruch*“ des Verfassungsstaats für unzulässig erachtet hat.²¹ Aber sie trägt der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes, wie sie in der Rechtsprechung des BVerfG entwickelt worden ist, Rechnung. Das BVerfG tut dies bezeichnenderweise nicht; es öffnet die Tür für den Gesetzgeber nach eigener Willkür das Völkervertragsrecht zu brechen. Eine Vorstellung, die dem Grundgesetz und seiner von *Klaus Vogel* entfaltenen *offenen Verfassungsstaatlichkeit* fremd ist.

²¹ *K. Vogel*, JZ 1997, 161 (167).

§ 33 Ausnahmerecht

Ulrich Hufeld

1. Regel und Ausnahme

Allgemeinheit und Dispens, Gleichheit und Privileg, Normalität und Notstand – die Regel und ihr Dementi. Wer sich in den 1990er Jahren dem Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht näherte, begegnete bald der Idee, dass die Ausnahme zu bändigen sei im Ausnahmerecht. 1991 gab *Paul Kirchhof* von Karlsruhe aus dem altetablierten Privilegienverbot des Steuerrechts¹ neue dogmatische Kraft. Die „einmal getroffene Belastungsentscheidung“ habe der Steuergesetzgeber „folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen“². Damit geriet die privilegien- oder diskriminierungsverdächtige Ausnahme unter Rechtfertigungsdruck. Der Berichterstatter im Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts konnte sich auf heimatischen Rückhalt verlassen, auf langes Nachdenken in der gediegenen Institutskultur. *Reinhard Mußgnug*, Co-Direktor seit 1978, hatte in Heidelberg bereits vor der Gründung des Instituts einschlägig geforscht: „Der Dispens von gesetzlichen Vorschriften“ war 1964 erschienen.

Das Buch handelt von der durchsetzungskräftigen Regel, von der Normativität für die Normalität, von jener allgemeinen Norm, die mehr sein will als eine Ausgangsvermutung³. Je nach Zuschnitt der Regel, sieht *Mußgnug* behördliches Dispensieren einer „Seltenheitsklausel“ unterworfen: Wer Ausnahmen lediglich „ausnahmsweise“ zulassen solle, „ist nur zu einem

¹ BVerfGE 84, 239 (269 f. mit Nachw.) – Zinsbesteuerung.

² BVerfGE 84, 239 (271) – Zinsbesteuerung.

³ *F. Reimer*, Juristische Methodenlehre, 2016, Rn. 332, will auch die faktisch von Ausnahmen überwältigte Regel als normative Regel ansprechen, führt exemplarisch Art. 70 Abs. 1 GG an. Diese „Regel“ ist allerdings nicht nur faktisch, sondern qua Verfassungsänderung zu einer Auffangposition geworden, der „soweit“-Vorbehalt, die Gesetzgebungskompetenz des Bundes, zur normalen „Ausnahme“. Zu Ausnahme und „empirischer Häufigkeit“ auch *J. Finke*, Funktion und Wirkung der Ausnahme im Recht, in: AöR 2015, 514 (520 f.).

von Fall zu Fall wohl dosierten und reiflich überlegten Abweichen vom Gesetz ermächtigt. Er darf dabei weder die Ziele des Gesetzgebers durchkreuzen, noch den grundsätzlich für alle gleichen Gesetzesvollzug in Frage stellen⁴. Folgerichtigkeitsdogmatik in der Nußschale: Wenn zur Normativität der Regel gehört, dass sie sich „regelmäßig“ behauptet – um der Gleichheit willen –, muss sich die Gegen-Behauptung außerordentlich ausweisen, auch die des Gesetzgebers auf „besondere Gründe für Ausnahmen“⁵ stützen können.

2. Rechtllichkeit der Ausnahme – perfekte Allgemeinheit

Das Nachdenken im Institut war und ist denkbar weit entfernt von einem „Kult der Letztentscheidungs- und Suspensivgewalt“⁶. Eine der Verfassungsidee verpflichtete Jurisprudenz begreift die Ausnahme nicht nur als Negation. Aus dem Horror der Nicht-Geltung erwächst „Ausnahmerecht“. Ausnahmerechtsdenken widersetzt sich der schneidigen Gewissheit, dass sich nur das Normale normieren lasse und im Notstand die Überlegenheit des Politischen triumphiere. Ausnahmerechtsdenken postuliert für den Notstand Notstandsrecht. Konfrontiert mit einem Finanznotstand in der Eurozone und heikler Nothilfepolitik, bekämpft das Heidelberger Institut – verpflichtet auf Finanz- und Steuerrecht – den „Verlust des Rechtsgedankens“ und investiert alle Aufmerksamkeit in die „Rückkehr des Rechtsgedankens“, näherhin in den mit „Art. 136 Abs. 3 AEUV eröffneten Spielraum zur Nachjustierung der Ausnahmen von den Bail-out-Verboten der Art. 123 und Art. 125 AEUV“⁷.

Ausnahmerechtsdenken kann nicht aufhören, die Regel zu bedenken, das Regel-Ausnahme-Verhältnis zu durchdenken, systematisch, kritisch, historisch. Zur Tradition des Instituts gehört die Auseinandersetzung mit

⁴ R. Mußgnug, Der Dispens von gesetzlichen Vorschriften, 1964, 65 mit Fn. 14 (Rezeption der „Seltenheitsklausel“).

⁵ BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale.

⁶ A. von Arnould, Rechtssicherheit, 2006, 29 f. (Fn. 143), in Auseinandersetzung mit Carl Schmitt, auch zum „letzten“ Ausnahmefall als Moment der Un-Ordnung.

⁷ H. Kube/E. Reimer, Die Sicherung der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion: Rückkehr in die Bahnen des Rechts, ZG 2011, S. 332, Zitate: S. 335, 338, 343; U. Palm, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Kommentierung des Art. 136 AEUV (Stand September 2014) Rn. 42 ff.

Art. 113 GG⁸ – einer Ausnahme, die zu brechen scheint mit der in langer Verfassungsgeschichte errungenen Regel, dass allein das Parlament über Gesetze zu entscheiden habe, welche „Ausgaben des Haushaltsplanes erhöhen oder neue Ausgaben in sich schließen“, und über Steuergesetze, die „Einnahmемinderungen in sich schließen oder für die Zukunft mit sich bringen“. Art. 113 GG bringt die Bundesregierung als Vetomacht in Stellung „wie weiland die Krone“⁹. Womöglich aber handelt es sich nur um eine Ausnahme für die Ausnahmekonstellation der Minderheitsregierung. Deren Ruf „Jetzt schlägt’s 113!“¹⁰ mag das Parlament an die Grundregel des parlamentarischen Regierungssystems erinnern, an seine Verantwortung, mehrheitlich eine Regierung ins Amt zu heben und über eine Wahlperiode zu tragen. Erwächst daraus gemeinsame Verantwortung im Haushaltskreislauf¹¹, erübrigt sich das Kriseninstrument des Art. 113 GG.

Die Diskussion über das Recht der Ausnahme wird oft bestimmt von „Lagen“ im Spektrum zwischen Normalität und Abnormität in der Realität. Juristisch nicht minder anspruchsvoll und aufregend ist aber jene perfekte Allgemeinheit des Gesetzes, die Ausnahmen zurückweisen, jedenfalls aber unter hohen Rechtfertigungsdruck setzen muss. Perfekte Allgemeinheit setzt die richtige Regel voraus – regelgerechte Regelbildung, angeleitet von Art. 3 Abs. 1 GG. *Paul Kirchhof* hat dafür den fundamentalen Leitsatz formuliert: „Der Gleichheitssatz ist erfüllt, wenn das Gesetz verallgemeinert; er ist verletzt, wenn das Gesetz den richtigen Grad der Verallgemeinerung

⁸ *R. Mußgnug*, Der Haushaltsplan als Gesetz, 1976, 202 ff.; *ders.*, Der Beitrag des Grundgesetzes zur politischen Stabilisierung der Bundesrepublik, in: Rechtsentwicklung unter dem Bonner Grundgesetz, Ringvorlesung der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, 1990, 53 (73 f.); *H. Kube*, Kommentierung des Art. 113 GG (Stand Oktober 2008), in: Maunz/Dürig, GG; *E. Reimer*, Kommentierung des Art. 113 GG (Stand März 2015), in: Epping/Hillgruber, BeckOK zum GG.

⁹ *R. Mußgnug*, Der Haushaltsplan als Gesetz, 1976, 203.

¹⁰ *R. Mußgnug*, Der Haushaltsplan als Gesetz, 1976, 203 Fn. 20; *ders.*, Der Beitrag des Grundgesetzes zur politischen Stabilisierung der Bundesrepublik, in: Rechtsentwicklung unter dem Bonner Grundgesetz, Ringvorlesung der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, 1990, 53 (74).

¹¹ *H. Kube*, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentierung des Art. 110 GG (Stand Dezember 2013) Rn. 157 ff.; *E. Reimer*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK zum GG, Kommentierung des Art. 110 GG (Stand März 2015) Rn. 65 ff.; *U. Hufeld*, Der Bundesrechnungshof und andere Hilfsorgane des Bundestages, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. III, 3. Aufl. 2005, § 56 Rn. 24 ff.

verfehlt¹². Wenn das Gesetz den richtigen Grad der Verallgemeinerung trifft und den allgemeinen Tatbestand in einer „Grundentscheidung“ ausformt, kann die ausnahmerechtliche Abkehr nicht folgerichtig sein. Art. 3 Abs. 1 GG setzt sie unter einen Erklärungsdruck, den der regelgerechte Gesetzgeber selbst erzeugt hat¹³.

3. Verfassungsdurchbrechung und Systembruch im Einzelfall

Der Verfasser dieser Skizze hat zwei Versuche unternommen, aus der Fülle der Anregungen zu schöpfen, für das Heidelberger Institut Ehre einzulegen im Mitdenken über Regel und Ausnahme.

Die Verfassungsdurchbrechung¹⁴ widersetzt sich der Allgemeinheit des Verfassungsgesetzes. Ihr Kennzeichen ist politischer Eigensinn. Sie wird nicht abstrakt und „von der Verfassung her“ konzipiert, setzt der allgemeinen Verfassungsnorm nicht idealtypisch modifizierend eine andere Allgemeinheit entgegen, sondern Politik. Sie entzieht sich dem abstrakt Vorentschiedenen in concreto und passgenau – ausnahmerechtlich. Daher rührt die „politische Sprengkraft der Konstruktion“¹⁵. Der Sinn von Verfassung – die buchstäbliche Entpolitisierung kraft sprachlicher, sachlicher, zeitlicher, territorialer Allgemeinheit¹⁶ – wird konterkariert.

Zugeschnitten auf die besondere Situation, ist der Verfassungsdurchbrechung der Charakter der Maßnahme eingeschrieben. Sie ist das Maßnahmegesetz auf Verfassungsebene. Der Parlamentarische Rat hat die materielle Verfassungsdurchbrechung nicht verboten, jedoch unter dem Eindruck der Weimarer Vorgeschichte dem Gebot der Urkundlichkeit unter-

¹² P. Kirchhof, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentierung des Art. 3 Abs. 1 GG (Stand September 2015) Rn. 121.

¹³ K. Tipke, Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?, in: JZ 2009, 533 (536): „Wer seine Gerechtigkeitsvorstellungen ändert, muss das rechtfertigen“.

¹⁴ U. Hufeld, Die Verfassungsdurchbrechung. Rechtsproblem der Deutschen Einheit und der europäischen Einigung. Ein Beitrag zur Dogmatik der Verfassungsänderung, 1997.

¹⁵ G. Roellecke, Identität und Variabilität der Verfassung, in: Depenheuer/Grabenwarter, Verfassungstheorie, 2010, § 13 Rn. 43.

¹⁶ G. Kirchhof, Allgemeinheit des Verfassungsgesetzes – verfaßte Internationalität und Integrationskraft der Verfassung, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. XII, 3. Aufl. 2014, § 267 Rn. 30 ff.; U. Hufeld, Die Verfassungsdurchbrechung, 1997, 208 ff. (231 ff.).

worfen. Sie muss sich im Zusammenhang der Verfassungsurkunde „ausdrücklich“ (Art. 79 Abs. 1 Satz 1 GG) als Ausnahme von der Regel zu erkennen geben¹⁷ und rechtfertigen.

Die Verfassungsdurchbrechung bestätigt die volkstümliche Annahme: „Keine Regel ohne Ausnahme“. Eine Ausnahme, die diese Meta-Regel nicht bestätigt, findet sich in Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG. Das Verbot des Einzelfallgesetzes¹⁸ verbietet den systembrüchigen Grundrechtseingriff im Einzelfall absolut. Das absolute Verbot setzt allerdings perfekte Allgemeinheit voraus, allgemeinesgesetzliche Vorentscheidungen, Systementscheidungen. Das Verbot ergreift nicht das systemunabhängige Singulargesetz, das von Sachgesetzlichkeit regiert wird¹⁹, nicht von Vorgesetzlichkeit. Die Verbotsnorm des Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG adressiert den Eingriffsgesetzgeber, der nach dem Systembruch im Einzelfall trachtet.

Systembezogene Einzelfallgesetze mögen die Vorordnungen konkretisieren – das Konkretisierungsgesetz bleibt allgemeines Gesetz und handle es sich um Konkretisierung im Einzelfall. Der böse Geist regt sich im Systemdurchbrechungsgesetz. Hier verschärft das Grundgesetz den Grundrechtsschutz des Art. 3 Abs. 1 GG. Das inkonsequente Einzelfallgesetz – gerichtet gegen „Regel“, „Vorordnung“, „System“ – ist verboten. Im so bestimmten Anwendungsbereich²⁰, im Kampf gegen den Systembruch im Einzelfall, begründet Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG ein absolutes Diskriminierungsverbot und ein absolutes Privilegierungsverbot, sperrt sich strikt gegen Rechtfertigungsgründe und Abwägung. Art. 3 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG knüpfen unterschiedliche Rechtsfolgen an den qualifizierten Gleichheitsverstöß²¹. Mit dem Verbot, systemwidrig „einen Fall herauszugreifen“²², gewährleistet das Grundgesetz absoluten Grundrechtsschutz.

¹⁷ Zum Beurkundungszwang *J. Isensee*, Der Selbstand der Verfassung in ihren Verweisungen und Öffnungen, in: AöR 2013, 325 (328 ff.); *U. Hufeld*, Urkundlichkeit und Publizität der Verfassung, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. XII, 3. Aufl. 2014, § 259 Rn. 6 ff. zu Verständigungsnormativität qua Schriftlichkeit.

¹⁸ *U. Hufeld*, Kommentierung des Art. 19 Abs. 1 GG, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Drittbearbeitung 2012.

¹⁹ Ebenda Rn. 95 ff., 154 ff.; BVerfGE 134, 33 (88 f.) – Therapieunterbringungsgesetz.

²⁰ *U. Hufeld*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Kommentierung des Art. 19 Abs. 1 GG (Drittbearbeitung 2012) Rn. 9 ff. und 99 ff.

²¹ Ebenda Rn. 176 ff.

²² BVerfGE 25, 371 (399) – lex Rheinstahl.

Die Verfassungsdurchbrechung kann sich ausnahmsweise behaupten, abgestützt auf gute Gründe. Der Schutz der Verfassung drängt auf Bändigung, nicht auf Abschaffung der Politik. Der Schutz der Grundrechte erheischt eine Sicherheitsvorkehrung gegen das notorisch gefährliche, zu gefährliche Eingriffsgesetz im Einzelfall, gegen den diskriminierenden oder privilegierenden Systembruch. In dieser spezifischen Grundrechtsgefährdungslage schlägt sich das Grundgesetz auf die Seite der Regel, entscheidet sich ausnahmslos gegen die Ausnahme: perfektes Ausnahmerecht.

§ 34 Geld als geprägtes Vertrauen, Verfassungsrecht als Anker der Glaubwürdigkeit

Lars Dittrich

Am Institut für Finanz- und Steuerrecht wird, so könnte man dem Namen nach meinen, vor allem über zwei Dinge nachgedacht: Recht und Geld. Ersteres ist angesichts der beeindruckenden Zahl der am Institut entstandenen Veröffentlichungen, Forschungsvorhaben und Projekte unbestreitbar wahr. In Bezug auf Zweiteres zeigt der Blick auf eben jene aber, dass sie Geld oder genauer Geldfunktionen in aller Regel als Forderung oder Schuld, Gewinn und Verlust, Preis oder Wert voraussetzen, Existenz und Wesen des Geldes als allgemeine Grundlagen¹ der Abstraktion anheimstellen, um sich ihrem jeweiligen rechtlichen Gegenstand in Tiefe zu widmen. Dieser Beitrag ist von solchen Fesseln befreit. Er soll ganz allgemein Wesenszüge des Geldes beleuchten und versuchen, ihre Auswirkungen auf das geltende Recht aufzuzeigen.

Fjodor Dostojewski verdanken wir Gedanke und Wort von „Geld als geprägter Freiheit“.² Der langjährige Institutsdirektor Prof. Dr. *Paul Kirchhof* hat ihn für die Rechtswissenschaft urbar gemacht.³ Positivrechtlichen Ausdruck findet der Gedanke etwa in §§ 38, 40 StGB. Sie lassen dem Strafrichter als Optionen der Bestrafung die Wahl zwischen dem Entzug der körperlichen (Haft) oder der geprägten Freiheit (Geldstrafe).⁴ § 9 VwVG ermächtigt die Verwaltung, ihre Schuldner per Zwangsgeld zum Begleichen ihrer Forderungen zu bewegen oder sie in Beugehaft zu nehmen. Wo Geld als geprägte Freiheit behandelt wird, sind auch die rechtlichen Kategorien

¹ Sie stehen damit in bester Tradition zum Institutsgründer, der Geld gar zur „Verfassungsgrundlage“ erhob, vgl. *K. Vogel*, Handbuch des Staatsrechts, Band II, § 30 Rn. 17 ff., kritisch: *Ch. Möllers*, Staat als Argument, S. 259.

² *F. Dostojewski*, Aufzeichnungen aus einem Totenhaus, S. 25.

³ Vgl. Handbuch des Staatsrechts, Band VIII, § 169 Rn. 7, BVerfGE 97, 350 (371).

⁴ Zu neueren Erwägungen, als Strafe auch automobiler Freiheit zu entziehen: s. *Wedler*, NZV 2015, 209 ff.

jene der Freiheit. Sie heißen Bestimmtheitsgebot und Schuldangemessenheit im Falle der Sanktion, Verhältnismäßigkeit im Falle des Zwangsmittels, sind der Dogmatik der Freiheitsrechte entnommen. Aus dem Verständnis des Geldes folgt das Wesen des Rechts.

Der Gedanke der geprägten Freiheit, nimmt indes nur ein Charakteristikum des Geldes in den Blick, jenes als universelles Tauschmittel.⁵ Jeder Tausch ist per se zweiseitig, die durch das Geld vermittelte Freiheit also zunächst eine höchst abstrakte. Geld kann man nicht essen, es wärmt nicht, schützt nicht gegen Regen und verrichtet keine Arbeit. Geld eröffnet nur den Zugang zu „realen“ Werten. Um diesen Zugang, diese Freiheit zu entfalten, ist sein Inhaber („I“) darum auf die korrespondierende Freiheit eines Anderen, des Wareninhabers („W“) angewiesen.⁶ Geld gewinnt seine Bedeutung dadurch, dass es ihre Tauschvorgänge besonders effizient erledigt. Es hilft, die vor jedem Tausch zu klärenden Fragen zu beantworten, so eine maximale Anzahl an Tauschvorgängen zu ermöglichen und dadurch die Ressourcen gemäß den Bedürfnissen der Marktteilnehmer zu verteilen.⁷ Ein Tausch kommt nur zustande, wenn beide grundsätzlich zur Veräußerung bereit sind und:

1. I Interesse am Tauschgut des W hat
2. W Interesse am Tauschgut des I hat
3. Beide über das Verhältnis einig sind, in dem beide Güter getauscht werden sollen

Geld erledigt jeden Tauschvorgang besonders effizient, weil der „Käufer“ I ein universales Tauschmittel anbieten kann. So entfällt Frage 2. Damit weitet sich der Kreis der potenziellen Tauschpartner immens. Im Beispiel gesprochen, kann der Bäcker mit dem Fleischer tauschen, selbst wenn er gerade kein Fleisch essen will oder Vegetarier ist. Darüber hinaus vereinfacht

⁵ Noch korrekter aber weniger gebräuchlich wäre die Bezeichnung „Wertübertragungsmittel“ (so: *G. Mussel*, Grundlagen des Geldwesens, 8. Aufl., S. 17.), weil die Funktion des Geldes, Werte zu übertragen auch bei einseitigen Transaktionen zum Tragen kommt, etwa der Entrichtung von Steuern und Abgaben.

⁶ *P. Kirchhof*, Das Geldeigentum, in: *Isensee/Lecheler* (Hrsg.), Freiheit und Eigentum, S. 635, 641.

⁷ Daraus erwächst zugleich die Gefahr, auch Dinge nach dem Preis zu verteilen, die anderer Zuteilungsmechanismen bedürfen, etwa Spenderorgane. Vgl. *Sandel*, Was man für Geld nicht kaufen kann, 2. Aufl., S. 46 ff.

Geld auch die Behandlung der 3. Frage. Der Anbieter kann ein Tauschverhältnis seines Gutes zum Geld festsetzen. Damit ist der Bäcker von der Last befreit, den Gegenwert eines Brotes in Steaks, Wohnraummietzeit oder Arbeitsstunden zu bestimmen. Geld ist auch eine Verrechnungseinheit.⁸ Schließlich entkoppelt das Geld die Parteien nicht nur von qualitativen, sondern auch von temporären Einschränkungen des Tausches. Selbst wenn zur Zeit des Geschäftes alle Bedürfnisse des W befriedigt sind, hat er über das erworbene, universale und unverderbliche Tauschmittel Geld doch die Chance, später das von ihm Begehrte zu erwerben, seinen Zugang zu den Gütern zu einem späteren Zeitpunkt zu nutzen. Geld ist auch ein Wertspeicher.

Diese Funktionen öffnen den Blick für einen zweiten Wesenszug des Geldes: Geld ist geprägtes Vertrauen. Denn als abstraktes, für sich selbst nicht nutzbares Tauschmittel, fügt das Geld den obigen Fragen eine vierte hinzu: Das zweifache Vertrauen des Wareninhabers in das Tauschmittel. Die Transaktion ergibt für ihn nur Sinn, wenn er sicher sein kann, das erhaltene, abstrakte Tauschmittel auch später wieder am Markt eintauschen zu können, also nicht als Letzter in der Kette in der Abstraktion gefangen zu sein (Einlösevertrauen). Hinzu kommt das Vertrauen, nicht nur „etwas“ am Markt für das Geld zu erhalten, sondern wieder jenen Wert, dessen man sich zu seiner Erlangung begeben hatte. Ein Wertaufbewahrungsmittel, das selbst an Wert verliert, ist ein Geldsack mit Loch. Eine Recheneinheit, die zwar nominal feststeht, aber reale Veränderungen nicht exakt wiedergibt, ist eine Waage mit Messfehler.⁹ Ein Tauschmittel, dessen Wertes sich die Handelspartner nicht gewiss sein können, wird am Markt seltener oder nur unter Aufschlägen akzeptiert. Es ist nicht mehr universell verwendbar. Um reale Wertverluste zu vermeiden, preisen die Marktteilnehmer „Inflationsspolster“ in ihre Entscheidungen ein, erstellen Prognosen zum Geldwertverfall und stützen ihre wirtschaftlichen Berechnungen und Planungen darauf. Diese Schätzungen sind notwendig ungenau. Das Kommunikationsmedium Geld wird zum „Nebelwerfer“¹⁰, die Ressourcen werden nicht

⁸ „Es muss also einen Gegenstand geben, der das Maß von allem sein kann“, *Aristoteles*, *Nikomachische Ethik*, 4. Aufl., 1133 a 20.

⁹ Dieses Problem stellt sich nicht, wenn alle Geldangaben im selben Maße schwanken. Zum Problem werden also nur relative Änderungen. – *J. Enderl*, *Europäische Zentralbank und Preisstabilität*, S. 78.

¹⁰ *H. Hesse*, *Geld und Moral*, S. 51.

mehr gemäß der gesellschaftlichen Bedürfnisse verteilt.¹¹ Wirtschaftlich unnötige Transaktionen werden abgeschlossen, um sich gegen den Wertverfall des Geldes abzusichern.¹² Die Gefahr realer Wertverluste trifft überproportional Lohn- und Transfereinkommensempfänger¹³, die ihre Positionen nur unzureichend anpassen können.¹⁴ Darum ist es notwendig, den Wert des Geldes stabil zu halten. Maßgeblich dafür ist das Vertrauen der Marktteilnehmer auf einen stabilen Wert. Verlieren sie dieses, führen die in ihre Tauschbeziehungen eingepreisten Inflationspolster dazu, dass der reale Wert des Geldes sinkt. Vermutete Inflation wird reale Inflation.¹⁵ Darum ist es eine wesentliche Aufgabe des Rechts, das Vertrauen der Marktteilnehmer in den stabilen Geldwert zu schützen. Argumente wie Handlungsfähigkeit und Unabhängigkeit, Störungsresistenz und Glaubwürdigkeit der Zentralbanken gewinnen an Bedeutung. Das Recht des Geldes ist immer auch ein Kommunikationsmittel, ein Signal an die Märkte und als solches zu lesen.

Der Schutz des geprägten Vertrauens beginnt schon bei der Geldschöpfung. Die öffentliche Hand übernimmt sie¹⁶, bürgt per Autorität und Siegel für Werthaltigkeit und Echtheit¹⁷ der Zahlungsmittel.¹⁸ Falschgeld und private Währungsformen sind bei Strafe untersagt¹⁹, alle Marktteilnehmer zur

¹¹ J. Endler, Europäische Zentralbank und Preisstabilität, S. 79 f.

¹² Etwa die täglichen Lohnauszahlungen in Deutschland zur Zeit der Hyperinflation.

¹³ Vgl. zur Lohn- und Transfereinkommens-lag-Hypothese: D. Fricke, Verteilungswirkungen der Inflation, S. 146 ff.

¹⁴ Der sogenannte „Cantillon-Effekt“ nach: R. Cantillon, Abhandlung über die Natur des Handels im Allgemeinen, Zweiter Teil, Sechstes Kapitel, S. 103 ff.

¹⁵ Vgl. L. Dittrich, Die Bedeutung des Rechts für die Stabilität des Geldes, S. 88.

¹⁶ Gemeint ist hier die Herstellung und Ausgabe der gesetzlichen Zahlungsmittel, Scheine und Münzen, Art. 128 Abs. 1 S. 3 AEUV, Art. 10, 11 der Verordnung (EG) Nr. 974/98 des Rates vom 3. Mai 1998 („EuroVO“). Sie machen nur noch ca. 12% der Zahlungsmittel aus. Der Rest entfällt auf das sogenannte Buch- oder Giralgeld, also Forderungen gegen Banken. Sie schöpfen diese Forderungen über Kredite weitestgehend, wenn auch wegen der Mindestreserve nicht unbeschränkt, selbst. Wiewohl nicht als gesetzliche Zahlungsmittel mit Annahmepflicht versehen, akzeptiert der Markt diese Kontoguthaben. Sie dominieren den Zahlungsverkehr.

¹⁷ Historisch hing der Wert der Münzen von den darin verarbeiteten Metallen ab, das Vertrauen in den Wert des Geldes war also Vertrauen in das darin verarbeitete Metall und damit in den Ausgeber der Münzen.

¹⁸ Daneben soll das fiskalische Interesse des Staates an den Geldprägengewinnen hier nicht unerwähnt bleiben.

¹⁹ § 146 ff. StGB für Falschgeld, § 35 BBankG für Konkurrenzprodukte zum Euro.

Annahme der Währung verpflichtet²⁰, die konkurrenzlose Verwendbarkeit der Zahlungsmittel gesichert, das Einlösevertrauen bestätigt. Das Werthaltigkeitsversprechen wird auf höchster rechtlicher Ebene, in der Verfassung²¹, adressiert, rechtsordnungsimmanente Inflation per Nominalwertprinzip und durch das Verbot von Wertsicherungsklauseln unterbunden²², ein Zentralbanksystem mit vorrangigem Stabilitätsauftrag errichtet.²³ Um es vor politischer Einflussnahme zu bewahren ist dieses System, das Europäische System der Zentralbanken (ESZB), „eines der unabhängigsten Zentralbanksysteme der Welt“.²⁴ Das wird meistens funktional begründet, ist inzwischen auch durch ökonomische Studien als besonders effizient belegt, geht in der konkreten Ausgestaltung gleichwohl über das insoweit Erforderliche hinaus.²⁵ Es ist darum gerade auch als Zeichen an die Finanzmärkte zu verstehen²⁶, dass kein politischer Druck auf die EZB entstehen kann.²⁷ Solcher Zeichen bedarf eine neue, in ihrer Form einmalige Währung ohne historischen Glaubwürdigkeitskredit in besonderer Weise. Das Ringen um Vertrauen durchzieht auch die weiteren Regelungen zum ESZB. Es besteht nicht aus einer Europäischen Zentralbank mit Filialen in den Mitgliedstaaten.²⁸ Stattdessen sind die traditionsreichen, am Markt etablierten Zentralbanken der Mitgliedstaaten erhalten geblieben und nun, in ein rechtsträgerübergreifendes System eingegliedert, mit dem Vollzug der Währungspolitik betraut. Auch hier ist die Logik einerseits funktional: die Kenntnis der heimischen Märkte und die Arbeitserfahrung der nationalen Zentralbanken sollen genutzt werden.²⁹ Andererseits sichert ihr Fortbestand Legitimität und Vertrauen auch für die Gemeinschaftswährung.

²⁰ R. Schmidt, § 138 Geld, in: Kube/Seiler/Mellinghoff et al. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, II. Band, Rn. 5.

²¹ Art. 88 GG, Art. 119 AEUV. Zum Verfassungsbegriff im Europarecht: A. von Bogdandy, Der verfassungsrechtliche Ansatz und das Unionsrecht, in: von Bogdandy/Bast (Hrsg.), Europäisches Verfassungsrecht, 2. Aufl., S. 1.

²² C. Herrmann, Währungshoheit, Währungsverfassung und subjektive Rechte, S. 334 ff.

²³ Art. 119 Abs. 2, Art. 127 Abs. 1 S. 1 AEUV.

²⁴ P. Bofinger/J. Reischle/A. Schächter, Monetary policy, S. 219. M.A. Dausen, Rechtliche Grundlagen der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion, S. 221.

²⁵ U. Häde, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV, AEUV, 4. Aufl., Art. 130 AEUV, Rn. 7.

²⁶ M. Heine/H. Herr, Die Europäische Zentralbank, 2. Aufl., S. 44 ff.

²⁷ EuGH, Rs. 11/00, Kommission/EZB, Slg. 2003, 7147, 7265.

²⁸ H. J. Hahn/U. Häde, Währungsrecht, 2. Aufl., S. 138.

²⁹ L. Dittrich, Die Bedeutung des Rechts für die Stabilität des Geldes, S. 118.

Neben Unabhängigkeit und vertrautem Know-How statuiert das Recht des Geldes Handlungsfähigkeit als dritte Säule der Glaubwürdigkeit. Sie durchzieht jede der drei Ebenen der Geldpolitik, Festsetzung, Durchführung und Vollzug. Im Rat der EZB, dem Entscheidungsgremium des ESZB, sind alle Eurostaaten vertreten. Er wächst mit jedem weiteren Staat, der den Euro einführt. Seine Handlungsfähigkeit bleibt trotzdem auch in Zukunft gewährleistet. Ein Rotationssystem verteilt die Stimmen, erhält eine effiziente Abstimmgröße.³⁰ Rechtliche Vorgaben, wie die Geldpolitik durchzuführen ist, sind rar und weit gefasst. Die EZB bestimmt sogar das von ihr verfolgte Inflationsziel selbst.³¹ Auch im Direktorium, dem Durchführungsgremium, wird Handlungsunfähigkeit vermieden. Der Präsident der EZB regiert als „primus inter pares“. Er verfügt als Leiter maßgeblich über den Verwaltungsapparat seiner Behörde, besitzt in Geschäftsverteilungsangelegenheiten ein Veto-Recht und entscheidet bei Stimmgleichheit im Direktorium und im Rat.³² Auf der Vollzugsebene obliegt die tatsächliche Platzierung der gemeinsamen Währung und ihre Verwaltung den nationalen Zentralbanken. Eine weite Aufsichtsermächtigung erlaubt es der EZB ihre Geldpolitik durchzusetzen und keine Zweifel am effizienten Vollzug durch institutionelle Blockaden aufkommen zu lassen.³³ Das Verfassungsrecht fungiert so als Schutzwall und Entwicklungshelfer, Mittler und Mediator im Zentralbanksystem. Es ist der Anker des Vertrauens in die Zentralbanken und den stabilen Wert des Geldes.

³⁰ Art. 10 Abs. 2 Satzung ESZB.

³¹ Das ist nicht selbstverständlich. Etwa die Bank of England ist auch unabhängig, erhält aber eine Zielinflationrate vom Schatzamt vorgeben - *M. Heine/H. Herr*, Die Europäische Zentralbank, 2. Aufl., S. 59.

³² Zum doppelten Stimmgewicht bei Stimmgleichheit: Art. 11 Abs. 5 S. 3 SatzungEZB (Direktorium); Art. 10 Abs. 2 UAbs. 3 S. 2 SatzungEZB (Rat der EZB); Vetorecht bei der Geschäftsverteilung: Art. 10 Abs. 2 S. 2 GOEZB.

³³ Art. 14 Abs. 3 SatzungESZB.

§ 35 Der Rundfunkbeitrag als Verfassungsproblem

Wilhelm Nolting-Hauff

Zum Schutzbereich des Artikels 5 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes gehören nicht nur die abwehrrechtlichen Komponenten, die einen Eingriff des Staates in die Rundfunktätigkeit von Sendeanstalten und Journalisten verbieten¹, sondern insbesondere auch ein Element der sogenannten "dienenden Freiheit". Das Grundrecht ist nicht nur ein liberales Abwehrrecht, sondern statuiert auch eine Verpflichtung des Staates, aktiv eine freie und umfassende Meinungsbildung durch den Rundfunk zu gewährleisten.² Dieser Gewährleistung kommt der Staat, genauer gesagt kommen die Bundesländer, mit dem Rundfunkstaatsvertrag nach, der unter anderem die viel zitierte sogenannte Grundversorgung sicherstellen soll.³

Den Begriff der Grundversorgung hat das Bundesverfassungsgericht im sogenannten "Vierten Rundfunkurteil"⁴ entwickelt. In dieser Entscheidung heißt es unter anderem:

"In der dualen Ordnung des Rundfunks, wie sie sich gegenwärtig in der Mehrzahl der deutschen Länder auf der Grundlage der neuen Mediengesetze herausbildet, ist die unerlässliche ‚Grundversorgung‘ Sache der öffentlich-rechtlichen Anstalten..."

Eine wichtige Schlussfolgerung daraus ist diejenige, dass der Staat sich nicht darauf beschränken darf, (privaten) Rundfunkanbietern keine Inhalte vorzugeben, sie zu zensieren oder in irgendeiner Form ihre journalistische Tätigkeit zu beeinflussen, sondern er hat darüber hinaus aktiv si-

¹ BVerfGE 12, 205 („Deutschland-Fernsehen“).

² BVerfGE 73, 118 („Niedersachsen-Urteil“).

³ Zur Konkretisierung der Grundversorgung erstmals dezidiert BVerfGE 74, 297 („Baden-Württemberg-Beschluss“).

⁴ Siehe Fn. 2.

cherzustellen, dass es ein breit gefächertes Rundfunk- und Meinungsangebot gibt. Die Merkmale dafür sind die Vollversorgung, das Vollprogramm und die Meinungsvielfalt. Daher ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Grundversorgung explizit nicht als bloße „Minimalversorgung“ zu verstehen, sondern sie umfasst vielmehr die gesamten Programmangebote in den Bereichen Bildung, Information und Unterhaltung.⁵

Unbestritten ist auch, dass sich der öffentlich-rechtliche Rundfunk im Wesentlichen durch Gebühren bzw. Beiträge finanzieren darf und muss. Auf Grundlage eines Gutachtens von *Paul Kirchhof* aus dem Jahre 2010 wurde die wesentliche Finanzierung des öffentlich-rechtlichen Rundfunks kürzlich auf einen Rundfunkbeitrag umgestellt. Der Rundfunkbeitrag wird, anders als bisher praktiziert, per Haushalt erhoben, d.h. ist explizit insbesondere nicht mehr von der Verfügbarkeit eines Geräts zum Empfang von öffentlich-rechtlichem Rundfunk abhängig. Die Einwände, dass man als Benutzer keinen öffentlich-rechtlichen Rundfunk konsumiere oder sogar über überhaupt keine Geräte verfüge, um solche Rundfunk- oder Fernsehsendungen zu empfangen, sind nunmehr unbeachtlich.

Nicht überraschend hat sich in Teilen der Bevölkerung massiver Widerstand gegen diese Methodik der Finanzierung gebildet. Argumente, die insofern vorgetragen werden, beziehen sich u.a. auf

- die Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern
- die angebliche Verfassungswidrigkeit dieser "Zwangsabgabe", wenn und soweit diese auch von "Nichtnutzern" des Rundfunks erhoben wird
- die Einschränkung des "ungehinderten" Unterrichtsrechts gemäß Artikel 5 Abs. 1 Satz 1 Grundgesetz
- die materielle Qualifikation des Rundfunkbeitrages als "Steuer", die so von den Bundesländern nicht hätte beschlossen werden dürfen.

⁵ BVerfGE 74, 297 („Baden-Württemberg-Beschluss“).

Ein Aspekt, der aber möglicherweise noch nicht hinreichend in die Diskussion einbezogen worden ist, bezieht sich auf die Frage, ob die vom öffentlich-rechtlichen Rundfunk verursachten Kosten nicht u.U. deutlich das für die Grundversorgung Erforderliche übersteigen und von daher nicht – jedenfalls nicht in voller Höhe – im Wege einer "Zwangsabgabe" auf die Bürger abgewälzt werden dürfen. Anders gewendet könnte man auch fragen, ob – wenn man die Kosten im Verhältnis zu den von den Rundfunkanstalten produzierten Leistungen überhaupt als angemessen ansieht⁶ – dieses Leistungsangebot nicht die verfassungsrechtlich gebotene Grundversorgung deutlich übersteigt und es auch von daher an einer verfassungsrechtlichen Legitimation einer zwangsweisen Beitreibung des Rundfunkbeitrages fehlen könnte.

Im Jahr 2015 hat der öffentlich-rechtliche Rundfunk 8,1 Milliarden Euro an Beiträgen vereinnahmt⁷ (und damit deutlich mehr, als etwa dem Ministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit zur Verfügung steht). Die Einnahmen im Jahre 2016 dürften sich in einer ähnlichen Größenordnung bewegen.

Diese Kosten ins Verhältnis zu setzen zu einer Bevölkerungsanzahl von ca. 80 Millionen in Deutschland ist allenfalls teilweise zulässig, da die Leistungen des Rundfunks beliebig skalierbar sind. Anders ausgedrückt: Die Zurverfügungstellung von Wohnungen oder Straßen oder Universitäten für eine Bevölkerung von 80 Millionen Menschen ist sehr viel teurer als für eine Bevölkerung von 50 Millionen Bürgern. Für die Produktion von Informationen und Rundfunkbeiträgen gilt dieses Mehraufwandsargument dagegen nicht. Es entsteht bei einer größeren Bevölkerung lediglich ein geringfügiger zusätzlicher infrastruktureller Mehraufwand, um die Inhalte zur Bevölkerung zu „transportieren“, wobei dieser zusätzliche Aufwand ohnehin nicht von den Rundfunkanstalten und über Gebühren finanziert wird. Die Frage lautet daher: Muss die ARD tatsächlich unzählige Regionalprogramme unterhalten und finanzieren, zumal Sender wie tageschau24, Einsplus, EinsFestival, PHOENIX, KiKa, Arte und 3sat sowie (besonders umstritten) viele Online-Angebote noch dazu kommen? Ferner

⁶ Unrühmliche Bekanntheit hatten z.B. hohe Ausgaben für drittproduzierte Fernsehsendungen erlangt, die dann überhaupt nicht gezeigt und verwendet wurden.

⁷ Jahresbericht 2015 des Beitragsservice von ARD, ZDF und Deutschlandfunk (abrufbar unter www.rundfunkbeitrag.de/e175/e2097/Jahresbericht_2015.pdf).

gibt es die Angebote des ZDF, des Deutschlandradio sowie die Finanzierung der Landesmedienanstalten. Warum müssen öffentlich-rechtliche Sender pro Woche unzählige Talkshows im Programm haben, die sie noch nicht einmal selbst produzieren, sondern von Produktionsgesellschaften hochvermögender Fernsehmacher, die gleichzeitig auch als Moderatoren der besagten Sendungen fungieren, für viel Geld fix und fertig kaufen? Gehören zur Grundversorgung – trotz „Vollprogramms“ – tatsächlich unzählige Krimiserien, wenig anspruchsvolle Vorabendprogramme, Quizsendungen oder Soap-Operas? Die erheblichen Kosten, die dieses System produziert, sprechen für sich. Es ist daher nicht nur eine Frage der Legitimität, sondern m.E. bereits eine Frage der (verfassungsrechtlichen) Legalität, ob der Staat tatsächlich ein derart extensives Angebot produzieren und anbieten und, noch drängender, ob er die dafür entstehenden Kosten zwangsweise auf alle Bürger abwälzen darf, namentlich auch auf diejenigen, die dieses Angebot weder nutzen wollen noch - unter Umständen - nutzen können.

Angesichts dieser Fragen darf erwartet werden, dass der bereits zweistelligen Zahl von Rundfunkurteilen des Bundesverfassungsgerichts noch weitere, u.U. mit einschneidenden Folgen für das derzeitige System, folgen werden.

§ 36 Verantwortung - Vom Störer zu Corporate Social Responsibility

Birgit Spießhofer

Hat der Störerbegriff des Allgemeinen Polizeirechts systembildende Kraft für die Verantwortungszuweisungen im Sonderpolizeirecht? Kann er die Verteilung der Verantwortlichkeit für die Bewahrung der Gemeinschaftsordnung zwischen Einzelnem und Staat determinieren? *Paul Kirchhof* empfahl der Verfasserin, diese Fragen im Rahmen einer Dissertation zu untersuchen.¹ Damit war der Grundstein gelegt für eine bis heute andauernde Befassung mit dem Thema Verantwortung² und für einen Spannungsbogen, der von der Übersichtlichkeit situativer polizeilicher Gefahrenabwehr über die differenziert ausformulierten Verantwortlichkeiten des Sonderpolizeirechts bis hin zur unternehmerischen Verantwortung in einer globalen Wirtschaftsordnung reicht.³

Polizeiliche Verantwortlichkeit ist primär Mitwirkungsverantwortung, nicht Verursachungshaftung, orientiert am Ziel, effektiven Rechtsgüterschutz zu gewährleisten.⁴ Sie umfasst "Quellen-" und "Folgenverantwortung". Bei der "Quellenverantwortung" steht im Vordergrund die Frage nach der Zurechnung externer Störungsquellen, bei der "Folgenverantwortung" dagegen der Zusammenhang zwischen Verhalten und Erfolg.⁵ Analog finden sich im Zivilrecht die Ansprüche auf Störungsunterlassung und -beseitigung (§ 1004 BGB) und das Schadenersatzrecht. In jedem Fall geht es bei der Frage der Verantwortung nicht nur um empirische Kausalität,

¹ *B. Spießhofer*, Der Störer im allgemeinen und im Sonderpolizeirecht (1989).

² Vgl. u.a. *B. Spießhofer*, Unternehmerische Verantwortung, in: H. Kube/ R. Mellinghoff/ G. Morgenthaler/ U. Palm/ T. Puhl/ C. Seiler, Leitgedanken des Rechts Band II, Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag (2013), S. 1235 ff.

³ Vgl. die in Kürze erscheinende Monographie *der Verfasserin* "Unternehmerische Verantwortung. Zur Entstehung einer globalen Wirtschaftsordnung".

⁴ Vgl. *P. Kirchhof*, Sicherungsauftrag und Handlungsvollmachten der Polizei, DÖV 1976, 449, 454.

⁵ Vgl. *B. Spießhofer*, Fn. 1, (50 ff).

sondern um das *normative* Problem, unter welchen Bedingungen und bis zu welchen Grenzen ein Einstehenmüssen billigerweise zugemutet werden kann.⁶

Der *Störerbegriff* grenzt die rechtsstaatliche Verantwortlichkeit des Polizeipflichtigen von der mitbürgerschaftlichen Hilfspflicht des Nichtstörers ab. Die Mitwirkungspflicht des Störers rechtfertigt sich aus einer spezifischen Beziehung zur Gefahr. Die Indienstnahme des Nichtstörers resultiert dagegen aus der jeden Staatsbürger treffenden demokratischen Verantwortung für den Schutz der Allgemein- und Individualinteressen.⁷ Ihm wird ein Sonderopfer abverlangt, das einer Kompensation bedarf. Hinsichtlich der Grenzziehung zwischen beiden unterscheiden sich allgemeines und Sonderpolizeirecht. Das allgemeine Polizeirecht dient der Abwehr konkreter Gefahrenlagen. Dementsprechend ist der Kreis der Verpflichteten auf diejenigen begrenzt, die die Gefahr "unmittelbar" verursacht haben.⁸ Der Rechtsgüterschutz bspw. im Bau- und Umweltrecht ist hingegen in den Bereich der Gefahrenvorsorge, Planung und Ressourcenbewirtschaftung vorverlagert. Die Grenzen der Mitwirkungspflicht verschieben sich dadurch, die Reichweite der Verantwortung und der Kreis der Verantwortlichen werden ausgedehnt und nach normspezifischen Kriterien bestimmt, wobei sich sowohl Aspekte der Quellen- als auch der Folgenverantwortung finden.⁹ Die Kategorien des allgemeinen Polizeirechts entfalten mithin nur eine begrenzte Systembildungs- und Ordnungsfunktion für das Sonderpolizeirecht.¹⁰

Unter der Überschrift "*Corporate Social Responsibility*" (CSR) werden eine Vielzahl unterschiedlicher Ansätze, Themen und Instrumente verhandelt, deren gemeinsames Ziel es ist, die *Verantwortung von Unternehmen* in ei-

⁶ H. Stoll, Kausalzusammenhang und Normzweck im Deliktsrecht, in: Recht und Staat, Band 364/365 (1968), 1, (4).

⁷ Zur Indienstnahme der Aktiengesellschaft für gesellschaftspolitische Anliegen vgl. M. Habersack, Staatliche und halbstaatliche Eingriffe in die Unternehmensführung, in: Verhandlungen des 69. Deutschen Juristentages, Band I (2012), E 1 (33 ff).

⁸ "Unmittelbarkeit" wird nicht (nur) als empirischer, sondern als normativer Begriff verstanden, vgl. B. Spießhofer, Der Störer im allgemeinen und im Sonderpolizeirecht, (1989), m.w.N.

⁹ B. Spießhofer, Fn. 1, (56 ff.) m.w.N.

¹⁰ P. Kirchhof, Vorwort zu B. Spießhofer, Der Störer im allgemeinen und im Sonderpolizeirecht (1989).

ner globalisierten Welt *neu zu vermessen*. Ausgangspunkt ist die Forderung, dass Unternehmen nicht "Governance Gaps" in Ländern mit niedrigen rechtsstaatlichen, sozialen und ökologischen Standards zur Profitmaximierung ausnutzen, vielmehr der mangelnde staatliche Schutz durch eine über Compliance mit nationalem Recht hinausgehende unternehmerische Verantwortung zu kompensieren ist. Die Grenzen zwischen privater Verantwortung und Indienstnahme für gemeinwohlbezogene Aufgaben werden dabei in mehrfacher Hinsicht weiter verschoben, wobei sowohl Aspekte der Quellen- als auch der Folgenverantwortung zum Tragen kommen. Ist im Sonderpolizeirecht unternehmerische Verantwortung durch nationales Recht definiert, wird sie im CSR-Kontext (darüber hinaus) durch neue Formen transnationaler Rechtsbildung determiniert. Unternehmen werden, allein oder gemeinsam mit anderen "Stakeholdern", zum Selbst- und Fremdregulierer. Sie entwickeln, häufig auf internationalem Soft Law wie den UN Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte¹¹, den OECD-Leitsätzen für Multinationale Unternehmen¹² oder auf Multi-Stakeholder-Prozessen basierend, Verhaltensvorgaben, die in innerorganisatorische Compliancestrukturen übersetzt und durch Reporting¹³ nachgewiesen werden (Selbstregulierung). Darüber hinaus wird von Unternehmen erwartet, dass sie in ihren Wertschöpfungsketten ihre CSR-Standards gegenüber Geschäftspartnern im Rahmen eines Supply-Chain-Managements setzen und durchsetzen (Fremdregulierung). Die *Quellenverantwortung* umfasst mithin externe "Störungsquellen" wie Beteiligungsunternehmen und Lieferanten. Die *Folgenverantwortung* wird bspw. von den UN-Leitprinzipien sehr weit dahingehend gefasst, dass ein Unternehmen nicht nur für die "negativen Auswirkungen" verantwortlich sein soll, die es selbst verursacht oder zu denen es beiträgt. Vielmehr soll es auch für alle Auswirkungen verantwortlich sein, die mit seinen Produkten, Dienstleistungen oder Geschäftsbeziehungen nur "direkt verbunden" sind. Eine

¹¹ Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the UN 'Protect, Respect and Remedy' Framework, "endorsed" by the Human Rights Council on 16.6.2011 (A/HRC/RES/17/4).

¹² OECD-Guidelines for Multinational Enterprises, Ed. 2011.

¹³ Vgl. Richtlinie 2014/95/EU v. 22.10.2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, ABl. EU v. 15.11.2014 L330, 1 ff.

Gefahr oder Rechtsverletzung wird mithin nicht verlangt. Normative Steuerungsverantwortung gegenüber Dritten wird damit auf demokratisch nicht legitimierte Unternehmen verlagert, und zwar sowohl hinsichtlich der Definition von Verhaltensstandards als auch ihrer Durchsetzung. Es bildet sich schleichend eine normative Ordnung¹⁴, die nicht mehr auf "weak governance zones" beschränkt ist, sondern zu einer Parallelordnung neben Demokratie und Rechtsstaat wird. Grundrechtlich gewährleisteten Freiheitsräumen unternehmerischen Wirtschaftens werden (jenseits des Gesetzes) weiche Schranken gezogen, die von Privaten, insbesondere NGOs, in den "Courts of public opinion" eingefordert werden. Es findet mithin eine zunehmende Indienstnahme von Unternehmen für gemeinwohlbezogene Aufgaben statt, eine partielle Verlagerung von Normsetzung und -durchsetzung. Damit ist jedoch auch ein partieller Transfer normativer Macht auf Unternehmen wie NGOs verbunden.

¹⁴ Vgl. dazu *B. Spießhofer*, Corporate Social Responsibility - Rechts-Ordnung "light"? AnwBl 5/2016, 366 ff; dort auch zu der Begriffsschöpfung "creeping law".

§ 37 Das kommunalrechtliche Mitwirkungsverbot und die Gretchenfrage nach der Unmittelbarkeit

Trutz M. Harder

*„Verwalten ist Entscheiden in fremder Sache;
der Befangene entscheidet in eigener Sache.“¹*

Dieser prägnante Satz aus der Feder *Paul Kirchhofs* hebt eine rechtspolitische Zielsetzung ins Wort, die, wenngleich unterschiedlich akzentuiert, sämtlichen Mitwirkungsverboten rechtsgebietsübergreifend zugrunde liegt. Es ist die des idealen Entscheidungsprozesses, an dessen Ende eine objektive, allein an Gesetz und Recht orientierte Erkenntnis steht.² Im Kommunalrecht, wo Interessenkonflikte seit jeher eine prominente Rolle spielen,³ gewinnt sie Kontur vor allem in den Befangenheitsvorschriften der Gemeindeordnungen, die im Wesentlichen inhaltsgleich kommunale Mandatsträger von der Beratung und Beschlussfassung ausschließen, sofern eine Entscheidung ihnen oder ihnen nahestehenden Personen einen unmittelbaren Vor- oder Nachteil bringen kann.⁴ Dieses sog. kommunalrechtliche Mitwirkungsverbot⁵ ist „[...] *Dauerthema der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung, von hoher Praxisrelevanz und dementsprechend auch ständiger Kandidat für Examens- und andere Prüfungsaufgaben*“⁶. Den für Baden-Württemberg insoweit *sedes materiae* bildenden § 18

¹ *P. Kirchhof*, VerwArch 66 (1975), 370 (370).

² *G. Hager*, VBilBW 1994, 263 (263); vgl. auch *C. Waldhoff*, JuS 2014, 1150 (1151).

³ Ausführlich *M. Glage*, Mitwirkungsverbote in den Gemeindeordnungen, 1995, S. 15.

⁴ Vgl. nur Art. 49 Abs. 1 S. 1 BayGO; § 18 Abs. 1, 2 Nr. 1-3 BWGemO; § 22 Abs. 1, 2 Nr. 1 u. 2 BbgKVerf; § 25 Abs. 1 Nr. 1-5 HessGO; § 31 Abs. 1, 2 Nr. 1 u. 2 NWGO; § 22 Abs. 1 Nr. 1 u. 3 lit. a-c RhPfGO; § 20 Abs. 1 SächsGO; § 38 Abs. 1 S. 1 ThürKO.

⁵ Es handelt sich dabei – dies sei der Vollständigkeit halber erwähnt – nur um eine der beiden Grundkonstellationen kommunalrechtlicher Befangenheit. Daneben wäre eine Befangenheit auch wg. Vorbefassung denkbar (vgl. etwa § 18 Abs. 2 Nr. 4 BWGemO).

⁶ So zutreffend *H. C. Röhl*, JURA 2006, 725 (725). Vgl. auch *H. Lang*, Gesetzgebung in eigener Sache, 2007, S. 435: „Dauerbrenner“; ähnlich *H. H. v. Arnim*, JA 1986, 1 (1).

GemO zum Thema einer Fortgeschrittenenklausur⁷ zu machen, lag daher besonders nahe. Im Mittelpunkt der angestellten Überlegungen stand dabei die Frage nach dem Begriff der Unmittelbarkeit, dessen sachangemessene Interpretation bekanntermaßen Schwierigkeiten bereitet.⁸ Diese zumindest in ihren Grundzügen abzubilden, ist Ziel des vorliegenden Beitrags, dem als perspektivische Fluchtlinie die baden-württembergische Gemeindeordnung fungiert.

1. Das Unmittelbarkeitskriterium als entscheidendes Regulativ

Wie alle kommunalrechtlichen Befangenheitsvorschriften ist auch § 18 GemO eingebettet in ein Spannungsfeld konfligierender Interessen.⁹ Einerseits sollen Entscheidungen in „eigener Sache“ verhindert, persönliche Konfliktsituationen vermieden und das Vertrauen der Bürger in die „Saubere“ der Kommunalverwaltung gesichert werden, andererseits gilt es das Mitwirkungsverbot nicht zu weit auszudehnen, sollen nicht unangemessene Repräsentations- und Funktionsdefizite die Folge sein.¹⁰ Um diesen Zielkonflikt zu lösen, reicht die in § 18 Abs. 3 GemO vorgesehene Ausklammerung von „Gruppeninteressen“¹¹ alleine nicht aus. Durch sie wird zwar ein auf kommunalpolitische Realitäten abgestimmter Grobfilter eingeführt,¹² die Grundproblematik als solche indes nur unzureichend entschärft. Insbesondere die Tatsache, dass § 18 GemO den Kreis drittbetroffener Personen äußerst weit zieht und als Vor- oder Nachteil, den die Entscheidung muss bringen können, jedwede materielle oder immaterielle

⁷ Diese war Bestandteil der im SS 2015 von Prof. Dr. Hanno Kube LL.M. (Cornell) ausgerichteten Fortgeschrittenenübung im Öffentlichen Recht und findet sich nunmehr bei T. Harder, VBIBW 2016, 217 f. (Sachverhalt) u. 254 ff. (Lösungsvorschlag).

⁸ Dies gilt freilich auch außerhalb des Gemeinderechts, vgl. J. W. Hidién, VR 1983, 128 (129) sowie insbesondere das vielzitierte *Aperçu H. C. Nipperdeys* (NJW 1967, 1985 (1990)): Unmittelbarkeit als „[...] Ausdruck [...] dogmatische[r] und sachliche[r] Verlegenheit, (noch) nicht ganz präzise angeben zu können, was überhaupt gemeint ist“.

⁹ OVG Münster NJW 1979, 2632 (2632); V. Hassel, DVBl. 1988, 711 (713) m.w.N.

¹⁰ Vgl. OVG Koblenz NVwZ-RR 1996, 218 (219); VGH Mannheim BauR 2005, 57 (58); I. Bock, BWGZ 2014, 478 (478); W. Krebs, VerwArch 71 (1980), 181 (186); S. Pfab, JURA 1999, 625 (626); H. C. Röhl, JURA 2006, 725 (726) sowie Anm. 9.

¹¹ Daneben sind auch „Wahlen zu ehrenamtlicher Tätigkeit“ als Ausnahme verfasst.

¹² Vgl. B. Aker, in: Aker/Hafner/Notheis, GemO u. GemHVO, 2013, § 18 GemO Rn. 22.

Besser- oder Schlechterstellung genügen lässt,¹³ macht deutlich, dass es eines weiteren Regulativs bedarf, um eine Ausuferung des Mitwirkungsverbots zu verhindern.¹⁴ Dieses Regulativ findet sich im Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit, dessen richtige Ausdeutung insofern – entgegen einzelner Stimmen¹⁵ – zur – man wird *cum grano salis* sagen dürfen – alles entscheidenden „Gretchenfrage“ gerät.¹⁶

2. Die verschiedenen Interpretationsansätze und ihre Würdigung

In Antwort auf diese haben Literatur und Rechtsprechung im Wesentlichen drei verschiedene Lösungskonzepte formuliert. Die streng-formale Theorie¹⁷ geht vom Wortlaut aus und versteht „unmittelbar“ im Sinne direkter Kausalität. Danach ist Unmittelbarkeit nur dann anzunehmen, wenn der Vor- oder Nachteil direkt auf der jeweiligen Entscheidung beruht, also keines weiteren Zwischenakts mehr bedarf.¹⁸ Diese Ansicht ist jedoch zu Recht auf Kritik gestoßen. Ihr ist zwar zugutezuhalten, dass sie sich „[...] nicht zu weit vom Wortlaut entfernt, [...] vorhersehbare Ergebnisse ermöglicht und relativ leicht praktikabel ist“¹⁹, genau gelesen zieht sie allerdings eine mit dem „Regelungszweck“ unvereinbare Verkürzung des Anwendungsbereichs nach sich. So zeigt bereits das vielzitierte Beispiel *Borchmanns*, wonach es einem Mandatsträger nicht einmal verwehrt wäre, über die Veräußerung seines eigenen Grundstücks an die Gemeinde mitzuberaten und zu

¹³ Zum Vor- bzw. Nachteil siehe VGH Mannheim NVwZ-RR 2005, 773 (774); NVwZ-RR 1997, 183 (183); NVwZ-RR 1993, 504 (505); M. Schäfer, VBIBW 2003, 271 (272).

¹⁴ Vgl. G. Hager, VBIBW 1994, 263 (264); A. v. Mutius, VerwArch 65 (1974), 429 (433 f.).

¹⁵ Siehe v.a. R. Stahl, DVBl. 1972, 764 (767 f.), der das Merkmal für „überflüssig“ hält, was freilich nicht nur aus den o.a. Gründen, sondern auch insofern wenig plausibel erscheint, als es offenkundig vorhanden, mithin vom Rechtsanwender zu beachten ist; vgl. i.d.S. auch M. Glage, Mitwirkungsverbote in den Gemeindeordnungen, 1995, S. 159.

¹⁶ Vgl. nur V. Hassel, DVBl. 1988, 711 (713 f.); R. Molitor, JA 1992, 303 (303).

¹⁷ Zur Bezeichnung der verschiedenen Auffassungen H. C. Röhl, JURA 2006, 725 (728).

¹⁸ VGH Kassel NVwZ 1982, 44 (45) – aufgegl. mit Urt. v. 28.11.2013, NVwZ-RR 2014, 563; T. Budde, Mitwirkungspflicht und Befangenheit im Gemeinderat, 1988, S. 81 f.; R.-D. Theisen/G. Klein, VR 1977, 316 (317); P. Zinzow, DVBl. 1966, 827 (831).

¹⁹ V. Hassel, VR 1985, 108 (111). Siehe außerdem ders., DVBl. 1988, 711 (715).

beschließen,²⁰ dass viele Konstellationen unberücksichtigt blieben, in denen eine Interessenkollision offensichtlich ist.²¹ Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber, wollte er den Ausdruck im Sinne direkter Kausalität verstanden wissen, eine eindeutigere Formulierung gewählt,²² zumindest aber keinen Begriff verwendet hätte, der erfahrungsgemäß Beurteilungsspielräume eröffnet.²³ Schließlich spricht auch die Entstehungsgeschichte des § 18 GemO gegen einen streng-formalen Ansatz. Schon für dessen Vorgängernorm, § 25 DGO, war nämlich anerkannt, dass mit „unmittelbar“ keine direkte Kausalität, sondern vielmehr das Betroffensein in individuellen Sonderinteressen gemeint war.²⁴ Weder methodisch noch *sub specie* ihrer Resultate vermag die streng-formale Theorie insofern zu überzeugen. Gleiches gilt für die modifiziert-formale Theorie, die entscheidend auf das Fehlen eines „nicht determinierten freien Willensakts“ abhebt.²⁵ Sie bezieht zwar die zur Vor- oder Nachteilsrealisierung regelmäßig erforderlichen Zwischenereignisse mit ein, erweist sich aber in jenen Fällen als defizitär, in „[...] denen die Gemeinde an Verfahren beteiligt wird, die eine andere Behörde entscheidet“²⁶. Vor allem aber – und das muss angesichts ihres Selbstverständnisses verwundern²⁷ – bleibt sie den Nachweis schuldig, wann ein Zwischenakt hinreichend determiniert ist, um nach eigener Definition ein Mitwirkungsverbot auszulösen.²⁸ Insgesamt erscheint es daher überzeugender, mit der überwiegend vertretenen Ansicht auf das Vorliegen eines Sonderinteresses abzustellen, also die – für jeden Einzelfall gesondert zu beantwortende – Frage aufzuwerfen, ob der Mandatsträger

²⁰ Siehe M. Borchmann, NVwZ 1982, 17 (19); ebenso S. Pfab, JURA 1999, 625 (Fn. 13).

²¹ Zum Ganzen M. Borchmann, ebd., 17 (18 f.); M. Glage, Mitwirkungsverbote in den Gemeindeordnungen, 1995, S. 154; G. Hager, VBIBW 1994, 263 (265); H. C. Röhl, JURA 2006, 725 (728); siehe überdies auch VGH Kassel NVwZ-RR 2014, 563 (564).

²² N. Kazele, Interessenkollisionen und Befangenheit im Verwaltungsrecht, 1990, S. 111.

²³ Vgl. W. Krebs, VerwArch 71 (1980), 181 (183 f.); R. Molitor, JA 1992, 303 (304).

²⁴ Siehe dazu H. H. v. Arnim, JA 1986, 1 (3); M. Borchmann, NVwZ 1982, 17 (18); J. W. Hidien, VR 1983, 128 (129); a.A. insbesondere V. Hassel, DVBl. 1988, 711 (714 f.).

²⁵ V. Hassel, VR 1985, 108 (111 f.); ders., DVBl. 1988, 711 (715 f.); zustimmend F. Erlenkämper, NVwZ 1985, 795 (801 f.); ähnlich H. Meyer, LKV 2003, 118 (120); siehe überdies die – nicht unumstrittene – Legaldefinition in § 31 Abs. 1 S. 2 NWGO sowie § 41 Abs. 1 S. 2 NKomVG und § 38 Abs. 1 S. 3 ThürKO (beide – wohl – noch enger).

²⁶ G. Hager, VBIBW 1994, 263 (265). Siehe auch H. C. Röhl, JURA 2006, 725 (728); G. Waibel, Gemeindeverfassungsrecht Baden-Württemberg, 5. Aufl. 2007, Rn. 188.

²⁷ Vgl. V. Hassel, DVBl. 1988, 711 (716): „[...] Formel [dient] der Rechtssicherheit [...]“.

²⁸ Vgl. T. Maier, Befangenheit im Verwaltungsverfahren, 2001, S. 59; R. Molitor, Die Befangenheit von Gemeinderatsmitgliedern, 1993, S. 86 f.; ders., JA 1992, 303 (304).

„[...] aufgrund persönlicher Beziehungen zu dem Gegenstand der Beratung oder Beschlussfassung ein individuelles Sonderinteresse hat, das zu einer Interessenkollision führen kann und die Besorgnis rechtfertigt, dass [er] nicht mehr uneigennützig und nur zum Wohle der Gemeinde handelt“²⁹. Denn nur ein solches, auf wertende Kriterien hin ausgerichtetes Begriffsverständnis deckt sich mit Genesis und Funktion der Befangenheitsvorschriften und erlaubt, die Vielfalt möglicher Interessenkollisionen auf kommunaler Ebene angemessen zu erfassen.³⁰ Wendet man den Blick von der eher abstrakten zu einer konkreten Betrachtungsweise, so wird man im Übrigen auch jene Stimmen beruhigen dürfen, die die Sonderinteressentheorie als wenig eindeutig und zu erratischen Ergebnissen neigend kritisieren.³¹ Abgesehen davon, dass sich in ihnen eine – *a priori* fragwürdige – Verallgemeinerung vereinzelt gebliebener Judikate spiegelt,³² hat die oberverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung nämlich inzwischen „[...] einen Grad an Konstanz erreicht, der sie in ihren Grundzügen vorhersehbar und damit für die tägliche Rechtsanwendung handhabbar macht“³³. Zudem genügt auch nicht jede, noch so vage Interessenkollision, um ein Befangenheitsurteil auszulösen, sondern ein solches setzt nach gefestigter Rechtsprechung voraus, dass „[d]ie Entscheidung [...] so eng mit den persönlichen Belangen des [Mandatsträgers] – oder der Bezugsperson – zusammenhäng[t], dass sie sich sozusagen auf ihn „zuspißt“ und er – weil im Mittelpunkt oder jedenfalls im Vordergrund der Entscheidung stehend – als deren „Adressat“ anzusehen ist“³⁴. Man wird der Sonderinteressenlehre also nicht nur ein – für normativ-wertende Ansätze – hinreichendes Maß an Rechtssicherheit attestieren dürfen, sondern auch festhalten müssen, dass es ihren Konturen

²⁹ VGH Mannheim ZfBR 2006, 584 (584); NVwZ-RR 1998, 63 (63 f.); NVwZ-RR 1993, 504 (505). Siehe auch VGH Mannheim, Urt. v. 18.11.2015 – 8 S 2322/12 – juris, Rn. 73; OVG Koblenz NVwZ-RR 2000, 103 (104); NVwZ 1986, 1048; OVG Lüneburg NVwZ 1982, 44 sowie dem folgend *H. H. v. Arnim*, JA 1986, 1 (3); *G. Hager*, VBIBW 1994, 263 (265); *T. Maier*, Befangenheit im Verwaltungsverfahren, 2001, S. 59 f.; *H. C. Röhl*, JURA 2006, 725 (728); *E. Schwerdtner*, VBIBW 1999, 81 (82).

³⁰ Siehe hierzu nur VGH Kassel NVwZ-RR 2014, 563 (564); *T. Maier*, Befangenheit im Verwaltungsverfahren, 2001, S. 59 f.; *H. C. Röhl*, JURA 2006, 725 (728) m.w.N.

³¹ So v.a. *V. Hassel*, DVBl. 1988, 711 (715); ähnlich *H. Meyer*, LKV 2003, 118 (120 f.).

³² Vgl. dazu mit entsprechenden Nachweisen *H. C. Röhl*, JURA 2006, 725 (728 f.).

³³ So zutreffend *G. Hager*, VBIBW 1994, 263 (265), der in diesem Kontext v.a. (auch) den Fragenkreis der Bauleitpläne betont und diesen als in Rspr. und Praxis konsolidiert sieht.

³⁴ VGH Mannheim ZfBR 2006, 584 (584). Vgl. auch VGH Mannheim, Urt. v. 18.11.2015 – 8 S 2322/12 – juris, Rn. 73; ZfBR 2012, 590 (593); NVwZ-RR 2005, 773 (774); NVwZ-RR 1993, 97 (98) sowie VGH Kassel NVwZ-RR 2014, 563 (565) m.w.N.

weniger an Randschärfe mangelt, als bisweilen behauptet wird.³⁵ Einstweilen scheint sie jedenfalls – so zugleich das Fazit dieser Grobskizze – am ehesten die Adresse zu sein, unter der die mit dem Unmittelbarkeitskriterium verbundenen Fragen gestellt und angemessen beantwortet werden können.³⁶

³⁵ Im Schrifttum finden sich noch weitere, hier im Einzelnen nicht darstellbare Ansätze zur Bestimmung bzw. Konturierung des individuellen Sonderinteresses. Von ihnen hat v.a. der Ansatz *A. v. Mutius* Bedeutung erlangt, der vom Empfängerhorizont ausgeht und darauf abstellt, „[...] *welchen Eindruck es auf die Bürger macht, wenn gerade dieses in seinen Interessen möglicherweise tangierte Rats- bzw. Ausschußmitglied an der [...] Entscheidung mitwirkt*“, vgl. *VerwArch* 65 (1974), 429 (435). Die Rspr. zieht dieses Kriterium mitunter ergänzend heran, vgl. VGH Mannheim VBIBW 1987, 24 (25 f.).

³⁶ Zur Formulierung vgl. *U. Di Fabio*, *Die Staatsrechtslehre und der Staat*, 2003, S. 81.

§ 38 Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben

Christian von Stockhausen

Der Gesetzgeber setzt zunehmend Vergütungsregelungen zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben ein. Diese erlauben es ihm, die Finanzierung einer öffentlichen Aufgabe sicherzustellen, ohne hierfür Haushaltsmittel aufwenden zu müssen. Durch gesetzliche Regelung verändert er das Äquivalenzverhältnis von Leistung und Gegenleistung im Rahmen eines Güterausstauschs zwischen Privaten dergestalt, dass die begünstigte Vertragspartei die wirtschaftliche Handlungsfähigkeit zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe erhält, über welche sie andernfalls nicht verfügte; dies geschieht zu Lasten der anderen Vertragspartei, der – bei materieller Betrachtung – eine Geldleistungspflicht hoheitlich auferlegt wird. Beispiele für solche „fördernden“ Vergütungsregelungen bilden die Stromeinspeisungsregelung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) – die den Anlagenbetreibern zur Steigerung des Anteils erneuerbarer Energieträger an der Stromerzeugung eine rentable Vergütung gesetzlich garantiert –, der Abschlag auf die Herstellerabgabepreise für Arzneimittel gemäß § 130a Sozialgesetzbuch V – der zur Ausgabenstabilisierung der gesetzlichen Krankenversicherung die Herstellerabgabepreise bestimmter Arzneimittel reduziert – und der Arbeitgeberzuschuss zum Mutterschaftsgeld nach § 14 Abs. 1 Mutterschutzgesetz. Bei formeller Betrachtung handelt es sich bei solchen – im untechnischen Sinne „quersubventionierenden“ – Zwangsvergütungen um wirtschaftslenkende Regelungen der Berufsausübung mit der Folge, dass als Verfassungsmaßstab allein die Unternehmerfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip einschlägig erscheint. Gleichwohl fällt insbesondere auf, dass der Gesetzgeber mit dieser Intervention eine bestimmte Gruppe von Freiheitsberechtigten zur Finanzierung einer öffentlichen Aufgabe heranzieht, sie also mit einer finanziellen Sonderlast belegt. Angesichts dessen ist schon früh

die Wirkungsähnlichkeit hoheitlicher Zwangsvergütungen mit Sonderabgaben beschrieben worden;¹ bisweilen werden sie auch als Sonderabgaben auf gleichsam „abgekürztem Zahlungswege“² bezeichnet. Trotz solcher Hinweise aus dem Schrifttum nimmt die Rechtsprechung³ eine materielle Betrachtung abgabenähnlicher Vergütungsregelungen als finanzielle Sonderlasten nicht vor; insbesondere die Frage nach der besonderen Finanzierungsverantwortlichkeit der sonderbelasteten Gruppe Privater für die Gemeinwohlaufgabe bleibt dadurch unbeantwortet.

Mit ihrem Beitrag „Finanzierungsverantwortung für Gemeinwohlbelange“⁴ hatten *Hanno Kube*, *Ulrich Palm* und *Christian Seiler* im Jahr 2003 – erstmals – „quersubventionierende“ Preisinterventionen als gebietsübergreifenden Regelungstypus beschrieben und den gesamten verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf dieses Instruments – unter besonderer Berücksichtigung der Finanzverfassung – aufgezeigt. Da dieser Rechtfertigungsbedarf und die aus ihm erwachsenden verfassungsrechtlichen Maßstäbe an abgabenähnliche Vergütungsregelungen zum damaligen Zeitpunkt noch nicht monographisch bearbeitet waren, bot sich eine reizvolle Aufgabe für eine Dissertation. Prof. Dr. Dres. h.c. *Paul Kirchhof* hatte die Entwicklung im Bereich „quersubventionierender“ Preisinterventionen bereits kritisch beobachtet und übernahm zu meiner Freude die Betreuung des Vorhabens. So begann ich meine Dissertation im Jahr 2004 in der glücklichen Lage, mich über die Verfassungsrechtsfragen abgabenähnlicher Vergütungsregelungen nicht nur mit meinem Doktorvater, sondern auch mit seinen drei damals am Institut tätigen Habilitanden austauschen zu können. Der enge Austausch mit *Hanno Kube* lag nicht zuletzt auch darin begründet, dass ich von meinem Eintritt in das Institut bis zu seinem Ruf nach Eichstätt Aufnahme in seinem Zimmer fand; die in dieser Zeit geführten Gespräche halfen mir insbesondere dabei, die Dogmatik des Kompetenzübergreifens, die er in seiner Habilitationsschrift⁵ entfaltet hatte,

¹ Vgl. BVerfG (Kammerentscheidung), NJW 1997, 573 (574) m.w.N. (zur Stromeinspeisungsregelung).

² *H. Kube/U. Palm/C. Seiler*, NJW 2003, S. 927 (929).

³ Zur Stromeinspeisungsregelung: BGHZ 134, 1 (16 ff.); 155, 141 (148 ff.); zum Herstellerabschlag auf Arzneimittelpreise: BVerfGE 114, 196 (249 f.); zum Arbeitgeberzuschuss zum Mutterschaftsgeld: BVerfGE 109, 64 (84 ff.).

⁴ Siehe Fn 2.

⁵ *H. Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung (2004).

auf Referenzregelungen aus dem Bereich „quersubventionierender“ Vergütungsregelungen anzuwenden und zu zeigen, dass sie sich dort bewährt. Prof. Dr. *Ekkehart Reimer* wurde Zweitvotant meiner Arbeit. Ihm verdanke ich insbesondere zahlreiche wertvolle Anregungen bei der Überarbeitung der Dissertation zur Veröffentlichung. Bis heute betrachte ich meine Dissertation⁶ als Beispiel dafür, wie der enge fachliche Austausch am *Institut für Finanz- und Steuerrecht* zu dem Gelingen eines rechtswissenschaftlichen Vorhabens beitragen kann.

Noch einmal zurück zu den Verfassungsmaßstäben an abgabenähnliche Vergütungsregelungen: Diese leiten sich – bei einer materiellen Betrachtung der Wirkungsweise von Zwangsvergütungen – unmittelbar aus allgemeinen Grundsätzen der Finanzverfassung, der Freiheitsrechte und des Prinzips der Lastengleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG ab. Daraus folgt, dass eine Übertragung der Zulässigkeitsvoraussetzungen für Sonderabgaben auf hoheitliche Zwangsvergütungen zum einen nicht erforderlich ist, zum anderen den durch solche Regelungen aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf nicht gänzlich angemessen behandelt. In finanzverfassungsrechtlicher Hinsicht stellen sich abgabenähnliche Vergütungsregelungen als Kompetenzübergriffe⁷ des Sachgesetzgebers insbesondere in die Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen für Steuern sowie in die Budgetbewilligungskompetenz des Haushaltsgesetzgebers dar. Die Beurteilung der Zulässigkeit des Kompetenzübergriﬀs erfordert dabei eine Betrachtung seiner Intensität im Einzelfall. Die Stromeinspeisungsregelung nach dem EEG und der Herstellerabschlag auf Arzneimittelpreise nach § 130a SGB V erweisen sich dabei als unzulässig intensiver Übergriﬀ insbesondere in Steuergesetzgebungskompetenzen. Im Hinblick auf Freiheitsgrundrechte sind abgabenähnliche Zwangsvergütungen mit Beeinträchtigungen sowohl der Unternehmerfreiheit gem. Art. 12 Abs. 1 GG als auch – bei einem materiellen Verständnis als hoheitlich auferlegte Geldleistungspflichten⁸ – der Eigentumsgarantie gem. Art. 14 Abs. 1 GG ver-

⁶ *C. von Stockhausen*, Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben (2007).

⁷ Grundlegend hierzu *H. Kube*, a.a.O.; Anwendung auf Referenzregelungen aus dem Bereich abgabenähnlicher Vergütungsregelungen bei *C. von Stockhausen*, a.a.O., 296 ff., 362 ff., 404 ff.

⁸ Zum Gewährleistungsgehalt der Eigentumsgarantie insoweit *P. Kirchhof*, AöR 128 (2003), 1 (13, 15); *ders.*, StW 2006, 3 (8).

bunden; allerdings erweisen sie sich am Maßstab des Verhältnismäßigkeitsprinzips regelhaft als verfassungsmäßig. Ihren zentralen grundrechtlichen Maßstab finden abgabenähnliche Vergütungsregelungen aber in dem Prinzip der Lastengleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG.⁹ In den Kategorien der allgemeinen Gleichheitsdogmatik stellen Zwangsvergütungen Ungleichbehandlungen von Freiheitsberechtigten, denen besondere Zahlungspflichten zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben auferlegt werden, gegenüber der Allgemeinheit der Steuerpflichtigen, die keiner zusätzlichen Belastung ausgesetzt wird, dar. Damit gelten für Zwangsvergütungen – wie für Sonderabgaben – die Voraussetzungen für die Rechtfertigung einer jeden finanziellen Sonderlast vor dem Gebot der Belastungsgleichheit: Der Gesetzgeber darf eine Gruppe Privater nur dann zur Finanzierung einer Gemeinwohlaufgabe besonders belasten, wenn die Finanzierungsverantwortlichkeit der Gruppenmitglieder diejenige der Allgemeinheit und anderer Gruppen deutlich überwiegt, wenn diese Mitglieder sich von der Allgemeinheit durch bestimmte gemeinsame Merkmale, aus denen ihre besondere Finanzierungsverantwortung erwächst, abgrenzen lassen und wenn diese verantwortlichsbegründenden Merkmale durch den Gesetzgeber vorgefunden, insbesondere nicht eigens zum Zwecke finanzieller Sonderbelastung geschaffen worden sind. Legitime Belastungsgründe für die Auferlegung finanzieller Sonderlasten stellen dabei ausschließlich die Gedanken der Aufwandsveranlassung und des Vorteilsausgleichs dar, die als Leitgesichtspunkte materieller Belastungsgerechtigkeit auch das Recht der nichtsteuerlichen Abgaben durchziehen.¹⁰ Die Beachtung dieser beiden Belastungskriterien hält die Auferlegung finanzieller Sonderlasten, die auf der kompetenzrechtlichen wie auf der gleichheitsrechtlichen Ebene der besondere Rechtfertigung gegenüber der Gemeinlast der Steuer bedürfen, in einer unterscheidungskräftigen Distanz zur Besteuerung.

⁹ Eingehend C. von Stockhausen, a.a.O., 574 ff.

¹⁰ Vgl. zu Letzterem C. Seiler, Finanzreform 3/2004, 37 ff.

§ 39 Die Mitwirkung der Beteiligten bei der Sachverhaltsaufklärung im Verwaltungsrecht

Hanns-Uwe Richter

1. Der Untersuchungsgrundsatz im Verwaltungsverfahren

Im Verfahren nach dem VwVfG, der AO und dem SGB X gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörden den Sachverhalt von Amts wegen ermitteln.¹ Sie bestimmen Art und Umfang der Ermittlungen und sind an das Vorbringen sowie an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden. Ebenso wie die Staatsanwaltschaft im Strafverfahren haben die Behörden sämtliche Umstände zu berücksichtigen, die für den Einzelfall bedeutsam sind. Zur Ermittlung des Sachverhalts bedienen sich die Behörden der Beweismittel, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen für erforderlich halten.

Wegen des Amtsermittlungsgrundsatzes kennt das Verwaltungsverfahrensrecht keine subjektive Beweislast.² Kann ein Sachverhalt trotz aller Ermittlungen nicht vollständig ermittelt werden, ist die objektive Beweislast von Bedeutung. Insoweit stimmen die Regelungen der drei Verfahrensgesetze überein.

Unterschiede bestehen jedoch hinsichtlich des Umfangs der Mitwirkung der Beteiligten bei der Sachverhaltsermittlung. Denn nach dem VwVfG und dem SGB X trifft die Beteiligten nur eine *Mitwirkungslast*; nach der AO bestehen für die Beteiligten jedoch *Mitwirkungspflichten*. Weiter lösen die fehlende oder mangelnde Mitwirkung der Beteiligten nach den Verfahrensgesetzen unterschiedliche Rechtsfolgen aus.

¹ § 24 Abs. 1 VwVfG, § 88 Abs. 1 AO, § 20 Abs. 1 SGB X.

² BVerwG, NJW 1975, 1135 ff. (1137).

2. Die Mitwirkungslast der Beteiligten nach dem VwVfG und dem SGB X

Gemäß § 26 Abs. 2 VwVfG sollen die Beteiligten bei der Ermittlung des Sachverhalts mitwirken, insbesondere ihnen bekannte Tatsachen und Beweismittel angeben. Eine weitergehende Mitwirkungspflicht, insbesondere eine Pflicht zum persönlichen Erscheinen oder zur Aussage, besteht nur, soweit sie durch Rechtsvorschrift besonders vorgesehen ist.³ Der Gesetzgeber hat eine allgemeine Mitwirkungspflicht für Beteiligte, die von der Behörde zwangsweise durchgesetzt werden könnte, ausdrücklich nicht vorgesehen, da „ein Beteiligter nicht zur Aufklärung solcher Umstände gezwungen werden sollte, die seine Stellung im Verwaltungsverfahren verschlechtern oder ihn in sonstiger Weise belasten würden“.⁴ Der Gesetzgeber wies aber darauf hin, dass es der Behörde unbenommen bleibe, die Weigerung des Beteiligten bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen.⁵ Die Beteiligten trifft demnach zwar keine Mitwirkungspflicht. Sie tragen aber die *Mitwirkungslast*⁶. Wirken die Beteiligten nicht an der Ermittlung des Sachverhalts mit, so hat die Mitwirkungslast für sie nachteilige Folgen: Zum einen wird die Behörde die fehlende Mitwirkung bei der Beweiswürdigung berücksichtigen. Zum anderen wird die Sachverhaltsermittlungspflicht der Behörde eingeschränkt oder entfällt.⁷

Im Bereich der Leistungsverwaltung kommt die Mitwirkungslast daher regelmäßig einer „freiwilligen“ Mitwirkungspflicht der Beteiligten gleich. Zudem gewährleisten die Grundsätze des „*non liquet*“ die Mitwirkung der Beteiligten. Nach diesen Grundsätzen trägt derjenige, der eine Begünstigung in Anspruch nehmen will, die objektive Beweislast für das Vorliegen der rechtsbegründenden Tatsachen.⁸ Der Unternehmer, der eine Subvention beantragt, wird demnach seine Mitwirkung bei der Prüfung, ob die Anspruchsvoraussetzungen vorliegen, nicht verweigern. Ansonsten läuft

³ Durch Rechtsvorschrift besonders vorgesehen sind z.B. Mitwirkungspflichten des Ausländers nach § 82 AufenthG oder Auskunftspflichten von Inhabern von Gaststättenbetrieben nach § 22 GastG.

⁴ BT-Drs. 7/910, 50. So schon die Begründung zu § 18 Abs. 2 des Musterentwurfs 1963.

⁵ BT-Drs. 7/910, 50.

⁶ H.M. vgl. nur Kallerhoff, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 8. Aufl., 2014, Rn. 44.

⁷ St. Rspr., vgl. nur BVerwGE 26, 30 f. (31).

⁸ Kallerhoff, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 8. Aufl., 2014, Rn. 55 ff.

er Gefahr, dass die Behörde die erstrebte Begünstigung ablehnt, wenn Tatsachen unaufgeklärt bleiben.

Im Bereich der Eingriffsverwaltung führt eine unterlassene Mitwirkung wegen § 26 Abs. 2 VwVfG dazu, dass die Behörde ohne Zutun und Unterstützung der Beteiligten den Sachverhalt ermitteln muss. Sie hat keine Möglichkeit, die Mitwirkung der Beteiligten zu erzwingen. Ein „*non liquet*“ geht zu Lasten der Behörde.⁹

Die Regelungen des § 21 Abs. 1 und 2 SGB X stimmen mit § 26 Abs. 1 und 2 VwVfG wörtlich überein. Demnach besteht auch im sozialrechtlichen Verfahren grundsätzlich nur eine Mitwirkungslast, deren Erfüllung nicht erzwingbar ist.¹⁰ Sowohl im Bereich der Leistungsverwaltung als auch der Eingriffsverwaltung unterscheidet sich die Rechtslage nach dem SGB X nicht von der Rechtslage nach dem VwVfG.

3. Die Mitwirkungspflicht der Beteiligten nach der AO

Im Steuerverfahren sind die Beteiligten gemäß § 90 Abs. 1 Satz 1 AO zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts *verpflichtet*. Ihrer Mitwirkungspflicht kommen sie nach § 90 Abs. 1 Satz 2 AO insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und ihnen bekannte Beweismittel angeben. Die Steuerbehörden können die Mitwirkungspflichten der AO mit Zwangsmitteln durchsetzen. Diese Befugnis ist eine Folge der Besteuerungsgrundsätze, wie sie als Ausdruck des Legalitätsprinzips¹¹ in § 85 AO niedergelegt sind.

⁹ Die Rechtsprechung macht von diesem Grundsatz Ausnahmen, wenn die Unerweislichkeit auf einem gegen die Grundsätze von Treu und Glauben verstoßenden unlauteeren Verhalten des Beteiligten beruht (BVerwGE 20, 295 ff. (298 f.) oder wenn der Beteiligte die Aufklärung des Sachverhalts verhindert hat (BVerwG, NVwZ 1985, 488 f. (489)).

¹⁰ Eine Mitwirkungspflicht sieht § 60 SGB I vor, wonach derjenige, der Sozialleistungen beantragt, erhält oder zu erstatten hat, verpflichtet ist, an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken.

¹¹ Vgl. zu der Problematik der Gleichheit der Besteuerung bei den Einkunftsarten *H. Richter/H.-U. Richter*, BB 1994, 621 ff.

4. Die Aufnahme von Mitwirkungspflichten der Beteiligten in das VwVfG und das SGB X

Der das Verwaltungsverfahren bestimmenden Untersuchungsgrundsatz soll gewährleisten, dass der Sachverhalt vollständig aufgeklärt wird. Denn die umfassende Ermittlung des Sachverhalts ist die Voraussetzung für eine richtige Entscheidung. Daher gebietet letztlich das Rechtsstaatsprinzip in Gestalt des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes, dass die Behörde den Sachverhalt von Amts wegen feststellt, um eine wahrhafte Entscheidung treffen zu können. Dieses Gebot gilt sowohl für die Leistungsverwaltung als auch für die Eingriffsverwaltung. Da die Behörde im Bereich der Leistungsverwaltung die Sanktionsmöglichkeit hat, die beantragte Leistung zu versagen, ist es unerheblich, dass § 26 Abs. 2 VwVfG und § 21 Abs. 2 SGB X keine durchsetzbare Pflicht der Beteiligten zur Mitwirkung vorsehen. Demgegenüber haben die Beteiligten regelmäßig kein Interesse, an der Ermittlung des Sachverhalts mitzuwirken, wenn die Behörde in ihre Rechtspositionen eingreifen will. Hier helfen den Behörden das VwVfG und das SGB X nicht weiter. Zwar können die Behörden die unterlassene Mitwirkung bei der Beweiswürdigung zu Lasten der Beteiligten berücksichtigen. Kann der Sachverhalt nicht aufgeklärt werden, bleibt es bei dem Grundsatz, dass die Behörden die objektive Beweislast für das Vorliegen der Eingriffsvoraussetzungen tragen. Eine Sanktionierung der mangelnden Mitwirkung entfällt.

Demgegenüber hält die AO zahlreiche Bestimmungen bereit, welche die Erfüllung der Mitwirkungspflichten der Beteiligten gewährleisten. So können die Steuerbehörden mit Zwangsmitteln durchsetzen, dass die Beteiligten ihren Mitteilungspflichten nachkommen; die Steuerbehörden sind auch befugt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Daneben dient auch die Sanktion der Strafverfolgung der Sachverhaltsermittlung und somit der Wahrheitsfindung. Diese Möglichkeiten gewährleisten, dass die Steuerbehörden den Sachverhalt umfassend aufklären und eine richtige Entscheidung treffen können.

Dem rechtsstaatlichen Gebot der materiellen Wahrheit kann nur Rechnung getragen werden, wenn die Mitwirkung der Beteiligten als Pflicht ausgestaltet und die Nichterfüllung dieser Pflicht Sanktionen auslöst. Das Argument des Gesetzgebers, ein Beteiligter soll nicht zur Aufklärung solcher

Umstände gezwungen werden, die seine Stellung im Verwaltungsverfahren verschlechtern oder ihn in sonstiger Weise belasten¹², spricht nur scheinbar gegen die Aufnahme einer allgemeinen durchsetzbaren Mitwirkungspflicht. Denn diesen aus dem Strafverfahren entlehnten Gedanken vernachlässigt auch der Gesetzgeber in zahlreichen verwaltungsrechtlichen Gesetzen dann, wenn das öffentliche Interesse an der Wahrheitsfindung überwiegt. Besonders augenfällig kommt das vorrangig zu berücksichtigende öffentliche Interesse, richtige Entscheidungen zu treffen, im Besteuerungsverfahren nach der AO zum Ausdruck. Grundsätzlich wird dem Prinzip der materiellen Wahrheit immer der Vorrang vor dem privaten Interesse an einer für die Beteiligten günstigen Sachverhaltsermittlung eingeräumt. Daher gewährt die AO den Beteiligten für den wichtigen Bereich des Steuererhebungsverfahrens keine Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte.¹³ Es scheidet lediglich gemäß § 393 Abs. 1 Satz 2 AO die Anwendung von Zwangsmitteln gegen die Beteiligten aus, wenn sie dadurch gezwungen würden, sich einer von ihnen begangenen Steuerordnungswidrigkeit oder Steuerstraftat zu belasten.¹⁴

Es bestehen keine Bedenken, die Grundsätze, die in der AO zum Ausdruck kommen, auf die sonstigen Bereiche der Eingriffsverwaltung zu übertragen. Als gangbarer Weg bietet sich an, eine Pflicht der Beteiligten zur Auskunft und zur Vorlage von Urkunden nach dem Vorbild der §§ 93, 97 AO in das VwVfG und das SGB X aufzunehmen.

¹² Vgl. BT-Drs. 7/910, S. 50. So schon die Begründung zu § 18 Abs. 1 des Musterentwurfs (1963).

¹³ Die §§ 101 ff. AO gelten nicht für Beteiligte.

¹⁴ Vgl. *Mußgnug*, JuS 1993, 48 ff. (51).

§ 40 Technikkontrolle als staatliche und private Aufgabe

Dagmar Gesmann-Nuissl

Die Herausforderungen, die sich für einen demokratisch und sozial verfassten Rechtsstaat ergeben, der einerseits gegenüber Innovation und Technik aufgeschlossen und für die Zukunft gestaltungs- und änderungsfähig bleiben will und sich andererseits dem Gemeinwohl seiner Freiheitsberechtigten verpflichtet fühlt, die ihrerseits und in Ausübung ihrer Freiheit eine verlässliche und vertrauensschützende Grundlage erwarten, sind angesichts der digitalen Technologien und der Phänomene, welche sie im Gepäck haben, enorm.

Autonome Systeme sowie eine neue Generation von Robotern ergreifen mit rasantem Tempo fast alle Lebensbereiche.¹ Unbemannte, selbstfahrende Fahrzeuge bewegen sich bereits versuchsweise im öffentlichen Straßenverkehr, autonom agierende und dezentral miteinander verknüpfte Produktions- und Fertigungsanlagen produzieren Güter, Roboter operieren², behüten, bewachen, liefern aus³ oder finden ihr Einsatzgebiet in der militärischen Anwendung. Dabei nehmen alle diese Systeme ihre Umwelt sensorisch wahr, sie sammeln und verarbeiten allerlei Daten und bestimmen – angeregt von einem ursprünglich gesetzten Programmbefehl – nunmehr selbst, wie sie sich in bestimmten Situationen verhalten und welche Handlungen sie vollziehen. Darüber hinaus sind die Systeme fähig, aus vorangegangenen eigenen „Erfahrungen“ zu lernen. Sie optimieren sich kraft ihrer künstlichen Intelligenz vollkommen selbständig und entwickeln sich

¹ Spranger/Wegmann, Öffentlich-rechtliche Dimension der Robotik, in: Beck (Hrsg.), *Jenseits von Mensch und Maschine – Ethische und rechtliche Fragen zum Umgang mit Robotern, Künstlicher Intelligenz und Cyborgs*, S. 105 (109).

² Erst kürzlich wurde in den USA der Operationsroboter „Star“ vorgestellt, welcher nicht mehr nur Hilfsmittel der Ärzte ist, sondern nach seiner Programmierung vollkommen selbständig Weichteile nähen und sich dabei als lernfähig erweisen soll.

³ DHL startete schon 2014 einen Feldversuch eines Liniendienstes per „Paketkopter“ – einer Lieferdrohne – zwischen der Hafenstadt Norden und der Nordsee-Insel Juist.

in dieser Weise fortlaufend weiter. Ihre vormals bestehende Bindung zu ihrem Hersteller oder Programmierer geht in ihrer Fort- und Weiterentwicklung verloren und sie beginnen ein „Eigenleben“ zu führen, welches unter Umständen weder rückholbar noch lenkbar ist. Gleichsam wird der Handlungskreis des Menschen durch diese neuen Formen der Technik nicht mehr nur erleichtert und erweitert, wie dies bei den derzeit vorherrschenden assistierenden Systemen der Fall ist, sondern die Technologien treten in vielen – auch äußerst sensiblen – Lebensbereichen vollständig an die Stelle des Menschen und nehmen mehr denn je seinen – bislang personalisierten – Platz ein.

Bereits diese wenigen, unmittelbar fassbaren und der Technik entspringenden Szenarien werfen für die Rechtswissenschaften zentrale Fragen auf, welche u.a. die Fundamentalnormen und Grundfeste unserer freiheitlichen und verfassten Ordnung anbetreffen und diese auf eine Bewährungsprobe stellen: Wo verläuft die Grenze zwischen Mensch und Maschine im Hinblick auf die Teilhabe an Grundrechten, wenn die Maschine dessen Platz vollständig vereinnahmt?⁴ Wer trägt die Verantwortung, wer haftet, wenn die Systeme künftig in der Lage sind, die eigenen Grenzen zu transzendieren und über die vom Programm gesetzten Bedingungen hinauszugehen?⁵ Wie verhält es sich mit der Schutzpflicht oder der Reserveverantwortung des Staates hinsichtlich der Einführung und Kontrolle solcher „lebendigen“ Systeme und verändern sie sich gegebenenfalls abhängig von deren Einsatzfeldern?

Diese Fragen – die lediglich einen sehr kleinen Auszug aus der Vielfalt der derzeit diskutierten Fragestellungen rund um die Digitalisierung in Zeiten von Big-Data, Smart-Systems und Industrie 4.0 wiedergeben – verantwortungsvoll zu lösen und dabei die Maßstäbe im Umgang mit diesen Technologien neu festzulegen oder neu zu justieren, bedarf der Anstrengung *aller* Kräfte innerhalb unseres Rechtsstaates – der staatlichen Kräfte ebenso, wie die der Privaten.

⁴ *Spranger/Wegmann*, Öffentlich-rechtliche Dimension der Robotik, in: Beck (Hrsg.), *Jenseits von Mensch und Maschine – Ethische und rechtliche Fragen zum Umgang mit Robotern, Künstlicher Intelligenz und Cyborgs*, S. 105 (109).

⁵ *Spindler*, Zivilrechtliche Fragen beim Einsatz von Robotern, in: Hilgendorf (Hrsg.), *Robotik im Kontext von Recht und Moral*, S. 63 ff.

Letzteres rückt sofort einen Leitgedanken von *Paul Kirchhof* ins Bewusstsein, den dieser 1987 in seinem Vortrag „*Kontrolle der Technik als staatliche und private Aufgabe*“ auf dem 3. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht entfaltet⁶ und welcher angesichts der gegenwärtigen Herausforderungen kein bisschen an Aktualität und Bedeutung eingebüßt hat. Zwar standen seine Ausführungen im Kontext der damals noch neuen Umwelt- und Gentechnologie, doch lassen sich seine Überlegungen hinsichtlich der gestaltenden und ordnenden Kraft, die von einem (mitunter regelsetzenden) Zusammenwirken der öffentlichen und privaten Hand bei der Technikkontrolle ausgeht, auf die heutigen, sowie auf alle künftigen, hier noch gar nicht absehbaren technologischen Herausforderungen übertragen.

Mehr noch, seine Überlegungen läuteten eine neue Ära der Technikkontrolle ein.⁷ Zum damaligen Zeitpunkt – in den frühen 80iger Jahren – galt es nämlich nicht als selbstverständlich, dass Private in die Kontrollaufgaben des Staates einbezogen wurden, vielmehr postulierte man eine eher strikte Trennung von „Kontrolleur (Staat) und Kontrolliertem (private Hand)“⁸ und stellte die Verantwortlichkeit für Technik als „Alternative von staatlicher und privater Aufgabe“⁹ dar. Auf der einen Seite der Staat, der gemeinwohlorientiert als Freiheits- und Ordnungsgarant die Sicherheit seiner Freiheitsverpflichteten zu bewahren und dabei die Technologien und deren Folgen mit ordnungsrechtlichen Mitteln einzugrenzen und ggf. zu sanktionieren hatte und auf der anderen Seite die Privaten, welche Technologien gewinnorientiert und den Individualnutzen mehrend fortentwickelten, dabei allerdings das Allgemeininteresse vernachlässigten und daher als stark kontrollbedürftig galten. Nur ganz vorsichtig öffneten sich zu jener Zeit die öffentlich-rechtlichen, insbesondere umweltrechtlichen Vorschriften, welche nun vereinzelt die Beratung, Unterstützung und Konkretisierung durch private Sachverständige oder Normungsgremien – insbesondere in Form von Standardsetzung – zuließen und dabei auf ein kooperatives Zusammenwirken von Staat und Privaten setzten (z.B. §§ 3 Abs. 6; 5 Abs. 1 Nr. 2, 48 Abs. 1 Nr. 2 BImSchG; § 3 Abs. 10 der GefahrstoffVO).

⁶ *Kirchhof*, Kontrolle der Technik als staatliche und private Aufgabe, NVwZ 1988, 97 ff., zugleich Vortrag auf dem 3. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht am 23.0.1987.

⁷ Zur Historie der Technikkontrolle: *Vec*, Kurze Geschichte des Technikrechts, in: Schulte/Schröder, Hb. des Technikrechts, 2011, S. 3 ff. (82 ff.).

⁸ *Kirchhof*, Kontrolle der Technik als staatliche und private Aufgabe, NVwZ 1988, S. 98.

⁹ *Kirchhof*, Kontrolle der Technik als staatliche und private Aufgabe, NVwZ 1988, S. 98.

Um allerdings neues Selbstverständnis bei der Technikkontrolle auch im Allgemeinen, nicht nur im Umweltrecht hervorzubringen, bedurfte es weiterer Argumentationshilfen, wie die hier zitierten Ausführungen von *Kirchhof*.¹⁰ Er arbeitete in seinem leitbildformenden Beitrag sehr fein – und wie so oft, am Ende desselben auch bildreich („Rundgang durch das alte Trier“¹¹) – heraus, dass sich Staat und Private bei der Technikkontrolle ergänzen müssen, sie nur gemeinsam die Herkulesaufgabe – technischer Fortschritt unter Wahrung der Grundfeste unserer Rechts- und Werteordnung – erfüllen können. Dabei – so *Kirchhof* – kann der Staat seiner Verantwortung zur letztverbindlichen Kontrolle nur in der Distanz zur Technik gerecht werden, muss aber andererseits den privat vorhandenen Sachverstand hinreichend nutzen und die Bereitschaft zur Selbstkontrolle Privater – namentlich der Unternehmen – stärken.¹² Der Staat hat in der Rolle des Gesetzgebers die allgemein gültigen Maßstäbe zu definieren, an denen sich der technische Fortschritt messen lassen muss. Ferner behält er in sog. sicherheitsrelevanten Bereichen stets eine nachgelagerte Kontrollverpflichtung. Im Übrigen aber, hat er das Feld den privaten Kräften zu überlassen, wobei durchaus Anreize gesetzt werden sollen, die ein allgemeinverträgliches Agieren befördern.

Mit dieser Aufgabenteilung zwischen Staat und Privaten ist ein zentrales und grundlegendes Strukturelement des Technikrechts angesprochen:¹³ Der Staat gibt den Anspruch auf die alleinige Gemeinwohlverwirklichung auf, garantiert aber weiterhin, dass diese im Zusammenwirken mit den privaten Akteuren erreicht werden kann.¹⁴

¹⁰ Andere Autoren, die diesen Ansatz zum damaligen Zeitpunkt förderten, waren, u.a. *Kloepfer*, Rechtsschutz im Umweltrecht, *VerwArch* 76 (1985), 371 ff.; *Hoffmann-Riem*, Umweltschutz zwischen staatlicher Regulierungsverantwortung und unternehmerischer Eigeninitiative, *WiVerw* 1983, 120 ff.; *Ossenbühl*, Die Bewertung technischer Risiken bei der Rechtssetzung, *DÖV* 1982, 833 ff.

¹¹ *Kirchhof*, Kontrolle der Technik als staatliche und private Aufgabe, *NVwZ* 1988, S.97 (103).

¹² *Kirchhof*, Kontrolle der Technik als staatliche und private Aufgabe, *NVwZ* 1988, S. 97.

¹³ *Kloepfer*, Technikgestaltung durch Recht, in: Grunewald (Hrsg.), *Technikgestaltung zwischen Wunsch und Wirklichkeit*, 2003, S. 139 (152); *Di Fabio*, Technikrecht und kritische Analyse, in: Vieweg, *Techniksteuerung und Recht*, 2000, S. 17 ff.

¹⁴ *Bachmann*, *Private Ordnung*, 2006, S. 72; *Hoffmann-Riem*, *Modernisierung von Recht und Justiz – Eine Herausforderung des Gewährleistungsstaates*, 2000, S. 24; *Vofskuhle*, *Beteiligung Privater an der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben und staatlicher Verantwortung*, *VVDStRL* 62 (2003), S. 266 ff.; *ders.*, *Sachverständige Beratung des Staates*,

Heute ist dieses behutsame und verantwortungsvolle Zusammenspiel zwischen den beiden Akteuren Staat und Privaten im Hinblick auf eine effektive Techniksteuerung selbstverständlich geworden.¹⁵ Mögliche Konfliktlagen zwischen Staat, Technikentwickler, -betreiber und -nutzer werden nicht per Ordnungsbefehl, sondern schlicht durch die Herstellung einer praktischen Konkordanz aufgelöst.¹⁶ Ebenso haben Anreizsysteme, staatlich inspirierte Selbstregulierung sowie private Regelsetzung (Normung) dazu geführt, dass Private selbst frühzeitig und umfassend die Effekte der Technologieanwendung in möglichst allen (betroffenen) Teilbereichen der Gesellschaft und ihrer natürlichen Umwelt antizipieren, abschätzen und bewerten (z.B. im Rahmen von Umwelt- oder Risikomanagementsysteme¹⁷), um damit eigene, aber insbesondere auch gesetzgeberische, d.h. im Allgemeininteresse liegende Entscheidungen (z.B. Neujustierungen von Rechtsgrundlagen) vorzubereiten und ihren Teil zur Auflösung des „Zielkonflikts zwischen technischem Fortschritt und technischer Sicherheit“¹⁸ beizutragen.

Wissend um dieses gut funktionierende Zusammenspiel der öffentlichen und privaten Hand bei der Technikkontrolle, kann auch den neuen Herausforderungen der informationsgesteuerten Technologien entschlossen begegnet werden, da durch die verantwortungsvolle und behutsame Gratwanderung dieser Zweierseilschaft „die Erfordernisse des Rechts und der Technik verlässlich aufeinander abgestimmt und zum gemeinen Besten zur Geltung gebracht werden“¹⁹.

in: Isensee/Kirchhof, HStR III³, § 43 Rn. 54 ff.; *Kirchhof G.*, Rechtsfolgen der Privatisierung, AöR 132 (2007), S. 215 (247 f.).

¹⁵ Besonderen Ausdruck findet dieses Zusammenspiel beispielsweise in dem feinen Geflecht des Produktsicherheitsrechts – *Ensthaler/Gesmann-Nuissl/Müller*, Technikrecht – Rechtliche Grundlagen des Technologiemanagements, S. 92 ff.

¹⁶ *Schröder*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen des Technikrechts, in: Schulte, Handbuch des Technikrechts, S. 237 f.

¹⁷ *Gesmann-Nuissl*, in: *Ensthaler/Gesmann-Nuissl/Müller*, Technikrecht – Rechtliche Grundlagen des Technologiemanagements, S. 227 ff. (Risikomanagement und Recht) sowie S. 267 ff. (Umweltmanagement und Recht).

¹⁸ *Kirchhof*, Kontrolle der Technik als staatliche und private Aufgabe, NVwZ 1988, S. 98.

¹⁹ *Kirchhof*, Kontrolle der Technik als staatliche und private Aufgabe, NVwZ 1988, S. 101.

Am Institut entstandene Schriften

I. Dissertationen¹

| | |
|-----------------------|--|
| Bauer, Hans-Jürgen | Der "Vergleich" im Steuerveranlagungsverfahren, 1970 (betreut von K. Vogel) |
| Wiebel, Markus | Wirtschaftslenkung und verwaltungsgerichtlicher Rechtsschutz des Wirtschafters nach dem Erlass des Stabilitätsgesetzes, 1970 (betreut von K. Vogel) |
| Brüggemann, Jürgen | Die richterliche Begründungsfrist, 1970 (betreut von K. Vogel) |
| Wachenhausen, Manfred | Staatsausgabe und öffentliches Interesse in den Steuerrechtsfertigungslehren des naturrechtlichen. Rationalismus, 1971 (betreut von K. Vogel) |
| Geiger, Rainer | Rechtsformen der Wirtschaftslenkung als Mittel der französischen Planifikation, 1972 (betreut von K. Vogel) |
| Richter, Peter | Sind die Grundsätze über die Ermessensausübung beim Erlass von Verwaltungsakten übertragbar auf den Erlass von Rechtsverordnungen und Satzungen, 1972 (betreut von K. Vogel) |
| Reichardt, Berthold | Die Umsatzsteuer für "sonstige Leistungen" im internationalen Verhältnis, 1972 (betreut von K. Vogel) |

¹ Die Jahresangaben beziehen sich auf den Abschluss des Promotionsverfahrens.

- Krenzler, Michael An den Grenzen der Notstandsverfassung - Ausnahmezustand und Staatsnotrecht im Verfassungssystem des Grundgesetzes, 1973 (betreut von K. Vogel)
- Klein, Eckart Die verfassungsrechtliche Problematik des ministerialfreien Raumes, 1973 (betreut von K. Vogel)
- Gliese, Reiner Die Organschaft im Steuerverfahrensrecht, 1973 (betreut von K. Vogel)
- Müller, Alfred Heilung verfassungswidriger Gesetze durch nachträgliche Verfassungsänderung, 1974 (betreut von K. Vogel)
- Kopei, Dieter Klagebefugnis und Rechtsschutzbedürfnis für Anfechtungsklagen gegen Steuer- und Grundlagenbescheide nach der Finanzgerichtsordnung, 1975 (betreut von K. Vogel)
- Krause, Gero Wertzuwachssteuer und Grundgesetz, 1976 (betreut von K. Vogel)
- Odenkirchen, Bernhard Besteuerung und Steuerprüfung politischer Parteien, 1976 (betreut von K. Vogel)
- Hausfelder, Egon Nachträgliche Tatsachenänderungen bei Anrechnung ausländischer Steuern auf die inländische Einkommen- und Körperschaftsteuer (§ 34c Abs. I EStg, § 19a Abs. I KStg), 1977 (betreut von K. Vogel)
- Beikert, Victor Haftungsbeschränkungen bei verwaltungsrechtlichen Schuldverhältnissen, 1977 (betreut von K. Vogel)
- Ruessmann, Bernd Freiburger Zuwendungen anlässlich der Änderungen von Beteiligungsverhältnissen bei Personengesellschaften nach dem Erbschaftsteuergesetz 1974, 1977 (betreut von K. Vogel)

- Krumpa, Rainald Haushaltsüberschreitungen bei Verzögerung des Haushaltsplanes und im Haushaltskonflikt, 1977 (betreut von K. Vogel)
- Walter, Hans Edlef Die sogenannte "isolierende Betrachtungsweise" bei der Bestimmung inländischer Einkünfte und des Inlandsvermögens der Ausländer, 1978 (betreut von K. Vogel)
- Weber, Hermann Steuererlass und Steuerstundung als Subvention, 1980 (betreut von K. Vogel)
- Lehner, Moris Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages, 1981 (betreut von K. Vogel)
- Chen, Ming Umsatzsteuervergünstigungen im geltenden deutschen Recht, 1981 (betreut von R. Mußgnug)
- von Samson-Himmelstjerna, Alexander Die U.S. corporation und ihre Besteuerung, 1983 (betreut von R. Mußgnug)
- Belser, Karl-Heinz Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerrechtlicher Wahlrechte, 1986 (betreut von P. Kirchhof)
- Sontheimer, Jürgen Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht, 1986 (betreut von R. Mußgnug)
- Chang, Hsien-An Das Steuerverfahrensrecht Nationalchinas, 1986 (betreut von R. Mußgnug)
- Fliegau, Harald Prozeßführung im Verwaltungsrechtsstreit, 1987 (betreut von R. Mußgnug)
- Haag, Hendrik Die Erfassung von Verlagsrechten nach dem Bewertungsgesetz, 1988 (betreut von R. Mußgnug)
- Spießhofer, Birgit Der Störer im allgemeinen und im Sonderpolizeirecht, 1988 (betreut von P. Kirchhof)

| | |
|-----------------------|--|
| Steinkamp, Hans-Georg | Das Breitbandkabelnetz in den öffentlichen Verkehrswegen der Kommunen, 1988 (betreut von R. Mußgnug) |
| Merkt, Albrecht | Die mitgliedschaftsbezogene Abgabe des öffentlichen Rechts, 1989 (betreut von P. Kirchhof) |
| Rupp, Friedrich | Der Gesetzestatbestand der Rückstellungen im Bilanzsteuerrecht, 1989 (betreut von P. Kirchhof) |
| Schlindwein, Hermann | Das Erzielen von Einkünften, 1989 (betreut von P. Kirchhof) |
| Messer, Helmut | Die Sondernutzung öffentlicher Straßen, 1989 (betreut von R. Mußgnug) |
| Stengel, Gerhard | Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, 1990 (betreut von P. Kirchhof) |
| Schneider, Hubert | Die Begutachtung der Eignung zum Führen von Kraftfahrzeugen im Fahrerlaubniserteilungs- und -entziehungsverfahren, 1990 (betreut von R. Mußgnug) |
| Hagelstein, Bilfried | Die Rechtsstellung der Fraktionen im Deutschen Parlamentswesen, 1990 (betreut von R. Mußgnug) |
| Morgenthaler, Gerd | Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts, 1991 (betreut von P. Kirchhof) |
| Heilmann, Friedrich | Persönliche Vermögensbelastung als Voraussetzung der Aufwendungstatbestände im Einkommensteuerrecht, 1991 (betreut von P. Kirchhof) |
| Nonnenmacher, Kurt | Das Ausgleichsgebot des Art. 110 Abs. 1 Satz 2 GG, 1991 (betreut von R. Mußgnug) |
| Zimmermann, Rolf | Die Zwangsanleihe, 1992 (betreut von R. Mußgnug) |

- Maiwald, Christian Berichtspflichten gegenüber dem Deutschen Bundestag, 1992 (betreut von P. Kirchhof)
- Silcher, Erik G. Das kompetenzüberschreitende Handeln der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 1993 (betreut von R. Mußgnug)
- von Hammerstein, Fritz Der verfassungsrechtliche Schutz der Privatsphäre im Steuerrecht, 1993 (betreut von P. Kirchhof)
- Gabel, Bernhard Voraussetzungen und Folgen der Meßanordnung nach § 26 BImSchG, 1993 (betreut von R. Mußgnug)
- Hofmann, Jörg Der Deutsche als Tatbestand von Grundrechten und Grundpflichten, 1993 (betreut von P. Kirchhof)
- Schneider, Stefan Der Tatbestand der privaten Vermögensverwaltung im Einkommensteuerrecht, 1994 (betreut von P. Kirchhof)
- Wolff, Wilfried Die Rechtsgestaltung des Kinderlastenausgleichs, 1994 (betreut von R. Mußgnug)
- Berdesinski, Stephan Die rückwirkende Änderung der Rechtsprechung, 1995 (betreut von P. Kirchhof)
- Freier, Bärbel Der Tatbestand der freien Berufe als Anknüpfungspunkt für Steuerrechtsdifferenzierungen, 1995 (betreut von P. Kirchhof)
- Büteröwe, Volker Vermögenszuordnung für kommunale Verwaltungsaufgaben in den neuen Bundesländern, 1995 (betreut von R. Mußgnug)
- Dischinger, Jürgen Typisierung steuersparender Sachverhaltsgestaltungen zwischen Eltern und Kindern im Einkommensteuerrecht, 1995 (betreut von P. Kirchhof)

- Franz, Monika Yuki Die einkommensteuerrechtliche Einordnung der gewerblichen und freiberuflichen Tätigkeit unter Berücksichtigung der nichtselbstständigen Tätigkeit, 1996 (betreut von R. Mußgnug)
- Fuchs, Joachim Die Standardmaßnahme Gewahrsam im Polizeigesetz Baden-Württembergs (§ 28 PolG), 1996 (betreut von R. Mußgnug)
- Hufeld, Ulrich Die Verfassungsdurchbrechung - Rechtsproblem der Deutschen Einheit und der europäischen Einigung, 1996 (betreut von R. Mußgnug)
- Biebelheimer, Marc Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Schadensersatzes nach Bürgerlichem Recht, 1997 (betreut von R. Mußgnug)
- Maurer, Christoph Die Ausfuhr von Kulturgütern in der Europäischen Union, 1997 (betreut von R. Mußgnug)
- Lämmer, Stefan Die bundesstaatliche Verteilung der Staatseinnahmen in der BRD und in den Vereinigten Staaten von Amerika, 1997 (betreut von R. Mußgnug)
- Siemens, Wolfram Die erbschaftsteuerliche Behandlung von Hinterbliebenenbezügen, 1997 (betreut von R. Mußgnug)
- Sommerfeld, Dirk Die Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren, 1997 (betreut von R. Mußgnug)
- Trotter, Markus Der Ausnahmezustand im historischen und europäischen Rechtsvergleich, 1997 (betreut von R. Mußgnug)
- Nolting-Hauff, Wilhelm Gebote zum Schutz Minderjähriger und ihre Verwirklichung im Verwaltungsrecht, 1997 (betreut von R. Mußgnug)

- Endemann, Helen Das Regierungssystem Finnlands, 1998 (betreut von R. Mußgnug)
- Geserich, Stephan Privater, gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommensteuer und des europäischen Rechts, 1998 (betreut von P. Kirchhof)
- Kube, Hanno Eigentum an Naturgütern - Zuordnung und Unverfügbarkeit, 1998 (betreut von P. Kirchhof)
- Fu, Arne Kompetenzkonflikte im preußischen Recht des 19. Jahrhunderts, 1998 (betreut von R. Mußgnug)
- Mandahbileg, Birvaa Rechtsschutz durch richterliche Reichsbehörden als Vorstufe der Verwaltungsgerichtsbarkeit, 1998 (betreut von R. Mußgnug)
- Montag, Martin Die Entwicklung der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Baden und Württemberg von 1945 - 1960, 1998 (betreut von R. Mußgnug)
- Schimpf, Heinrich Die Verleihungsgebühr, 1998 (betreut von R. Mußgnug)
- Gesmann-Nuissl, Dagmar Die Verschuldungsbefugnis der europäischen Union, 1999 (betreut von P. Kirchhof)
- Hoffmann, Jürgen Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht, 1999 (betreut von P. Kirchhof)
- Palm, Ulrich Preisstabilität in der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion, 1999 (betreut von P. Kirchhof)
- Reinisch, Mark Erbschaftsteuer und Verfassungsrecht, 1999 (betreut von R. Mußgnug)
- Seiler, Christian Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 1999 (betreut von P. Kirchhof)

- Voßkamp, Ute Instabilität und Regierbarkeit - Eine Analyse der italienischen Verfassung, 2000 (betreut von R. Mußgnug)
- Fischer, Hans-Jörg Die deutschen Kolonien - Die koloniale Rechtsordnung und ihre Entwicklung nach dem Ersten Weltkrieg, 2000 (betreut von R. Mußgnug)
- Royg Arriola, César Manuel Die Mehrwertsteuerharmonisierung in internationalen Integrationsräumen, 2001 (betreut von R. Mußgnug)
- Tünnemann, Margit Der verfassungsrechtliche Schutz der Familie und die Förderung der Kindererziehung im Rahmen des staatlichen Kinderleistungsausgleichs, 2001 (betreut von P. Kirchhof)
- Jansen, Thomas Der Schutz von Unternehmensdaten im Verwaltungsrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2001 (betreut von R. Mußgnug)
- Bélorgey, Harald Gegebener und gebotener Einfluß des Art. 6 EMRK auf das deutsche Bußgeldverfahren, 2002 (betreut von R. Mußgnug)
- Defren, Ralf Der haftungsrechtliche Beamtenbegriff, 2002 (betreut von R. Mußgnug)
- Kegel, Thomas Die Privilegierung der Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, 2002 (betreut von R. Mußgnug)
- von Rintelen, Wolfgang Der verwaltungsrechtliche Vergleichsvertrag, 2002 (betreut von R. Mußgnug)
- Spieker, Frank Hermann Höpker Aschoff - Vater der Finanzverfassung, 2002 (betreut von R. Mußgnug)
- Rohde, Claudia-Simone Der Gemeinderat als Kontrollorgan - Informationsrechte und Akteneinsicht in Baden-Württemberg, 2002 (betreut von R. Mußgnug)

- Klein, Oliver Die Korrektur von Steuerverwaltungsakten nach den §§ 129 - 131 AO im Vergleich zu den Parallelvorschriften im VwVfG, 2003 (betreut von R. Mußgnug)
- Bergmann, Maria Erweiterte Sonderausgabenabzugsfähigkeit für Donationen an Stiftungen, 2003 (betreut von P. Kirchhof)
- Sedemund, Jan Die Sitztheorie im deutschen internationalen Steuerrecht, 2003 (betreut von R. Mußgnug)
- Hsu, Chun-Chen Institutionen körperschaftlicher Selbstverwaltung, 2003 (betreut von R. Mußgnug)
- Behnisch-Hollatz, Susanne Recht auf Zugang zu öffentlichem Kulturgut, 2003 (betreut von R. Mußgnug)
- Lahme, Stefan Spendenabzugsverfahren & Anerkennungsverfahren gemeinnütziger Körperschaften, 2003 (betreut von R. Mußgnug)
- Scholl, Juliane Der Sachverständige im nicht förmlichen Verwaltungsverfahren - Bedeutung, Anforderungen, Konflikte, 2004 (betreut von R. Mußgnug)
- Ulmar, Susanne Barbara Rechtsverkehr und Handel mit Kulturgütern aus Italien unter Berücksichtigung europarechtlicher und internationaler Aspekte, 2004 (betreut von R. Mußgnug)
- Statkiewicz, Alexander Die Einkünftezurechnung bei der insolventen Personengesellschaft, 2004 (betreut von P. Kirchhof)
- Knaupp, Friederike Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit, 2004 (betreut von P. Kirchhof)
- Bainczyk, Magdalena Verfahren der gegenseitigen Anerkennung im gemeinschaftlichen Genehmigungssystem für Arzneimittel, 2004 (betreut von R. Mußgnug)

- Kugelmeier, Christian Das in Deutschland beheimatete Ausländerkind: Rechtliche Würdigung eines modernen Migrationsphänomens, 2004 (betreut von R. Mußgnug)
- Söchtig, Roman Presse, Rundfunk und private Veranstalter - Symbiose oder Konfliktfeld?, 2004 (betreut von R. Mußgnug)
- von Schweinitz, Oliver Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand. Europarechtliche und verfassungsrechtliche Grenzen von Abschreibungstatbeständen, 2004 (betreut von P. Kirchhof)
- Nahrgang, Nicolai Der Grundsatz allgemeiner Wahl gem. Art. 38 Abs. 1 S. 1 als Prinzip staatsbürgerlicher Egalität, 2004 (betreut von R. Mußgnug)
- Kadel, Jürgen Außerplanmäßige Abschreibung und Zeitwert in der deutschen und US-amerikanischen Handels- und Steuerbilanz. Eine rechtsvergleichende Untersuchung zur Berechtigung der Teilwertabschreibung im Steuerrecht, 2004 (betreut von R. Mußgnug)
- Paudtke, Bernt Das mehrheitsunfähige Parlament im Verfassungssystem des Grundgesetzes, 2004 (betreut von R. Mußgnug)
- Schenk, Hans Konrad Hohenlohe - vom Reichsfürstentum zur Standesherrschaft.
Die Mediatisierung und die staatliche Eingliederung des reichsunmittelbaren Fürstentums in das Königreich Württemberg 1800 - 1847, 2005 (betreut von R. Mußgnug)
- Wagner, Andrea Die Schätzung im Steuerrecht: Ein Beitrag zu § 162 AO unter besonderer Berücksichtigung der aktuellen Praxis der Finanzämter und Finanzgerichte, 2005 (betreut von R. Mußgnug)

- Eisgruber, Thomas Die Zahlungsmittelrechnung des § 4 Abs. 3 EStG. Eine Systematik der vereinfachten Gewinnermittlung, verprobt am Beispiel des Tausches, 2005 (betreut von P. Kirchhof)
- Otterbach, Dirk "Zero-Tolerance"-Politik und das deutsche Polizei- und Ordnungsrecht, 2005 (betreut von R. Mußgnug)
- Klein, Winfried Die Domänenfrage im deutschen Verfassungsrecht des 19. Jahrhunderts, 2006 (betreut von R. Mußgnug)
- Gläser, Sven Christian Die Mediatisierung der Grafschaft Wertheim. Der juristische Kampf eines kleinen Reichsstandes gegen den Verlust der Landeshoheit und seine Folgen, 2006 (betreut von R. Mußgnug)
- Philipp-Schwöbel, Claudia Der Übergang Ladenburgs von der Kurpfalz an Baden, 2006 (betreut von R. Mußgnug)
- Schmon, Simone Machtspruch und Gesetzesherrschaft: Das Staatsverständnis in Heinrich von Kleists "Prinz Friedrich von Homburg", 2006 (betreut von P. Kirchhof)
- Wilhelm, Birgit Das Land Baden-Württemberg. Entstehungsgeschichte - Verfassungsrecht - Verfassungspolitik, 2006 (betreut von R. Mußgnug)
- Simon, Jan Peter GmbH-Gesellschafterdarlehen und Darlehensverlust im Einkommensteuerrecht, 2006 (betreut von R. Mußgnug)
- Fischer, Clemens Die Rechtfertigung einer Umsatzbesteuerung und ihre Vereinbarkeit mit den Grundrechten, 2006 (betreut von P. Kirchhof)
- Merzrath, Jan Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2006 (betreut von P. Kirchhof)

- von Stockhausen, Christian
Gesetzliche Preisintervention zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben: Maßstäbe der Finanzverfassung, der Freiheitsrechte und des Prinzips der Lastengleichheit, 2006 (betreut von P. Kirchhof)
- Birkenmaier, Markus
Die Vorgaben der Beihilfavorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung. Unter Berücksichtigung der Anpassung der polnischen Sonderwirtschaftszonen an den gemeinschaftlichen Besitzstand, 2007 (betreut von P. Kirchhof)
- Blume, Avid Ernst
Tristram
Nationalität von Kulturgut: Eine internationale Betrachtung, 2007 (betreut von R. Mußgnug)
- Jausel, Ute
Die Besteuerung von Lohnnebenleistungen, 2007 (betreut von R. Mußgnug)
- Jung, Adrian
Maßstabegerechtigkeit im Länderfinanzausgleich. Die Länderfinanzen zwischen Autonomie und Nivellierung, 2007 (betreut von P. Kirchhof)
- Steger, Christian
Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht. Verfassungsrechtliche Grundlagen und Reformperspektiven, 2007 (betreut von U. Hufeld)
- Wagner, Tobias
Parlamentsvorbehalt und Parlamentsbeteiligungsgesetz: Die Beteiligung des Bundestages bei Auslandseinsätzen der Bundeswehr, 2008 (betreut von U. Hufeld)
- Laubert, Thomas
Die Umsatzsteuer im grenzüberschreitenden Versandhandel, 2008 (betreut von R. Mußgnug)

- Hsieh, Ju-Lan Die Reduktion der Sachverhaltsermittlungspflicht im Besteuerungsverfahren durch typisierende Normsetzung. Rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten und Grenzen dargestellt am Beispiel von Paul Kirchhofs "Einkommensteuergesetzbuch", 2008 (betreut von R. Mußgnug)
- Wagner, Marc Das Prinzip der Bestenauslese im öffentlichen Dienst. Art. 33 II GG: eine Untersuchung der materiell- und verfahrensrechtlichen Eigenheiten besonders gelagerter Anwendungsfälle, 2008 (betreut von R. Mußgnug)
- Wilczek, Natalia Anna Öffnung des nationalen Verfassungsrechts für Europarecht, 2008 (betreut von R. Mußgnug)
- Axer, Georg Die Kompetenz des Vermittlungsausschusses – zwischen legislativer Effizienz und demokratischer Legitimation: Dargestellt am Beispiel des Steuergesetzgebungsverfahrens, 2009 (betreut von P. Kirchhof)
- Elbert, Dirk Die digitale Außenprüfung. Grundlagen und verfassungsrechtliche Vorgaben, 2009 (betreut von R. Mußgnug)
- Merz, Peter Tatbestandsmäßigkeitssatz und Verwaltungsermessen im Steuerrecht, 2009 (betreut von R. Mußgnug)
- Goetze, Andreas Die Ersetzung der sieben Einkunftsarten des EStG durch eine Einzige. Zur Gleichheit aller Erwerbsgrundlagen in einem vereinfachten Steuerrecht, 2009 (betreut von P. Kirchhof)
- Gialouris, Dimitrios Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften. Ein internationaler Rechtsvergleich aus ertragsteuerlicher Sicht in der Bundesrepublik Deutschland und Griechenland, 2009 (betreut von P. Kirchhof)

| | |
|--------------------------|--|
| Teufel, Oliver | Beteiligungsverwaltung, Kapitalüberlassung und Kapitalbeschaffung im System der Mehrwertsteuer, 2009 (betreut von P. Kirchhof) |
| Soudry, Rouven | Gewissenentscheidungen im öffentlichen Dienst unter besonderer Berücksichtigung des Soldaten in der Bundeswehr, 2010 (betreut von R. Mußnug) |
| Eisenbarth, Markus | Grenzüberschreitende Verlustverrechnung als Kerngebiet des Europäischen Steuerrechts. Eine Rechtsprechungsanalyse im europarechtlichen Kontext, 2010 (betreut von U. Hufeld) |
| Reichthalhammer, Florian | Privates Grundvermögen im Internationalen Erbschaftsteuerrecht, 2010 (betreut von E. Reimer) |
| Niemann, Alice | Der allgemeine Missbrauchsvorbehalt nach der Rechtsprechung des EuGH und seine Auswirkungen auf die Anwendung des § 42 AO, 2010 (betreut von E. Reimer) |
| Zelyk, Marcus | Das einheitliche steuerliche Identifikationsmerkmal. Eine verfassungsrechtliche Analyse, 2011 (betreut von E. Reimer) |
| Elbert, Xandra | Die Realteilung bei Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, 2012 (betreut von P. Kirchhof) |
| Haug, Thilo | Die Verjährung im Steuerrecht. Eine Neuregelung unter Berücksichtigung des Gegenwartsprinzips, 2012 (betreut von P. Kirchhof) |
| Schatz, Matthias | Instrumente staatlicher Spendenförderung. Ein Reformvorschlag, 2012 (betreut von P. Kirchhof) |

- Schlenk, Axel Bundesfinanzhof und Finanzverwaltung in Kooperation und Unabhängigkeit. Allgemeine Bindungswirkung der Rechtsprechung, Reaktionsformen der Finanzverwaltung, Reformüberlegungen, 2012 (betreut von P. Kirchhof)
- Valta, Matthias Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2012 (betreut von E. Reimer)
- Stahl, Christian Die Reichweite der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG, 2013 (betreut von E. Reimer)
- Humm, Stefan Kontrollmitteilungen im Steuerrecht. System, Rechtsvergleich, Reformimpulse, 2013 (betreut von E. Reimer)
- Hörner, Steffen Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen. Die Europäische Union und die Vereinigten Staaten im Vergleich, 2013 (betreut von E. Reimer)
- Müller, Jan Peter Rezeption privater Rechnungslegungsstandards durch den Staat - Zugleich Beitrag zu dem Streit um die Verfassungskonformität der Einbindung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee und dessen Standards nach § 342 HGB, 2013 (betreut von P. Kirchhof)
- Rensch, Claudia Die Exemption des Öffentlichen Dienstrechts aus dem Allgemeinen Verwaltungsrecht, 2013 (betreut von R. Mußgnug)
- Kaup, Katharina Bürgerbegehren und Bürgerentscheid zu Fragen der Bauleitplanung. Eine Prüfung der Vereinbarkeit mit den Vorschriften des Baugesetzbuchs, 2013 (betreut von E. Reimer)
- Dittrich, Lars Die Bedeutung des Rechts für die Stabilität des Geldes, 2014 (betreut von P. Kirchhof)

- Knöller, Claus-Peter Die Besteuerung von Sollertrag und Istertrag. Eine Untersuchung am Beispiel der Zins-schranke, 2014 (betreut von P. Kirchhof)
- Schulte, Dietrich Die Gemeinwohlaufgabe von Rechnungshöfen. Finanzkontrolle von Regierung und Verwaltung, 2014 (betreut von P. Kirchhof)
- Vogel, Max Die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriffe im Ertragsteuerrecht: Ein Beitrag zum Verhältnis zweier Teilrechtsordnungen, 2014 (betreut von P. Kirchhof)
- Billau, Jakob Die steuerliche Integration des Europäischen Binnenmarktes durch Doppelbesteuerungsabkommen. Der Artikel 293 2. Spiegelstrich EGV, 2014 (betreut von E. Reimer)
- Bräunig, Christoph Herbert Dorn (1887-1957). Pionier und Wegbereiter im Internationalen Steuerrecht, 2014 (betreut von E. Reimer)
- Martini, Ruben Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand. Eine rechtsvergleichend-historische Analyse der Bestimmung eigenständig steuerpflichtiger Personenvereinigungen, 2015 (betreut von E. Reimer)
- Klemt, Felix Die Behandlung körperschaftsteuerlicher Verluste bei Investitionen in junge innovative Unternehmen - wirtschaftliche und rechtliche Grundlagen sowie Gesamtsystematik, verfassungs- und europarechtliche Anforderungen, Alternativen de lege ferenda, 2015 (betreut von E. Reimer)
- Müller, Daniel Der Europäische Betriebsstättenbegriff – Unter besonderer Berücksichtigung des primärrechtlichen Zweigniederlassungsbegriffs, 2015 (betreut von E. Reimer)

- Bowitz, Maximilian Das objektive Nettoprinzip als Rechtfertigungsmaßstab im Einkommensteuerrecht. Eine Untersuchung zum Verfassungsrang eines Besteuerungsprinzips und zur Rechtfertigung gesetzgeberischer Einzelentscheidungen vor der Grundentscheidung, 2015 (betreut von E. Reimer)
- Roth, Matthias Konzerngesellschaft als Betriebstätte, 2015 (betreut von E. Reimer)
- Altenburg, Nadia Die Besteuerung von Wandelschuldverschreibungen im deutschen und niederländischen Steuerrecht, 2016 (betreut von E. Reimer)
- Wenk, Florian Die Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG – Eine Untersuchung zum Belastungsgrund der Einkommensteuer, 2016 (betreut von P. Kirchhof)

II. Habilitationen¹

| | |
|--------------------|--|
| Kirchhof, Paul | Verwalten durch "mittelbares" Einwirken, 1974 (betreut von K. Vogel) |
| Puhl, Thomas | Budgetflucht und Haushaltsverfassung, 1995 (betreut von P. Kirchhof) |
| Morgenthaler, Gerd | Freiheit durch Gesetz - der parlamentarische Gesetzgeber als Erstadressat der Freiheitsgrundrechte, 1999 (betreut von P. Kirchhof) |
| Hufeld, Ulrich | Die Vertretung der Behörde, 2003 (betreut von R. Mußgnug) |
| Kube, Hanno | Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2003 (betreut von P. Kirchhof) |
| Seiler, Christian | Der souveräne Verfassungsstaat zwischen demokratischer Rückbindung und überstaatlicher Einbindung, 2003 (betreut von P. Kirchhof) |
| Palm, Ulrich | Person im Ertragssteuerrecht, 2011 (betreut von P. Kirchhof) |
| Valta, Matthias | Staatenbezogene Wirtschaftssanktionen zwischen Souveränität und Menschenrechtsschutz, 2016 (betreut von E. Reimer) |

¹ Die Jahresangaben beziehen sich auf den Abschluss des Habilitationsverfahrens.

III. Schriften der Direktoren (Auswahl, chronologisch)¹

1. Klaus Vogel (1966-1977)

Gesetzgeber und Verwaltung. VVDStRL 24 (1966), S. 125 ff.

Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht. DStR 1968,
S. 427 ff.

Die Grenzen der Steuerhoheit im Bereich der Erbschaft- und Vermö-
gensteuern. Cahiers de Droit Fiscal International 53 (1968),
S. 143 ff.

Zur Theorie des internationalen Verwaltungsrechts. Perspectivas del
Derecho Público en la Segunda Mitad del Siglo XX. Homenaje al
Profesor Enrique Sayagués-Laso. Bd. 4. Madrid 1969, S. 383 ff.

Der gerichtliche Rechtsschutz des einzelnen gegenüber der vollziehenden
Gewalt in der Bundesrepublik Deutschland (Landesbericht).
Gerichtsschutz gegen die Exekutive (Beiträge zum ausländischen öf-
fentlichen Recht und Völkerrecht 52) Bd. 1 (1969), S. 127 ff.

Steuerrecht und Wirtschaftslenkung. Ein Überblick, in: Jahrbuch der
Fachanwälte für Steuerrecht 1968/69 (1969), S. 225 ff.

Verfassungsrechtliche Grenzen der öffentlichen Finanzkontrolle.
DVBl. 1970, S. 193 ff.

Das Verbot der Betriebsstättendiskriminierung im Körperschaftsteuer-
recht. Dargestellt am Beispiel des deutsch-französischen Doppelbe-
steuerungsabkommens von 1959. Außen-wirtschaftsdienst 1970,
S. 349 ff.

Karl Neumeyer zum Gedächtnis. AöR Bd. 95 (1970), S. 138 ff.

¹ Vollständige Publikationsverzeichnisse: *Klaus Vogel* in: Reimer/Valta, Klaus Vogel. Wissenschaftlicher Nachlass, Findbuch (unveröff.), S. 352 ff.; *Reinhard Mußgnug, Paul Kirchhof, Ekkehart Reimer und Hanno Kube*: www.jura.uni-heidelberg.de/fst/ (1.8.2016).

- Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz. Über das „Anzapfen“ von „Steuerquellen“. *StuW* 1971, S. 308 ff.
- Verfassungsgericht und Steuerrecht. Zur neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf dem Gebiet des Steuerrechts und zu einigen anderen aktuellen Problemen, in: *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1970/71* (1970), S. 49 ff.
- Italienisch u.d.T. L'influsso della giurisprudenza della corte costituzionale sul diritto tributario vigente nella repubblica federale tedesca. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 27 (1968), S. 3 ff.
- Spanisch u.d.T. La influencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal sobre el Derecho fiscal de la República Federal de Alemania. *Revista da Faculdade de Direito (Universidade de São Paulo)* 63 (1969), S. 379 ff.; auch abgedruckt in: *Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario*. No. 17. Octubre/Diciembre 1971, S. 11 ff.
- Kommentierung des X. Grundgesetzabschnitts (Das Finanzwesen). In: *Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar)*. Vorbemerkungen, Art. 104 a bis 109, Art. 114 und 115. Zweitbearbeitung. Gemeinsam mit Paul Kirchhof, Manfred Wachenhausen, Hannfried Walter und Markus Wiebel (1971 ff.).
- Das Verbot „gleichartiger“ örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern in Art. 105 Abs. 2 a GG. In: *Steuerlast und Unternehmungspolitik*. Kuno Barth zum fünfundsiebzigsten Geburtstag. 1971, S. 169 ff.
- Über die Herkunft des Polizeirechts aus der liberalen Staatstheorie. In: *Verfassung, Verwaltung, Finanzen*. Festschrift für Gerhard Wacke. 1972, S. 375 ff.
- Finanzverfassung und politisches Ermessen. *Juristische Studiengesellschaft Karlsruhe*, Schriftenreihe, Heft 108. Karlsruhe 1972.
- Der ausländische Aktionär in der Körperschaftsteuerreform. München 1973.
- Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag. *AöR* 97 (1972), S. 418 ff.

- Die Besteuerung multinationaler Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland. Deutsche öffentlich-rechtliche Landesberichte zum IX. Internationalen Kongreß für Rechtsvergleichung. AÖR Beiheft 1 1974, S. 186 ff.
- Steuergesetzgebung und Verfassungsrecht. Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1972/73 (1974), S. 115 ff.
- Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht. StuW 1974, S. 193 ff.
- Zum Fortfall der Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer. Der neue „Familienlastenausgleich“ und seine Verfassungsmäßigkeit. NJW 1974, S. 2105 ff.
- Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung. Modernes Steuerrecht und freiheitliche Rechtsordnung. 25 Jahre Bundesfinanzhof. DStZ (A) 1975, S. 409 ff.
- [Drews/Wacke/Vogel/Martens] Gefahrenabwehr. Allgemeines Polizeirecht (Ordnungsrecht) des Bundes und der Länder. Bd. 1: Organisationsrecht, Polizeiliches Handeln, Rechtsschutz und Ausgleichsansprüche. 8. Aufl. des von Bill Drews begründeten, von Gerhard Wacke fortgeführten Werks, Bd. 2 von Wolfgang Martens. Köln, Berlin, Bonn, München, 1975.
- Der Begriff der „capital gains“ in den verschiedenen Ländern, Nationalbericht. Cahiers de droit fiscal international Vol. LXIb (1976), S. 129 ff.
- Rechtskraft und Gesetzeskraft der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts. Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz. Festgabe aus Anlaß des 25jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgerichts. 1976, Bd. 1, S. 568 ff.
- Wem gehört die Nofretete? In: Finis Germaniae? Symposium aus Anlaß des 70. Geburtstags von Herbert Krüger. 1977, S. 106 ff.
- Begrenzung von Subventionen durch ihren Zweck. In: Hamburg, Deutschland, Europa. Festschrift für Hans Peter Ipsen zum siebenzigsten Geburtstag. 1977, S. 539 ff.
- Die Besonderheit des Steuerrechts. DStZ (A) 1977, S. 5 ff.

Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht – Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungsnormen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts. *StuW* 1977, S. 97 ff.

Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuerrecht – Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 23.11.1976 und die Zukunft der Familienbesteuerung. *DStR* 1977, S. 31 ff.

2. Reinhard Mußnug (seit 1978)

Wem gehört Nofretete?, Berlin/New York, 1977

Die rechtlichen und pragmatischen Beziehungen zwischen Regierung, Parlament und Verwaltung, in: Kurt G.A. Jeserich/Hans Pohl/Georg-Christoph von Unruh (Hrsg.), Deutsche Verwaltungsgeschichte, Band 3, 1984, S. 109 ff.; Band 2, 1984, S. 95 ff.

Der horizontale Finanzausgleich auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts, in: Juristische Schulung 1986, S. 872 ff.

Die Beiladung zum Rechtsstreit um janusköpfige und privatrechtsrelevante Verwaltungsakte, in: Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1988, S. 33 ff.

Carl Schmitts verfassungsrechtliches Werk und sein Fortwirken im Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: H. Quaritsch (Hrsg.), Complexio Oppositorum. Über Carl Schmitt, Berlin 1988, S. 517 ff.

Gesetzesgestaltung und Gesetzesanwendung im Leistungsrecht, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Bd. 47, Berlin, New York 1989, S. 113 ff.

Das Steuerrecht im Urteil der öffentlichen Meinung, in: Heidelberger Jahrbücher XXXIII, 1989, S. 107 ff.

Der Beitrag des Grundgesetzes zur politischen Stabilisierung der Bundesrepublik, in: R. Mußnug (Hrsg.), Rechtsentwicklung unter dem Bonner Grundgesetz, Heidelberg 1990, S. 53 ff.

Die Finanzierung der Verwaltung an der Wende vom Ständestaat des 18. zum Verfassungsstaat des 19. Jahrhunderts, in: Der Staat – Beiheft 9, Berlin 1991, S. 79 ff.

Verfassungsrechtlicher und gesetzlicher Schutz vor konfiskatorischen Steuern, in: Juristen Zeitung 1991, S. 993 ff.

Das Staatserbe Preußens – Rechtslage und Verfassungswirklichkeit, in: Forschungen zur Brandenburgischen und Preußischen Geschichte, Bd. 2, 1992, S. 1 ff.

- Wendemarken in der Verfassungsgeschichte?, in: B. Becker/H. P. Bull/O. Seewald (Hrsg.), Festschrift für Werner Thieme zum 70. Geburtstag, Köln u.a. 1993, S. 141 ff.
- Sachverhaltsaufklärung und Beweiserhebung im Besteuerungsverfahren, in: Juristische Schulung 1993, S. 48 ff.
- Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz der Länder für Bundessteuern? – Zur Auslegung des Art. 105 Abs. 2 GG, in: P. Kirchhof/K. Oferhaus/H. Schöberle (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 651 ff.
- Zustandekommen des Grundgesetzes und Entstehen der Bundesrepublik Deutschland, in: J. Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band I, Grundlagen von Staat und Verfassung, 2. Aufl., Heidelberg 1995, § 6, S. 219 ff.
- Überlegungen zur Umsetzung der neuen EG-Vorschriften über den Verkehr mit Kulturgütern, in: U. Beyerlin/M. Bothe/R. Hofmann/E.-U. Petersmann, Recht zwischen Umbruch und Bewahrung, Festschrift für Rudolf Bernhardt, Heidelberg 1995, S. 1225 ff.
- Staatsüberschuldung und Verfassungsrecht, in: E. Kantzenbach (Hrsg.), Staatsüberschuldung, Göttingen 1996, S. 59 ff.
- Das Wahlrecht für Minderjährige auf dem Prüfstand des Verfassungsrechts, in: R. Stober (Hrsg.), Recht und Recht, Festschrift für Gerd Roellecke zum 70. Geburtstag, Stuttgart u.a. 1997, S. 165 ff.
- Europäischer und nationaler Kulturgüter-Schutz, in: R. Mußnug/G. Roellecke (Hrsg.), Aktuelle Fragen des Kulturgüterschutzes, Heidelberg 1998, S. 11 ff.
- Art. 134 GG, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, (Ulrich Hufeld), 1999
- Die deutsche Renitenz gegen das Kulturgutrecht der EG, im: Europarecht, 2000 Heft 4, S. 564-591
- Kunstwerke und anderes Kulturgut, in: Hohmann/John, Ausfuhrrecht, Kommentar, 2002, S. 1818 ff.
- Das Finanzverfassungsrecht in den Thüringischen Fürstentümern – Seiner Zeit weit voraus oder weit hinterher?, in: Zeitschrift für Neuere Rechtsgeschichte, 2002, 290 ff.

Spuren der Rechtsgeschichte in Mozarts da Ponte-Opern in: Festschrift für Josef Isensee, 2007, S. 1127 ff.

Ämtervergabe durch Wahl, in: Festschrift für Wolf-Rüdiger Schenke, 2011, S. 243 ff.

Das Europäische Parlament und die deutschen Splitterparteien, in: Festschrift für Peter-Christian Müller-Graff, 2015, S. 1282 ff.

3. Paul Kirchhof (seit 1981)

- Besteuerung und Eigentum, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Bd.39 (1981), S. 213-285.
- Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, in: Juristenzeitung 1982, S. 305-312.
- Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in: Staatsfinanzierung im Wandel – Verhandlungen auf der Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik in Köln 1982, S. 33-60.
- Die Garantie der Kunstfreiheit im Steuerstaat des Grundgesetzes, in: Neue Juristische Wochenschrift 1985, S. 225-232.
- Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, in: Steuer und Wirtschaft 1985, Heft 4, S. 319-329.
- Der Auftrag des Grundgesetzes an die rechtsprechende Gewalt, in: Gert Reinhart (Hrsg.), Richterliche Rechtsfortbildung, Festschrift der Juristischen Fakultät zur 600-Jahrfeier der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, 1986, S. 11-37.
- Wissenschaft in verfasster Freiheit. Festvortrag beim Festakt aus Anlass der 600. Wiederkehr des Gründungstages der Universität Heidelberg, Heidelberg 1986, 30 Seiten.
- Der verfassungsrechtliche Gehalt des geistigen Eigentums, in: Walter Fürst/Roman Herzog/Dieter Umbach (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zeidler Band II, 1987, S. 1639-1661.
- Empfiehl es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, in: Deutscher Juristentag, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, Mainz 1988, S. F9-F96.
- Nach vierzig Jahren: Gegenwartsfragen an das Grundgesetz, in: Juristenzeitung 1989, S. 453-465.
- Europäische Einigung und der Verfassungsstaat der Bundesrepublik Deutschland, in: Josef Isensee (Hrsg.), Europa als politische Idee und als rechtliche Form, 1. Aufl. 1993, S.63-101, 2. Aufl. 1994.

- Gleichmaß und Übermaß, in: Peter Badura/Rupert Scholz (Hrsg.), Wege und Verfahren des Verfassungslebens, Festschrift für Peter Lerche, 1993, S. 133-149.
- Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Auslegung von Steuergesetzen, in: Der Präsident des Bundesfinanzhofs (Hrsg.), 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, S. 285-302.
- Die Mitwirkung Deutschlands an der Wirtschafts- und Währungsunion, in: Paul Kirchhof/Klaus Offerhaus/Horst Schöberle (Hrsg.), Festschrift für Franz Klein, 1994, S. 61-84.
- Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in: Wilhelm Bühler/Paul Kirchhof/Franz Klein (Hrsg.), Steuervereinfachung, Festschrift für Dietrich Meyding, 1994, S. 3-20.
- Verfassungsrechtlicher Schutz und internationaler Schutz der Menschenrechte: Konkurrenz oder Ergänzung?, Landesbericht Deutschland für die IX. Konferenz der Europäischen Verfassungsgerichte, Mai 1993, Paris, in: Europäische Grundrechte Zeitschrift 1994, S. 16-44.
- Steueranspruch und Informationseingriff, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 27-45.
- Die Sonderabgaben, in: Rudolf Wendt (Hrsg.), Staat Wirtschaft Steuern, Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag, 1996, S. 669-682.
- Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, in: Steuer und Wirtschaft, Nr. 1 1996, S. 3-11.
- Rechtsstaatlichkeit im Umbruch der Wiedervereinigung, in: Othmar Jauernig/Peter Hommelhoff (Hrsg.), Teilungsfolgen und Rechtsfriede, 1996, S. 145-158.
- Die Aufgaben des Bundesverfassungsgerichts in Zeiten des Umbruchs, in: Neue Juristische Wochenschrift 1996, S. 1497-1505.
- Die Gewaltenbalance zwischen staatlichen und europäischen Organen, in: Juristenzeitung 1998, S. 965-974.
- Der Staat als Organisationsform politischer Herrschaft und rechtlicher Bindung, in: Deutsches Verwaltungsblatt, 1999, S. 637-657.

- Staat und Verfassung vor der Zukunft, in: Bundesministerium des Innern (Hrsg.), Dokumentation zum Verfassungskongress „50 Jahre Grundgesetz – 50 Jahre Bundesrepublik Deutschland“, 1999, S. 189-209.
- Erkunden, Erkennen, Entscheiden – Der Auftrag der Rechtsprechung in einer freiheitlichen Demokratie, in: Justizministerium des Landes NRW (Hrsg.), 50 Jahre Grundgesetz – 50 Jahre rechtsstaatliche Justiz, 1999, S. 19-34.
- Grundrechte und Verfassungswirklichkeit, in: Justizministerium Baden-Württemberg (Hrsg.), Quo vadis Grundgesetz?, 2000, S. 11-28.
- Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, in: Neue Juristische Wochenschrift 2000, S. 2792-2796.
- Besteuerung nach Gesetz, in: Walter Drenseck/ Roman Seer (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, S. 17-37.
- Der Verfassungsstaat und seine Mitgliedschaft in der Europäischen Union, in: Claus Dieter Classen/Armin Dittmann/Frank Fechner/Ulrich M. Gassner/Michael Kilian (Hrsg.), „In einem vereinten Europa dem Frieden der Welt zu dienen...“, Liber amicorum Thomas Oppermann, 2001, S. 201-218.
- Rechtsprechen ist mehr als Nachsprechen von Vorgesprochenem, in: Ulrike Haß-Zumkehr (Hrsg.), Sprache und Recht, Institut für deutsche Sprache, Jahrbuch 2001, 2002, S. 119-135.
- Ethik und Recht als Maßstäbe für medizinisches und biotechnologisches Handeln, in: Ludger Honnefelder/Christian Streffer (Hrsg.), Jahrbuch für Wissenschaft und Ethik, Band 7, 2002, S. 5-21.
- Die rechtliche Struktur der Europäischen Union als Staatenverbund, in: Armin von Bogdandy (Hrsg.), Europäisches Verfassungsrecht – Theoretische und dogmatische Grundzüge, 2003, S. 893-929.
- Steuersubventionen, in: Lerke Osterloh/Karsten Schmidt/Hermann Weber (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, Festschrift für Peter Selmer, 2004, S. 745-768.

- Subsidiarität und Souveränität in Zeiten der Globalisierung, in: Edmond Malinvaud/Louis Sabourin (Hrsg.), *The Governance of Globalisation, The Proceedings of the Ninth Plenary Session of the Pontifical Academy of Social Sciences*, 2004, S. 90-116.
- Die Zukunft der Demokratie im Verfassungsstaat, in: *Juristenzeitung* 2004, S. 981-986.
- Die Staatsverschuldung als Ausnahmeinstrument, in: Klaus Grupp/Ulrich Hufeld (Hrsg.), *Recht – Kultur – Finanzen*, Festschrift für Reinhard Mußnug, 2005, S. 131-147.
- Lenkungssteuern, in: Klaus Tipke/Hartmut Söhn (Hrsg.), *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*, 2005, S. 395-409.
- Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung – Ein Verfassungstest für Steuerreformen, in: *Steuer und Wirtschaft* 2006, S. 3-21.
- Subjektive Merkmale für die Erzielung von Einkünften, in: *Deutsches Steuerrecht*, Beihefter zu Heft 39/2007, S. 11-15.
- Das Staatsrecht als Gemeinschaftswerk, in: Otto Depenhauer/Markus Heintzen u.a. (Hrsg.), *Staat im Wort*, Festschrift für Josef Isensee, 2007, S. 3-28.
- Recht Sprechen ist Sprechen über das Gesetz, in: Gerda Müller/Eilert Osterloh u.a. (Hrsg.), *Festschrift für Günter Hirsch zum 65. Geburtstag*, 2008, S. 583-592.
- Verfassungsgebung jenseits des Verfassungsstaates?, in: Hans-Heinrich Trute/Thomas Groß/Hans Christian Röhl/Christoph Möllers(Hrsg.), *Allgemeines Verwaltungsrecht – zur Tragfähigkeit eines Konzepts*, Festschrift für Eberhard Schmidt-Aßmann, 2008, S. 769-794.
- Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Steuerrecht und Verfassungsrecht, in: *Steuer und Wirtschaft* 2011, S. 365-371.
- Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen – zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes, in: Klaus Tipke/Roman Seet/Johanna Hey/Joachim Englisch (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2010, S. 451-476.

- Recht verstehen und Recht sprechen, in: Rudolf Mellinghoff/Wolfgang Schön/Hermann-Ulrich Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, 2011, S. 641-660.
- Die empörte Gesellschaft. Festvortrag zur Öffentlichen Jahressitzung der Bayerischen Akademie der schönen Künste 2012, in: Bayerische Akademie der schönen Künste, Jahrbuch 26/2012, S. 11-18.
- Stabilität von Recht und Geldwert in der Europäischen Union, in: Neue Juristische Wochenschrift 2013, S. 1-6.
- Der Antwortcharakter der Verfassung, in: Michael Anderheiden/Rainer Keil/Stephan Kirste (Hrsg.), Verfassungsvoraussetzungen, Gedächtnisschrift für Winfried Brugger, 2013, S. 447-461.
- Ethos der Steuergerechtigkeit, in: Juristenzeitung 2015, S. 105-113.
- Die verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender Steuergesetze, in: DStR 2015, S. 717-723.
- Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 3 Abs. 1 GG), in: Maunz/Dürig, Grundgesetz Kommentar, 2015, S. 1-456.
- Hrsg. zusammen mit Josef Isensee, Handbuch des Staatsrechts, 1. Aufl. 10 Bde, 1987-2000, 3. Aufl. 13 Bde, 2003-2015 (10 eigene Beiträge, 909 S.).
- Einkommensteuer, Kommentar, 1. Aufl. 2000, 15. Aufl. 2016 (eigene Beiträge §§ 2, 8, 10b, 51, 51a, 52, 160 S.).
- Hrsg. zusammen mit Hartmut Söhn und Rudolf Mellinghoff, Einkommensteuer, Kommentar, 20 Bde, 1986-2016 (eigener Beitrag: § 2, 502 Seiten).
- Das Steuerrecht als Verfassungsproblem, in: Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart, Band 64, 2016, S. 553-566.

4. Ekkehart Reimer (seit 2006)

- Steuerrechtliche Bezüge der völkerrechtlichen Meistbegünstigungspflichten, in: Cordewener/Enchelmaier/Schindler (Hrsg.), Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten, 2006, S. 41-75.
- The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? in: European Taxation 2006, S. 239-249 (Teil I) und S. 291-306 (Teil II) (gemeinsam mit Alexander Rust)..
- Wegzugsberatung – Wegzugsbesteuerung. Zivilrecht, Steuerfolgen, Soziale Sicherung, 2007 (Hrsg., gemeinsam mit Dietrich Ostertun).
- Transnationales Steuerrecht, in: Christoph Möllers/Andreas Voßkuhle/Christian Walter (Hrsg.), Internationales Verwaltungsrecht (2007), S. 181-207.
- Kommentierung § 40 VwGO (Verwaltungsrechtsweg), in: Posser/Wolff (Hrsg.), VwGO. Kommentar, 2008 (auch als BeckOnline-Kommentar).
- Die abkommensrechtliche Ansässigkeit aus gemeinschaftsrechtlichem Blickwinkel, in: Michael Lang (Hrsg.), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2008, S. 15-31.
- Föderale Finanzverwaltung und Europäisches Steuerrecht, in: FR 2008, S. 302-306.
- Die sog. Entscheidungsharmonie als Maßstab für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: IStR 2008, S. 551-555.
- Kommentierungen Art. 109-113, Art. 115 und Art. 143d Grundgesetz, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Grundgesetz. Kommentar (2009), S. 1514-1572, 1583-1590, 1719-1724 (auch als BeckOnline-Kommentar).
- Taxpayer Protection. National Report Germany, in: Włodzimierz Nykiel/Malgorzata Sek (Hrsg.), Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective, 2009, S. 200-231.

- Die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger, in: Seer (Hrsg.), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt. Veröffentlichungen der DStJG Bd. 32 (2009), S. 324-366.
- Der Rechtsvergleich im Internationalen Steuerrecht. Fragestellungen und Methoden, in: Moris Lehner (Hrsg.), Reden zum Andenken an Klaus Vogel (2010), S. 89-140.
- Grenzen des Europäischen Stabilisierungsmechanismus, in: NJW 2010, S. 1911-1916 (gemeinsam mit Hanno Kube).
- Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen, in: Blanke/Scherzberg/Wegner (Hrsg.), Dimensionen des Wettbewerbs. Europäische Integration zwischen Eigendynamik und politischer Gestaltung, 2010, S. 369-391.
- Die Integration des Internationalen Finanzrechts in das Unionsrecht, in: Axer/Grzeszick/Kahl/Mager/Reimer (Hrsg.), Das Europäische Verwaltungsrecht in der Konsolidierungsphase. Systembildung – Disziplinierung – Internationalisierung, 2010, S. 153-175.
- Verfassungsrechtliche Vorgaben für Sonderabgaben des Banken- und Versicherungssektors, 2011 (gemeinsam mit Christian Waldhoff, Maximilian Bowitz, Ruben Martini und Tanja Weimar).
- Fundaments [of PE Taxation] – Article 5 OECD Model Tax Convention – Article 7 OECD Model Tax Convention, in: Reimer/Urban/Schmid (Hrsg.), Permanent Establishments. A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, 2011; 2. Aufl. 2012; 3. Aufl. 2014; 4. Aufl. 2015.
- Das Steuerrecht der Hohen See, in: Holger P. Hestermeyer et al. (Hrsg.), Coexistence, Cooperation and Solidarity. Liber Amicorum Rüdiger Wolfrum (2012), S. 2071-2098.
- Taxation – An Area without Mutual Recognition? in: ZVglRWiss 2012, S. 38-63; erweiterte Fassung in: Isabelle Richelle/Wolfgang Schön/Edoardo Traversa (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 197-220.
- Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, in: Boris Gehlen/Frank Schorkopf (Hrsg.), Demokratie und Wirtschaft. Eine interdisziplinäre Herausforderung, 2013, S. 113-141.

- Verfassungsp pluralität als Verfassungsvoraussetzung, in: Michael Anderheiden/Rainer Keil/Stephan Kirste/Jan P. Schaefer (Hrsg.), Verfassungsvoraussetzungen. Gedächtnisschrift für Winfried Brugger, 2013, S. 483-497.
- Internationales Finanzrecht, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. Band XI (2013), § 250 (= S. 959-999).
- Das Steuerrecht als Staatsspiegel. Leben und Einsichten des Heidelberger Publizisten Karl Salomo Zachariae von Lingenthal (1769-1843), in: Baldus/Kronkre/Mager (Hrsg.), Heidelberger Thesen zu Recht und Gerechtigkeit. Ringvorlesung der Juristischen Fakultät anlässlich der 625-Jahr-Feier 2011, 2013, S. 39-65.
- Die künftige Ausgestaltung der bundesstaatlichen Finanzordnung. In: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (VVDStRL) Bd. 73, 2014, S. 153-186.
- Kann eine Vereinfachung des Einkommensteuerrechts gelingen? in: Monika Jachmann (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts. Veröffentlichungen der DStJG Bd. 37, 2014, S. 293-320.
- Neuordnung der Finanzbeziehungen – Aufgabengerechte Finanzverteilung zwischen Bund, Ländern und Kommunen. Gutachten für die Abteilung Öffentliches Recht des 70. Deutschen Juristentages, Hannover 2014 (gemeinsam mit Simon Kempny).
- Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl., 2015 (Hrsg., gemeinsam mit Alexander Rust).
- Suizidbeihilfe: Der verfassungsrechtliche Rahmen bundesgesetzlicher Regelungen, in: ZfL 2015, S. 66-77.
- Wer besteuert das Internet? Die Steuersparmodelle von Amazon, Google & Co. als juristische Reformimpulse, in: Journal of Self-Regulation and Regulation, Bd. 1/2015, S. 81-102.

5. Hanno Kube (seit 2014)

- Der Rundfunkbeitrag – Rundfunk- und finanzverfassungsrechtliche Einordnung, 102 S., 2014.
- Finanzielle Eigenständigkeit und Solidarität im deutschen Bundesstaat, in: Heike Jochum u. a. (Hrsg.), Freiheit, Gleichheit, Eigentum – Öffentliche Finanzen und Abgaben, Festschrift für Rudolf Wendt zum 70. Geburtstag, 2015, S. 623-637.
- Die Schwierigkeit judikativer Systembildung im Europäischen Ertragsteuerrecht, in: Wolfgang Schön/Caroline Heber (Hrsg.), Grundlagen des Europäischen Steuerrechts, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Bd. 5, 2015, S. 41-62.
- Der Mindestlohn als Herausforderung von Privatautonomie und Wettbewerb, in: Cordula Stumpf/ Friedemann Kainer/Christian Baldus (Hrsg.), Privatrecht, Wirtschaftsrecht, Verfassungsrecht. Privatinitiative und Gemeinwohlorizonte in der europäischen Integration, Festschrift für Peter-Christian Müller-Graff zum 70. Geburtstag, 2015, S. 338-346.
- Verhältnismäßigkeit von Steuern und Abgaben, in: Matthias Jestaedt/Oliver Lepsius (Hrsg.), Verhältnismäßigkeit, 2015, S. 157-183.
- Staatliches Steuerrecht, Internationales Steuerrecht und Verfassungsrecht, in: Steuer und Wirtschaft (StuW) 2015, S. 134-146.
- Federal Constitutional Court Declares Inheritance and Gift Tax Act Unconstitutional, in: German Law Journal Vol. 16 (2015) No. 5, S. 1235-1246.
- Nachhaltigkeit und parlamentarische Demokratie, in: Wolfgang Kahl (Hrsg.), Nachhaltigkeit durch Organisation und Verfahren, 2016, S. 137-158.
- Rechtliche Grundlagen und Grenzen der EU-Bankenabgabe, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 2, 66 S., 2016.

Die Autoren



Johannes Becker, Ref. iur., Studium der Rechtswissenschaft in Heidelberg, am Institut von 2012 bis 2015 als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Ekkehart Reimer, seit Oktober 2015 Referendariat am LG München II und wissenschaftlicher Mitarbeiter an der LMU München.



Lars Dittrich, Dr. iur., Richter am Verwaltungsgericht Stuttgart, am Institut von 2010 bis 2013 als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, in dieser Zeit Promotion.



Thomas Eisgruber, Dr. iur., Ministerialrat, Referatsleiter am Bayrischen Staatsministerium der Finanzen, von 2000 bis 2004 ans Institut abgeordnet zur Mitarbeit an der Forschungsgruppe „Bundessteuergesetzbuch“ unter Leitung von Paul Kirchhof.



Stephan Geserich, Dr. iur., als Beamter des höheren Dienstes der Finanzverwaltung Baden Württemberg von 1994 bis 1999 ans Institut abgeordnet, 1999 Promotion bei Paul Kirchhof, seit November 2008 Richter am Bundesfinanzhof.



Dagmar Gesmann-Nuissl, Prof. Dr. iur., am Institut von 1986 bis 1993 als studentische Mitarbeiterin und von 1994 bis 1999 als Doktorantin, jeweils am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, seit 2011 Professorin an der TU Chemnitz.



Trutz M. Harder, Ref. iur., Studium der Rechtswissenschaft an der Universität Heidelberg, am Institut seit April 2015 als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Hanno Kube.



Sebastian Heinrichs, RA, am Institut von 2010 bis 2014 als wissenschaftlicher Mitarbeiter (Lehrstuhl von Ekkehart Reimer), seit 2014 als Lehrbeauftragter, seit 2016 Rechtsanwalt bei Hengeler Mueller in Frankfurt am Main.



Friedrich Helmert, Dr. iur., von 1982 bis 1984 am Institut als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, 1984 Promotion in Münster, seit 1985 Rechtsanwalt, Steuerberater (seit 1986) und Wirtschaftsprüfer (seit 1990) in Münster, Partner bei Dr. Schumacher und Partner.



Carl-Heinz Heuer, Prof. Dr. iur., seit 1985 Rechtsanwalt in Frankfurt am Main (Partner bei Feddersen, Heuer und Partner), am Institut von 1984 bis 1985 als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, sowie seit 1987 als Lehrbeauftragter und seit 2003 als Honorarprofessor.



Bernd Heuermann, Prof. Dr. iur., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, am Institut seit 2009 als Lehrbeauftragter tätig, seit 2015 als Honorarprofessor.



Ulrich Hufeld, Prof. Dr. iur., am Institut von 1996 bis 2002 als wissenschaftlicher Assistent am Lehrstuhl von Reinhard Mußnug, 2002 Habilitation, seit 2009 Universitätsprofessor für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität Hamburg.



Paul Kirchhof, Prof. Dr. iur., Dres. h.c., Richter des Bundesverfassungsgericht von 1987 bis 1999, am Institut von 1970 bis 1975 als wissenschaftlicher Assistent am Lehrstuhl von Klaus Vogel (Habilitation 1974), seit 1981 als Direktor und Lehrstuhlinhaber. Von 2000 bis 2011 Leiter der dem Institut angegliederten Forschungsstelle „Bundessteuergesetzbuch“, seit 2013 Seniorprofessor *distinctus*.



Winfried Klein, Dr. iur., Studium der Rechtswissenschaft und Referendariat in Heidelberg, Mannheim und Stuttgart, am Institut als Doktorand von Reinhard Mußgnug, von 2006 bis 2016 Rechtsanwalt, seit 2016 Referatsleiter im Evangelischen Oberkirchenrat in Stuttgart.



Leonhard Kornwachs, Ref. iur., Studium der Rechtswissenschaft in Heidelberg und Montpellier, seit März 2014 am Institut als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Eckehart Reimer, seit 2016 Referendariat am LG Frankfurt.



Hanno Kube, Prof. Dr. iur., LL.M. (Cornell), am Institut (Lehrstuhl von Paul Kirchhof) von 1995 bis 2003 als wissenschaftlicher Mitarbeiter, 1998 Promotion, 2003 Habilitation, 2005 bis 2014 Lehrstühle an den Universitäten Eichstätt-Ingolstadt und Mainz, seit 2014 wiederum am Institut als Direktor und Lehrstuhlinhaber (Nachfolge Paul Kirchhof).



Moris Lehner, Prof. Dr. iur., nach Studium und Referendariat in Heidelberg 1981 Promotion am Institut bei Klaus Vogel, 1992 Habilitation bei Klaus Vogel in München, nach Professuren in Heidelberg, Leipzig und Berlin von 1998 an Lehrstuhlinhaber an der LMU München (Nachfolge Klaus Vogel) und Leiter der Forschungsstelle für Internationales Steuerrecht, seit 2015 emeritiert.



Michael Marquardt, Dr. iur., Studium der Rechtswissenschaft in Heidelberg, wissenschaftliche Mitarbeit und Promotion am Max-Planck-Institut für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht in Heidelberg, seit 1996 Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei Gleiss Lutz in Frankfurt am Main, am Institut tätig als Lehrbeauftragter.



Ruben Martini, Dr. iur., Richter am Landgericht, am Institut von 2009 bis 2013 als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Eckehart Reimer, Promotion 2015, 2013 Eintritt in die rheinland-Pfälzische Justiz, seit 2015 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Bundesfinanzhof.



Rudolf Mellinshoff, Prof. Dr. iur. h.c., Richter des Bundesverfassungsgericht von 2001 bis 2011, am Institut von 1984 bis 1987 als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, seit 2011 Präsident des Bundesfinanzhofes.



Peter Merz, Dr. iur., Richter am Finanzgericht Baden-Württemberg, 2009 Promotion am Institut, betreut von Reinhard Mußgnug.



Jan Merzrath, Dr. iur., am Institut als studentische Hilfskraft und wissenschaftlicher Mitarbeiter von 1996 bis 2002 am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, in dieser Zeit Promotion. Heute Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei Crowe Horwath Trinavis in Berlin.



Gerd Morgenthaler, Prof. Dr. iur., am Institut von 1988 bis 1991 als Doktorand sowie von 1991 bis 1999 als wissenschaftlicher Assistent und Habilitand, jeweils am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, seit 2001 Lehrstuhlinhaber an der Universität Siegen.



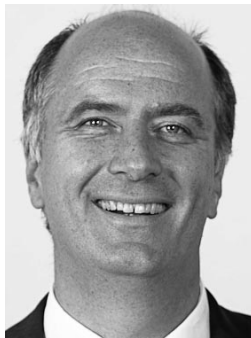
Jan Peter Müller, Dr. iur., Studium der Rechtswissenschaft in Heidelberg, am Institut von 2010 bis 2013 als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, in dieser Zeit Promotion, seit 2014 Rechtsanwalt bei GÖRG in Frankfurt am Main.



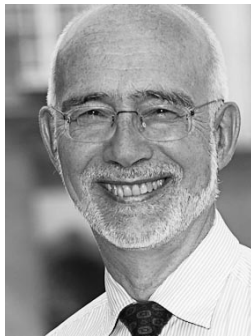
Reinhard Mußnug, Prof. Dr. iur., 1963 Promotion in Heidelberg, von 1963 bis 1969 wissenschaftlicher Assistent in Hamburg und Heidelberg, nach Lehrstühlen in Berlin und Mannheim seit 1978 Direktor und Lehrstuhlinhaber (Nachfolge von Klaus Vogel) am Institut, seit 2005 emeritiert.



Wilhelm Nolting-Hauff, Dr. iur., Studium der Rechtswissenschaft in Heidelberg von 1991 bis 1994, 1995 Promotion bei Reinhard Mußnug, heute Rechtsanwalt und Partner bei Orrick in Düsseldorf.



Ulrich Palm, Prof. Dr. iur., am Institut von 2000 bis 2003 als wissenschaftlicher Mitarbeiter sowie von 2005 bis 2011 als akademischer Rat auf Zeit am Lehrstuhl von Paul Kirchhof sowie von 2000 bis 2003 als Referent der Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch; Promotion 1999 und Habilitation 2011; seit 2012 Lehrstuhlinhaber an der Universität Hohenheim.



Thomas Puhl, Prof. Dr. iur., am Institut von 1986 bis 1995 als Assistent am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, 1995 Habilitation, seit 1999 Lehrstuhlinhaber an der Universität Mannheim, seit 2012 dort Prorektor für Studium und Lehre.



Ekkehart Reimer, Prof. Dr. iur., 2003 Promotion bei Klaus Vogel, 2005 Habilitation bei Morris Lehner, jeweils in München; seit 2006 am Institut als Direktor und Lehrstuhlinhaber (Nachfolge Reinhard Mußnug).



Hanns-Uwe Richter, Dr. iur., am Institut von 1985 bis 1991 als wissenschaftlicher Mitarbeiter und von 1991 bis 1994 als wissenschaftlicher Assistent, jeweils am Lehrstuhl von Reinhard Mußnug, in dieser Zeit erfolgt auch die Promotion, seit 1996 als Rechtsanwalt in Heidelberg tätig, Partner bei Schlatter Rechtsanwälte.



Iris Schomäcker, Ref. iur., Studium der Rechtswissenschaft in Heidelberg, seit Februar 2015 wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut, Lehrstuhl von Hanno Kube.



Christian Seiler, Prof. Dr. iur., am Institut von 1993 bis 2002, zunächst als studentische Hilfskraft, dann als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, in dieser Zeit Promotion und Habilitation, seit 2009 Lehrstuhlinhaber an der Universität Tübingen.



Robert Stendel, Ref. iur., Studium der Rechtswissenschaft in Jena und Heidelberg, seit Oktober 2015 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut, Lehrstuhl von Ekkehart Reimer, seit 2016 Referendariat am LG Heidelberg



Birgit Spießhofer, Dr. iur., M.C.J. (N.Y.U.), am Institut tätig von 1986 bis 1987 am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, in dieser Zeit Promotion, seit 1989 Rechtsanwältin, zur Zeit als Of Counsel bei Dentons in Berlin.



Christian von Stockhausen, Dr. iur., Richter am Verwaltungsgericht Hamburg, am Institut von 2003 bis 2006 als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, in dieser Zeit Promotion.



Benjamin Straßburger, Dr. iur., Studium der Rechtswissenschaft und Promotion in Mainz, am Institut seit 2014 als Habilitand und akademischer Rat auf Zeit am Lehrstuhl von Hanno Kube.



Matthias Valta, PD Dr. iur., am Institut seit 2007, zunächst als wissenschaftlicher Mitarbeiter, dann als akademischer Rat auf Zeit am Lehrstuhl von Ekkehart Reimer, 2012 Promotion, 2016 Habilitation, im WS 2016/2017 Lehrstuhlvertreter an der Universität Düsseldorf.



Max Vogel, Dr. iur., Studium der Rechtswissenschaft in Heidelberg, am Institut von 2011 bis 2013 als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Paul Kirchhof, in dieser Zeit Promotion, seit 2015 Rechtsanwalt bei Freshfields Bruckhaus Deringer in Hamburg.



Tanja Weimar, Richterin am Sozialgericht, Studium der Rechtswissenschaft in Heidelberg, am Institut von 2009 bis 2014 als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl von Ekkehart Reimer, seit 2014 Richterin am Sozialgericht Darmstadt.



Werner Widmann, Ministerialdirigent a.D., bis 2013 Leiter der Abteilung Steuern im Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, in dieser Eigenschaft am Institut von 2001 bis 2011 als Mitglied der Arbeitsgruppe „Bundessteuergesetzbuch“ von Paul Kirchhof sowie seit 2006 als Lehrbeauftragter.



Kamilla Zembala-Börner, Ref. iur., Studium der Rechtswissenschaft in Heidelberg, am Institut von 2012 bis 2015 als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl von Ekkehart Reimer, seit 2015 Referendariat am LG Frankfurt.