

HEIDELBERGER BEITRÄGE ZUM FINANZ- UND STEUERRECHT

Heidelberg Working Paper Series on Public Finance and Tax Law



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT


Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)

Geprägte Freiheit 2018/19

Impulse aus dem Institut für Finanz- und Steuerrecht



HFSt 10



Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt (10) 2019, 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 www.dnb.de abrufbar.

Herausgeber:

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

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

ISBN 978-3-96543-001-3

Lehmanns Media, Berlin 2019

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

www.lehmanns.de

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	3
Aus der Arbeit des Instituts	5
§ 1 Beherzte Freiheit	7
<i>Paul Kirchhof</i>	
§ 2 Die Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer und ihre Schweizer Kollegen – eine Spurensuche im Archiv.....	13
<i>Christina Coradi</i>	
§ 3 Electronic Government als Freiheitschance und Freiheitsgefahr.....	19
<i>Hanno Kube</i>	
§ 4 Rechtsprache als Kulturgut: Kennt das deutsche Recht ein Algorithmenverbot?	27
<i>Ekkehart Reimer</i>	
§ 5 Blockchain – eine Perspektive auch für juristische Expertensysteme?	33
<i>Lennart Neckenich</i>	
§ 6 Kontrolle der Bundesauftragsverwaltung durch Untersuchungsausschüsse des Bundestages.....	45
<i>Johannes Klamet</i>	
§ 7 Zum „wirtschaftlichen Zusammenhang“ als Kriterium des einkommensteuerlichen Veranlassungsprinzips*	51
<i>Benjamin Straßburger</i>	
§ 8 Fremdbestimmte Steuerwirkungen und Subjektsteuerprinzip – Juristische Grenzfälle des Zusammenhangs von steuerauslösender Handlung und Steuerbelastung.....	59
<i>Sebastian Heinrichs</i>	
§ 9 Kunst als Gegenstand des Steuerrechts	63
<i>Daniel Drescher</i>	

§ 10 Systematisierung des Rechts: Datenbank zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs auf dem Gebiet der direkten Steuern.....	73
<i>Tim-Niklas Zimmer</i>	
§ 11 Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts.....	77
<i>Daniel Reich</i>	
§ 12 Forschungsstelle Europäisches Finanz- und Steuerrecht – Forschungsprojekt „EU Sekundärrecht“	83
<i>Nicole Herrmann</i>	
§ 13 Joint-Audit-Projekt	89
<i>Anđela Milutinović</i>	
§ 14 Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättendefinition	95
<i>Christian Jung</i>	
§ 15 Die Entstehung des eingetragenen Vereins – Eine Grobskizze aus aktuellem Anlass.....	101
<i>Trutz M. Harder</i>	
Dokumentation	109
Personalien	111
Lehre 2018	123
Publikationen 2018.....	127
Chronologie des Jahres 2018.....	135
Das Institut in Bildern.....	149

Vorwort

Wissenschaft ist ein Weg, der prägt. Laufend verändern sich das Öffentliche Recht insgesamt und besonders das Finanz- und Steuerrecht. Damit verändert sich auch die Rechtswissenschaft. Stets wird sie mit neuen Fragen konfrontiert, begleitet und entwickelt neue Methoden und stellt sie zur Diskussion. Sie bedarf großer Freiheit, um die Prägung des Rechts richtig zu verstehen; die Rechtswissenschaft hat aber auch den Anspruch, ihrerseits das Recht zu prägen. Gerade für Heidelberg ist die Freiheit prägend und geprägt zugleich.

In der „Geprägten Freiheit“ klingt aber auch an, welche Gegenstände im Mittelpunkt der Forschung unseres Instituts stehen: Geld und Währung, Steuern und Schulden, Verfassungsfragen und Binnenmarktrecht. Mit diesem Band berichten die Angehörigen des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht aus ihrer Arbeit im Jahr 2018. Diese Berichte sind thematisch und stilistisch bewusst unterschiedlich gefasst. Im Mittelpunkt des ersten Teils stehen einzelne Rechtsfragen und Forschungsprojekte. Sie reichen von historischen Skizzen über verfassungsrechtliche Analysen und Erkenntnisse aus der steuerrechtlichen Dogmatik bis hinein in das Europäische und Internationale Steuerrecht. Der zweite Teil dokumentiert das Leben des Instituts – seine Forscherpersönlichkeiten, Publikationen und Vorträge des Jahres 2018, aber auch besondere Veranstaltungen.

Zugleich werfen die Beiträge dieses Bandes einen Blick auf kommende Herausforderungen. Einen bedeutenden Raum nimmt dabei die Digitalisierung ein. Sie prägt das Steuerrecht schon lange. Die anderen Teilrechtsordnungen ziehen nach. Das im Herbst 2017 begründete Heidelberger Promotionskolleg „Digitales Recht“ zeigt überdeutlich, wie anregend die Digitalisierung des Rechts selber für Rechtstheorie und Methodenlehre ist. Auch davon legen Beiträge dieses Bandes Zeugnis ab.

Sehr herzlich danken wir allen, die zum Gelingen dieses Bandes, vor allem aber zum Gelingen von Forschung und Lehre am Institut beigetragen haben. Besonders freuen wir uns über die Gründung der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. im April 2018. Sie hat sich nicht nur die Förderung des Instituts auf die Fahnen geschrieben, sondern in einer festlichen Eröffnungsveranstaltung am Vorabend des diesjährigen

Institutssymposions auch selber einen ersten wissenschaftlichen Akzent gesetzt. Künftig bietet sie ein Forum für den wissenschaftlichen Austausch im Umfeld der Arbeit des Instituts.

Heidelberg, im November 2018

Hanno Kube

Ekkehart Reimer

Aus der Arbeit des Instituts

§ 1 Beherzte Freiheit

Paul Kirchhof

Traditionell beansprucht der Mensch Freiheitsrechte, um sich gegen willkürliche Verhaftung und übermäßige Steuern, gegen Feudalstrukturen und Verachtung zu wehren. Das Freiheitsrecht weist die Obrigkeit in Distanz und unterbindet deren Willkür. Doch heute legt der Staat das Instrumentarium des Rechts oft aus der Hand und nutzt die Macht des Geldes, um mit dem „goldenen Zügel“ den Menschen zu verlocken und zu bedrohen, ihn so fast unmerklich als kooperationsbereiten Partner in ein staatlich definiertes Verhaltensprogramm einzubinden. Es wird kaum noch eine Firma gegründet, ein Forschungsprojekt begonnen, eine Kulturinitiative entfaltet, ohne dass der Bürger eine staatliche Mitfinanzierung erwartet, dafür aber bereit ist, sich ökologischen, strukturpolitischen, preisrechtlichen oder gleichheitsfördernden Auflagen und Bedingungen zu unterwerfen. Durch diese Lenkungstechnik gelingen durchaus rechtspolitische Fortschritte. Der freie Bürger wird aber in seiner Suche nach einem Geldvorteil veranlasst, sich nicht nur mit der staatlichen Finanzierung, sondern auch mit der Bequemlichkeit staatlichen Entscheidens zu arrangieren.

Der Verfassungsstaat misst seine Wirkungen an der Betroffenheit des einzelnen Grundrechtsträgers. Die Lenkungssysteme der Geldwirtschaft und die gesamtwirtschaftlichen Steuerungsmechanismen verlieren den Blick für das Individuum und sehen nur noch Strömungen, Schwärme und Kollektive. In dieser neuen Umwelt, die viel Freiheit schafft, aber auch Freiheit bedrängt, muss der Mensch erneut lernen, seine Begabung zur Freiheit zu entfalten. Er ist von Geburt an frei, wächst aber zur Freiheit, Selbstverantwortung, Mündigkeit und Wahlfähigkeit heran, weil ihn die Eltern in Sprache und Gemeinschaftsleben einführen, die Schule ihm eine Grundbildung vermittelt, die Berufsqualifikation und Kulturteilhabe besondere Freiheitsfertigkeiten erschließen. Die allgemeine Bereitschaft, den Menschen in Friedlichkeit und strukturell auch im Vertrauen zu begegnen, ist eine Bedingung der Freiheit.

Freiheit ist das Recht, sein Leben eigenverantwortlich zu gestalten. Die Bürger müssen auch untereinander ihren Freiraum für individuelle Eigen-

ständigkeit verteidigen. Werbung veranlasst den Menschen, etwas zu kaufen, was er nicht braucht. Parteistrategen wollen ihm eine bestimmte politische Auffassung unmerklich vermitteln. Die „sozialen“ Medien führen ihn in Echokammern, in denen verstärkt das widerhallt, was er schon immer empfunden, gewusst und gedacht hat. Die Anonymität dieser Medien erlaubt dem Menschen, andere – seinen Lehrer, seinen Richter, seinen Konkurrenten – grundlos eines Unrechts zu bezichtigen, ohne diese Untat verantworten zu müssen. Meinungsfreiheit ist das Recht, mit seinem Namen und seinem Gesicht für eine Meinung zu stehen. Dieses Ideal der modernen Freiheit wird zu einem Instrument von Hass und Hämie in Unverantwortlichkeit.

Der Staat bedrängt den Freien mit immer neuen Verwaltungspflichten, die den beherzten Mut zu neuen Initiativen schwächen oder ersticken. Er muss bei der Steuererklärung Fragen beantworten, die er nicht versteht, Daten benennen, die er nur mit Mühen ermitteln kann. Er hat Rechnungen und Belege aufzubewahren, wirtschaftliches Verhalten zu erklären und zu rechtfertigen, sodass ihm Zeit und Gelassenheit zur Freiheit verlorengehen. Gesetze gegen die Geldwäsche, gegen missbräuchliche Steuergestaltungen und für einen umfassenden Datenschutz kehren in ihren Übertreibungen das Prinzip des Freiheitsvertrauens in den ehrbaren Kaufmann und anständigen Bürger in ihr Gegenteil und begegnen dem Bürger mit einem grundsätzlichen Misstrauen, das dieser zu entkräften hat.

International tätige Unternehmen diktieren mit ihren allgemeinen Geschäftsbedingungen und ihren Algorithmen die Bedingungen des Weltmarktes, nehmen dem Vertragspartner damit die Gleichheit der Vertragsfreiheit. Die digitale Welt gewinnt bei ihren Nutzern persönlichkeitsbezogene Daten ohne Wissen der Betroffenen, schafft in diesem Wissen Abhängigkeiten und kommerziell nutzbare Wirtschaftsgüter. Der Finanzmarkt verändert den Rahmen von Geld und Kredit, so dass der Aktionär auf steigende Gewinne hoffen darf, der Sparer aber seinen vertrauten Zinsanspruch verliert.

Freiheit heißt, sich von anderen unterscheiden zu dürfen. Der eine arbeitet Tag und Nacht, der andere philosophiert Tag und Nacht. Das Leben beider verläuft dann grundverschieden. Diese Verschiedenheiten sind freiheitlich gerechtfertigt, fordern grundsätzlich keine Umverteilung. Doch der Zugang zur Freiheit muss durch Bildungs- und Entfaltungschancen, Arbeits- und Gründungshilfen möglichst für jedermann gleich erschlossen werden.

Die Alltagsfreiheit ist das Recht zur Beliebigkeit. Wer heute ein Glas Wein trinkt und morgen ein Glas Bier, ist niemandem Rechenschaft schuldig. Doch die großen Zukunftsfreiheiten gewinnt nur derjenige, der die Kraft zur langfristigen Bindung entwickelt. Wer einen Beruf wählt, muss sich dafür in Studium und Ausbildung qualifizieren. Wer eine Familie gründet, ist seinem Kind ein Leben lang unkündbar und unscheidbar verbunden. Wer ein Unternehmen eröffnet, übernimmt Verantwortlichkeit für seine Arbeitnehmer, sein Produkt, seine Vorlieferanten, den Standort, die Umgebung seines Betriebes. Freiheit ist verantwortliche Selbstbindung.

Am Beginn der Neuzeit fordert Freiheit vor allem den Mut, seinen Verstand zu gebrauchen. Mit Vernunft werde die Natur beherrscht, ein Konflikt nicht mehr durch Faust und Fehde, sondern allein in der Rationalität der sprachlichen Auseinandersetzung gelöst, Frieden gesichert, Herrschaft gemäßigt, Wissenschaft entfaltet. Freiheit schützt das Handeln nach Vernunft, gewährt aber auch das Recht, unvernünftig sein zu dürfen. Der Mensch folgt nicht nur Vernunft und Logik. Er will auch lachen und lieben, tanzen und musizieren, staunen und sich verzaubern lassen. Er will sich aufregen und empören, begeistert und enttäuscht sein, vertrauen und hoffen. Er will auch einmal leichten Sinnes sein und damit einen Platz im Recht finden. Deswegen verstehen wir, dass die Mutter dem verlorenen Sohn das zehnte Mal verzeiht, der Extremsportler erneut zu einem riskanten Flug ansetzt, die Zuschauer den Fußballstar bejubeln. Dieses ist nicht vernünftig, aber menschlich. Freiheit fordert ein Handeln mit Verstand und Herz.

Der Mensch steigert seine Kraft zur Freiheit, wenn er Gelassenheit gewinnt und bewahrt. Der Gelassene tritt bedacht in eine Welt, in der er auch einmal von sich selbst und den Dingen lassen, ohne die Frage nach dem Warum denken und handeln kann. In dieser Offenheit auch für Gefühle und Sinne widmet er sich der Geselligkeit und dem Spiel, der Kunst und der Religion. Der Gelassene weiß, dass er vertrauen muss, will er sich nicht selbst um den Schlaf bringen.

Der Kerninhalt der Freiheit, das Handeln nach Vernunft, droht gegenwärtig zu einem Denken in Teilrationalitäten verengt zu werden. Die Naturwissenschaften suchen die Beweisbarkeit durch Erfahrung und Experiment, fragen nach dem menschlichen Können, vernachlässigen aber die Frage nach dem menschlichen Dürfen. Die Wirtschaft folgt einem Wett-

bewerb, der in einem fairen Verfahren die Wettbewerber in Sieger und Besiegte trennt, Unbeteiligte vom Wettbewerbserfolg ausschließt. Diese Härte ist nur neben Ausgleichs- und Solidaritätsstrukturen erträglich. Die Geldwirtschaft baut auf ein Einlösungsversprechen, das allein in einem Vertrauen auf das Finanzsystem wurzelt, ohne garantieren zu können, dass die Wirtschaftssubjekte dieses Vertrauen durch Disziplin rechtfertigen. Die Bürger erwarten vom Staat ständig höhere Leistungen und weniger Steuern, überfordern ihn damit und drängen ihn so in eine überhöhte Staatsverschuldung, die der nachfolgenden Generation ein Stück ihrer Freiheit raubt. Diese Teilrationalitäten werden zur Unvernunft, wenn nicht eine lebensübergreifende Vernunft und eine freiheitsbestimmende Humanität die Teilsysteme zusammenführt.

Die moderne IT-Technik erweitert Freiheit, erleichtert das Leben, erschließt Denk- und Entscheidungsformen, die bisher unmöglich erschienen. Doch wenn die Algorithmen Menschen, Gegenstände, Verhaltensweisen und Eigenschaften vergleichen und zählen, erfassen sie nur einen Teil des menschlichen Lebens. Freude und Begeisterung, Liebe und Trauer, Hoffnung und Enttäuschung ereignen sich im Innenleben des Menschen, verschließen sich der Verallgemeinerung in einem für jedermann geltenden Maß. Wer die Welt allein in den Kategorien des Zählbaren beobachtet, braucht Menschen, die beherzt aus der Anonymität des Systems in Dialog und Verantwortlichkeit drängen. Der Staat begegnet den Menschen grundsätzlich in Sprache, persönlicher Verantwortlichkeit und Rechenschaft.

Der europäoffene Verfassungsstaat hat einen Teil seiner Aufgaben und Kompetenzen an die Europäische Union übertragen. Damit geht ein Stück der Freiheitsgarantie auf diesen Staatenverbund über, in dem die Mitgliedstaaten ihre Hoheitsrechte gemeinsam ausüben. Grundlage dieses Verbundes ist das Recht. Suchen Machthaber sich vom Recht zu lösen und Solidarität durch Umverteilung von Finanzmitteln zu schaffen, werden sie scheitern. Die Erwartung, die EU können die Mitgliedstaaten durch Zuwendung anstrengungsloser Einnahmen binden, muss als Irrtum entlarvt werden. In diesem System glaubt der Empfänger von Einnahmen, zu wenig zu erhalten. Der Zahler meint, zu viel leisten zu müssen. Dieses entsolidarisiert. Das Ergebnis ist die Flucht in den Kredit des billigen Geldes, das der Zentralbank das Instrument der Inflationsbekämpfung durch höhere Zinsen nimmt.

Die Forderung nach „beherzter Freiheit“ nimmt den klassischen Ruf zur Freiheit durch Vernunft und Logik auf, spricht den Menschen aber auch in seinen Sinnen und Empfindungen an. Der Freie braucht Mut und Humanität, Vernünftigkeit und Gemüt, Verstandeskraft und Empfindsamkeit. Er soll nicht nur zählen, sondern auch erzählen, nicht nur messen, sondern auch ermessen.

§ 2 Die Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer und ihre Schweizer Kollegen – eine Spurensuche im Archiv

Christina Coradi

Im Oktober 1922 wurde die Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (VDStRL) gegründet. Aus dem § 1 der damaligen Satzung geht ihr Ziel hervor. Wissenschaftliche Gesetzgebungsfragen aus dem Gebiete des öffentlichen Rechts werden durch Aussprachen in den Versammlungen geklärt. Zudem will die Vereinigung auf die gebührende Berücksichtigung des öffentlichen Rechts im Universitätsunterricht und bei staatlichen und akademischen Prüfungen hinwirken. Zuletzt sollten in wichtigen Fällen zu Fragen des öffentlichen Rechts Eingaben an die Regierung oder Volksvertretungen gemacht werden.

Eintreten in die Gesellschaft durfte nur, wer dazu aufgefordert wurde und wer an einer deutschen Universität als Lehrer für Staats- oder Verwaltungsrechts tätig war oder gewesen ist. Als deutsche Universität im Sinne der Satzung galten die Universitäten des Deutschen Reiches, Österreichs und die deutsche Universität in Prag. In den ersten Jahren hatte die Vereinigung knapp 100 Mitglieder. Diese tagten bis 1931 insgesamt acht Mal. Für den Oktober 1933 war eine Tagung in Marburg geplant. Im April 1933 verschickte der damalige Vorstand Otto Koellreutter eine Anzeige, in der er darauf aufmerksam machte, dass die diesjährige Tagung auf Beschluss des Vorstandes auf einen späteren Zeitpunkt verschoben worden sei. Fünf Jahre später wurde die Vereinigung aufgelöst und erst 1949 auf Betreiben einiger Staatsrechtler, unter anderen Walter Jellinek und Erich Kaufmann, wieder neu gegründet. Seither finden bis heute jährlich im Oktober Tagungen an wechselnden juristischen Fakultäten Deutschlands, Österreichs und der Schweiz statt. Auf diesen Versammlungen stellen jeweils vier Referenten ihre Thesen vor, wobei immer zwei zum gleichen Thema einen Vortrag halten. Jedes Jahr steht die Tagung unter einem anderen Motto, es handelt sich dabei meist um Grundlagen- oder Querschnittsfragen des Staats- und Verwaltungsrechts.

Die Mitgliederversammlungen verhandeln jeweils auch organisatorische Angelegenheiten. Besonders oft waren die Voraussetzungen der Aufnahme in die Vereinigung nach § 2 der Satzung Gegenstand von Beratungen. Eingaben an Regierungen oder Parlament standen viel seltener zur Debatte.

Im Jahre 1962 behandelte die Tagung in Münster die Aktenaufbewahrung. Professor Hans Schneider erklärte sich dazu bereit, sämtliche Unterlagen der Vereinigung an der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg aufbewahren zu lassen. Seither befindet sich das Archiv der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in den Räumlichkeiten dieser Universität. Von Hans Schneider ist das Amt des Archivars auf dessen Schüler Reinhard Mußnug, 2005 dann auf Ekkehart Reimer übergegangen.

Im Jahre 2022 jährt sich das Bestehen der Vereinigung zum hundertsten Mal. Dieses bevorstehende Ereignis nimmt die Vereinigung zum Anlass, die Unterlagen des Archives erstmals systematisch zu erfassen und ein Findmittel zu erstellen. Mitte April dieses Jahres begannen eine Hilfsassistentin von Professor Reimer, Amira El-Ayoubi, und ich damit, die rund 200 Ordner zu sichten und deren Inhalt in Listen zu erfassen. Nach meiner Rückkehr nach Zürich arbeitete Frau El-Ayoubi (unterstützt von weiteren Hilfsassistenten des Instituts für Finanz- und Steuerrecht) selbständig weiter.

Seit Anfang November weile ich wieder am Lehrstuhl, damit wir möglichst bis Ende des Jahres das Findmittel fertig stellen können. Das gesamte Archiv besteht aus Schriftstücken aus den Jahren 1951 bis heute. Das Erfassen des Inhaltes der Unterlagen erweist sich als sehr zeitintensiv. Die Ordner weisen keine durchgehend einheitliche Systematik auf. Jeder Vorstand legte die Dokumente nach seinem Gutdünken ab.

Aus der Weimarer Zeit der Vereinigung sind fast keine Unterlagen vorhanden. In der Hoffnung, mehr über diese wichtige Gründungszeit herauszufinden, reiste ich für einige Tage nach Koblenz. Im dortigen Bundesarchiv werden die Nachlässe einiger Mitglieder der Vereinigung aus den frühen Jahren aufbewahrt. Bei meinen Recherchen in diesen Doku-

menten fand ich bemerkenswerte Schriftstücke. Zu nennen ist hier insbesondere das Einladungsschreiben¹ für die erste ordentliche Mitgliederversammlung im April 1924 nach Jena. Noch bedeutsamer ist das Schreiben² aus dem Jahre 1922 von Heinrich Triepel an seine «Sehr geehrten Herren Kollegen», in welchem er seinen Professorenkollegen den Vorschlag unterbreitet, eine Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer zu begründen. Zu diesem Zweck lädt er sie für eine Zusammenkunft im Oktober desselben Jahres nach Berlin ein.

In den ersten Jahren nahmen weitgehend nur Professoren aus Deutschland und Österreich teil. Erst nach der Neubegründung wurden auch vermehrt Gäste aus der Schweiz eingeladen. In diesem Zusammenhang bin ich bei meiner Arbeit auf einen - aus schweizerischer Sicht - besonders bemerkenswerten Fund gestoßen: die Diskussionen um die Aufnahme der Schweizer in die Vereinigung. Einem Briefwechsel aus dem Jahre 1956 ist zu entnehmen, dass der Vorstand der Meinung war, dass die Schweizer Kollegen als ordentliches Mitglied in die Vereinigung aufgenommen werden sollten, denn nach der Satzung bestehe die Möglichkeit dazu.³

An der Tagung 1958 in Wien 1958 wurden mit Freude die Herren Hans Huber (Universität Bern) und Max Imboden (Universität Basel) als neue ordentliche Mitglieder aus der Schweiz begrüßt.⁴ Bereits ein Jahr später wurde Max Imboden als Berichterstatter an die Tagung eingeladen. Er referierte über den «Plan als verwaltungsrechtliches Institut». Auf derselben Tagung wurde er als erster Schweizer zusammen mit Ulrich Scheuner und Christian-Friedrich Menger für die Jahre 1960/1961 in den Vorstand der Vereinigung gewählt. Dieser Vorgang war höchst ungewöhnlich. Denn normalerweise sah die Vereinigung davon ab, einen Redner unmittelbar im Anschluss an sein Referat in den Vorstand zu wählen.⁵

¹ BArch, N 1242/60, fol. 1 (Walter Jellinek).

² BArch, N 1242/60, fol. 1 (Walter Jellinek).

³ Archiv VDStRL, Ordner 5 (Vorstand 1956/1957), Brief von Adolf Schüle an seine Vorstandskollegen Karl Hettlage und Hans Spanner vom 16.2.1956.

⁴ Archiv VDStRL, Ordner 1 (Niederschriften der Mitgliederversammlungen 1951-1978), Tagungsprotokoll 1958; sowie Ordner 9 (Rundschreiben 1954-1961), Rundschreiben vom 25.7.1958.

⁵ Archiv VDStRL, Ordner 6 (Vorstand 1958/1959), Brief von Otto Bachof an Hans Peters vom 20.7.1959.

Für 1965 war die erste Tagung der Vereinigung in der Schweiz, in Basel, geplant. Als einer der vier Referenten war Ernst Forsthoff vorgesehen. Im Vorfeld der Tagung gab es in den Basler Zeitungen kritische Stimmen über ihn – ihm wurde mit Blick auf die Dreißigerjahre Antisemitismus vorgeworfen. Diese Berichterstattung stellte die Organisatoren in Basel vor ein ernsthaftes Problem. Sie sahen sich daher veranlasst, dem Vorsitzenden, Werner Weber, einen Brief⁶ zukommen zu lassen und warfen darin die Frage auf, ob man den Besuch in Basel aufschieben oder allenfalls die Referentenliste ändern solle. Im Archiv der Vereinigung gibt es aus dem Jahre 1965 beinahe keine Unterlagen. Aus diesem Grund ist es nicht möglich, die weiteren Diskussionen von damals nachzuvollziehen. Klar ist nur, dass die Tagung schließlich in Würzburg veranstaltet wurde und Ernst Forsthoff nicht unter den Referenten war. Die Affäre um Ernst Forsthoff bewegte die Vereinigung jedoch auch noch in den folgenden Jahren.

Anlässlich des 20. Jahrestages der Neugründung der Vereinigung äußerte Hans Schneider den Wunsch, die Jahrestagung nach Heidelberg zu legen. Der damalige Vorsitzende Ernst Friesenhahn bat um Verständnis, dass man dem Ersuchen nicht folgen möchte. Nach der «Baseler Panne» von 1965 scheine es ihm dringend geboten, die Beziehungen zu den Schweizer Kollegen zu normalisieren. Hätten sie doch den Wunsch geäußert, dass die Vereinigung nun einmal in der Schweiz tage.⁷ Zudem sei ja nun glücklicherweise der Vorgang Forsthoff abgeschlossen.⁸ Im folgenden Jahr war die Schweiz mit Bern erstmals Gastgeberin der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer.

Nach der Berner VDStRL-Tagung 1969 fanden weitere Zusammenkünfte in der Schweiz statt, so 1977 in Basel, 1985 in Freiburg i.Ue., 1990 in Zürich und 2002 in St. Gallen. Die Tagung von 1969 in Bern nahm der VDStRL-Vorstand, der wegen des Tagungsorts Hans Huber kooptiert hatte, zum Anlass, alle Schweizer Staats- und Verwaltungsrechtslehrer an die Ver-

⁶ Archiv für Zeitgeschichte der ETH Zürich, Nachlass Max Imboden, Eintrag vom 10. Mai 1965, Tagebuch Nr. 9, 32 ff.

⁷ Archiv VDStRL, Ordner 24 (Tagungen 1968-1970), Brief von Ernst Friesenhahn an Hans Schneider vom 10.1.1968.

⁸ S. FN 7, Brief von Otto Bachof an Hans Schneider vom 8.1.1968.

sammlung einzuladen. Die Vereinigung wollte sich den Schweizern bekannt machen und sie fasste unter den Schweizer Dozenten tatsächlich immer mehr Fuß.

Zu Beginn des 21. Jahrhunderts ist eine Mehrheit der schweizerischen Lehrstuhlinhaber und Privatdozenten Mitglied der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer. Der Vorstand hatte schon nach dem Beitritt von Hans Huber und Max Imboden begonnen, die schweizerischen Kollegen als Referenten anzufragen. Bei den österreichischen Kollegen bestand dieser Brauch schon von Anfang an. Daraus entstand ein intensiver Dialog über das öffentliche Recht der deutschsprachigen Länder. Peter Häberle schloss in seinem Bericht über Beiträge von Schweizer Staatsrechtslehrern auf den deutschen Staatsrechtslehrertagungen, dass viele Schweizer in alle Aktivitäten der Vereinigung integriert seien, «vom Referat über den Landesbericht bis zum Diskussionsleiter als Vorstandsmitglied und Diskutanten»⁹

⁹ Peter Häberle, Beiträge von Schweizer Staatsrechtslehrern auf den deutschen Staatsrechtslehrertagungen, in: Festschrift für Paul Richli zum 65. Geburtstag, Zürich 2011, 109 ff., 114.

§ 3 Electronic Government als Freiheitschance und Freiheitsgefahr

Hanno Kube

I. Von Lochkartenanlagen zu Onlineportalen

Elektronische Informations- und Kommunikationstechnik wird in der staatlichen Verwaltung seit Jahrzehnten genutzt. Während in den 1950er Jahren noch Lochkartenanlagen und Rechenmaschinen eingesetzt worden waren, um die Massenverwaltung – vor allem im Bereich des Lohnsteuerverfahrens – zu entlasten und zu beschleunigen, entwickelte sich in den 1960er und 1970er Jahren die elektronische Datenverarbeitung mittels Großrechnern und später auch dezentralen Arbeitsplatz-Terminals. Mit der zunehmenden Leistungsfähigkeit der EDV und den sich daraus ergebenden Möglichkeiten der Informationsverarbeitung und Datenintegration weiteten sich die Einsatzfelder der Technik in der staatlichen Verwaltung stetig aus. Zugleich gewann allerdings, in Anbetracht dieser Ausweitung, seit Anfang der 1980er Jahre das Anliegen des Datenschutzes vermehrte Aufmerksamkeit, gestützt auf das vom Bundesverfassungsgericht im Volkszählungsurteil entfaltete Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Das Ende der 1980er Jahre erscheint im Rückblick als eine Zeit nüchterner Reflexion. Die staatliche Nutzung der elektronischen Informations- und Kommunikationstechnik hatte Effizienzgewinne mit sich gebracht, war aber dennoch weit hinter den Erwartungen zurückgeblieben, die schon in den 1960er Jahren von Vertretern der Rechtsinformatik und -kybernetik formuliert worden waren. Das sich herausbildende Datenschutzrecht wirkte zudem bremsend.

Neue Dynamik erhielt der staatliche Einsatz der elektronischen Informations- und Kommunikationstechnik sodann mit der Einführung des Internet seit Anfang der 1990er Jahre. Das Internet weckte die Hoffnung auf umfassende Integration, Transparenz und Effizienz in der staatlichen Verwaltung; dies gerade auch deshalb, weil das Internet die elektronische Informations- und Kommunikationstechnik stärker als vormals auch in den Außenbeziehungen zum Bürger nutzbar machen konnte. Die Konzentration auf das Staat-Bürger-Verhältnis prägt dementsprechend das Leitbild

des Electronic Government, das Leitbild des Regierens und Verwaltens mithilfe der neuartigen, gerade auch internetbasierten Informations- und Kommunikationstechnik, das in dieser Zeit entstand. In der Tat erleichterte das Internet die verwaltungsinternen Abläufe und veränderte die Verwaltungsbeziehungen zum Bürger in erheblicher Weise. Dies spiegelt sich im Verwaltungsverfahrenrecht, dessen Regelungen zur Übermittlung von Dokumenten, zur Schriftform, zum Erlass von Verwaltungsakten und zu ihrer Begründung und Bekanntgabe an die technische Entwicklung angepasst wurden. In jüngerer Zeit sind eigenständige Gesetze zur weiteren Ausdehnung der elektronischen Verwaltungskommunikation hinzugetreten, namentlich die E-Government-Gesetze des Bundes und der Länder. Auf Grundlage von Art. 91c GG hat der Bund zudem das Onlinezugangsgesetz geschaffen, das Bund, Länder und Kommunen verpflichtet, ihre Verwaltungsleistungen über Onlineportale zur Verfügung zu stellen und diese Portale verbandsübergreifend zu vernetzen.

Während die Erleichterung der Kommunikation und des Zugangs des Bürgers zur Verwaltung – sei es zur Information, sei es zur Erledigung von Behördengängen auf virtuellem Wege – keine substantiellen rechtlichen Probleme aufwirft, solange eine angemessene Verwaltungskommunikation und -zugänglichkeit für die elektronisch weniger Versierten gewährleistet bleiben, wirft eine andere neuartige Entwicklung sehr viel weiterreichende Fragen auf: Die sich abzeichnende Automatisierung des Verwaltungsvollzugs selbst.

II. Die Automatisierung des Verwaltungsvollzugs

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens von 2016 hat der Bundesgesetzgeber, veranlasst vor allem durch Entwicklungsbedarf im Bereich der Steuerverwaltung, Regelungen in das Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes, das Sozialgesetzbuch X und die Abgabenordnung eingeführt, die es ausdrücklich gestatten, Verwaltungsakte vollautomatisiert zu erlassen. Für den Steuerrechtsvollzug heißt dies, dass ein Einkommensteuerbescheid nunmehr auf Grundlage der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung und nach Prüfung durch ein elektronisches Risikomanagementsystem (§ 88 Abs. 5 AO) vollautomatisch erlassen werden kann (§ 155 Abs. 4 AO), ohne dass ein Verwaltungsbeamter

mit dem Vorgang befasst gewesen wäre und ohne dass er den Fall – jedenfalls nach derzeitiger Praxis – hätte an sich ziehen dürfen, solange das Risikomanagementsystem ihn nicht „aussteuert“. Der allgemein zugrundeliegende neue § 35a BVwVfG stellt den vollautomatischen Erlass von Verwaltungsakten unter Gesetzesvorbehalt und schließt ihn in Fällen aus, in denen Beurteilungs- und Ermessensräume bestehen, um dem Untersuchungsgrundsatz Rechnung zu tragen. Nach seiner ratio sollte der Ausschluss auf den Vollzug von Vorschriften erstreckt werden, die unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten.

Das Beispiel des Besteuerungsverfahrens, das in der Regel auf eine gebundene, insofern also nicht dem Verwaltungsbeamten vorbehaltene Entscheidung zuläuft, zeigt allerdings, dass die eigentlichen Herausforderungen der Vollzugsautomatisierung auf einer grundsätzlicheren Ebene liegen. Wenn die Steuererklärung des Bürgers durch ein elektronisches Risikomanagementsystem beurteilt wird, das nicht nur den aggressiven Steuergestalter, sondern jeden innovativ denkenden und wirtschaftenden, nichtkonformen Bürger unter Verdacht stellt, und wenn sodann auf Grundlage eines das Steuergesetz widerspiegelnden Algorithmus ein eingreifender Bescheid erlassen wird, stellt sich die Frage, ob dies dem Untersuchungsgrundsatz genügt, eine gesetzmäßige Besteuerung sichert und angemessenen Rechtsschutz eröffnet oder aber neue Formen der Diskriminierung heraufbeschwört, den Algorithmus zu einem Nebengesetz werden lässt und die Einzelfallentscheidung gegenüber einer Nachprüfung immunisiert. Die hier aufscheinende Problemdimension verlangt einen weitergreifenden Blick auf Stand und Perspektiven der Verwaltungsautomatisierung.

III. Chancen und Risiken der Verwaltungsautomatisierung

Dass sich die Automatisierung des Gesetzesvollzugs weiter ausdehnen wird, liegt aufgrund einer ganzen Reihe von Faktoren nahe. Zu diesen Faktoren gehören die zunehmend medienbruchfreie Vernetzung von Staat und Bürger, der Ausbau des Internets der Dinge (cyber-physical systems, Smart Government), die Weiterentwicklung von Big Data-Anwendungen und maschinellem Lernen und nicht zuletzt die Hoffnung auf mehr Verwaltungseffizienz, vor allem Mittelleinsparungen.

Mögliche weitere Anwendungsfelder eines noch stärker automatisierten Verwaltungsvollzugs sind – über die Steuer- und Sozialverwaltung hinaus – die Steuerung der Verkehrs- und Energienetze, die Wirtschaftsaufsicht, der Vollzug umweltrechtlicher Vorschriften, die kommunale Bürgerverwaltung und die Gefahrenabwehr durch algorithmenbasierte Straftatenprognose (Preventive Policing). Anwendungen sind auch im Binnenbereich des Staates vorstellbar, so etwa im Bereich der datenintensiven Kommunalaufsicht.

Die weitere Automatisierung kann in erheblicher Weise der Effizienz, Objektivität und Gleichheitsgerechtigkeit des Gesetzesvollzugs dienen. Zugleich ist aber zu gewärtigen, dass sich der Algorithmus auf Standardisierung und Erfahrung, nicht auf Vorausdenken stützt. Es droht eine maschinenhaft-lückenlose Anwendung des Gesetzes ohne Gespür für den Einzelfall, ohne Toleranz und menschliches Maß. Dies kann Freiheitsräume einschnüren und sich abträglich auf die Akzeptanz des Rechts auswirken.

Darüber hinaus strahlt die Vollzugsautomatisierung auch auf das Recht selbst aus. Einerseits kann das Erfordernis der Übersetzung des Gesetzes in einen Algorithmus die Gesetzesinhalte neu vergegenwärtigen und auf die Klarheit, Einfachheit und Konsistenz des Rechts hinwirken. Andererseits können die Funktionsbedingungen der Computertechnik, die Interpretationsmacht des Programmierers und die effektiv regelbildende Kraft des Algorithmus eine neue Form der Normativität in der Sphäre des Gesetzesvollzugs begründen, die die Legislativ- und die Exekutivfunktion verschwimmen lässt und der Judikative ihren sicheren Prüfungsmaßstab nimmt.

Hinsichtlich des Verhältnisses zur Privatwirtschaft ist einerseits festzustellen, dass sich der Staat bei der Vollzugsautomatisierung bemerkenswerte Innovationen privater Unternehmen sinnvoll zunutze macht. Andererseits drohen aber auch neuartige Abhängigkeiten und Kontrollverluste. Rücken IT-Unternehmen nahe an den Staat heran und prägen sie den Vollzug mit, wirft dies mithin Fragen nach Zurechnung und Verantwortung auf.

IV. Verfassungsrechtliche Maßstäbe digitalisierter Staatsgewalt

Dieser durchweg ambivalente Befund lenkt den Blick auf die verfassungsrechtlichen Maßstäbe der Digitalisierung der Staatsgewalt und auf die Mittel, die zur Verfügung stehen, um die Chancen der Verwaltungsautomatisierung nutzbar machen zu können, ohne zugleich den drohenden Gefahren Raum zu geben.

Bei einer Prüfung anhand der Maßstäbe der Demokratie und der Rechtsstaatlichkeit offenbart sich, dass die politische und die private Freiheit des Bürgers unter den Bedingungen einer digitalisierten, insbesondere automatisierten Staatsgewalt gewahrt werden können und dass die Digitalisierung diesen Freiheiten im Ergebnis dienen wird, wenn das allgemeine Parlamentsgesetz als Auftrag und Maßstab der Verwaltung bewusst bleibt und gepflegt wird.

Das allgemeine Parlamentsgesetz ist tragendes Fundament der sachlich-inhaltlichen demokratischen Legitimation der Exekutive. Ist der Gesetzesinhalt klar und deutlich, kann er auch eine Automatisierung der Verwaltung wirksam anleiten. Nur das in menschliche Sprache gefasste, klare und deutliche Gesetz ist zugleich für den Bürger verständlich und in seinen Wirkungen vorhersehbar. In der Sache hält das abstrakt-generelle, typisierende Gesetz zudem Freiheitsräume normativ offen, auch zukunfts offen, und sichert rechtliche Gleichheit. Der Gedanke einer durch die Technik ermöglichten „Granularisierung“ des Rechts ist deshalb ein Missverständnis, soweit mit dem Recht die Rechtsnorm gemeint ist.

Das Gesetz zu vollziehen, ist sodann Aufgabe der Verwaltung. Die Automatisierung ist dabei eine Vollzugsoption. Wird sie gewählt, kann die Verwaltung die Gesetzesbindung in erster Linie dadurch sichern, dass sie Controllingstrukturen entwickelt, die die Programmierung und Implementierung des Vollzugsalgorithmus begleiten. Hinzu tritt eine korrespondierende Vollzugsüberwachung. Räumt das Gesetz selbst dem maschinell gefundenen Ergebnis Vorrang vor dem materiell richtigen Ergebnis ein (vgl. § 39b Abs. 6 Satz 2 EStG), wird der Gedanke des Gesetzesvorrangs freilich verfehlt. Dass der Verwaltungsbeamte die Übereinstimmung des automatisierten Vollzugs mit dem Gesetz in jedem Einzelfall nachprüfen kann, ist eine rechtsstaatliche Selbstverständlichkeit, die derzeitige Praxis des Einsatzes des steuerverfahrensrechtlichen Risikomanagementsystems deshalb

kaum akzeptabel. Die Wirtschaftlichkeit des Vollzugs darf nur im Rahmen der Gesetzmäßigkeit, nicht aber gegen die Gesetzmäßigkeit verwirklicht werden.

Auch unter den Bedingungen der Automatisierung bleibt das materielle Gesetz zugleich Fundament der Entscheidungsbegründung. Je dunkler sich das Verwaltungsverfahren darstellt, desto stärker muss sich die Entscheidung aus dem Gesetz ableiten lassen. Der Vorschlag, Rechtsstaatlichkeit durch Algorithmentransparenz befördern zu wollen, führt demgegenüber nicht weiter; zum einen wegen der Komplexität der Systeme, zum anderen, weil der Algorithmus nur die Umstände der innerbehördlichen Entscheidungsfindung betrifft. Allenfalls aus gleichheitsrechtlichen Gründen kann es geboten sein, bestimmte Kriterien von Vollzugsalgorithmen aufzudecken, wenn Einzelne aufgrund privater Datenmacht auf diese rückzuschließen imstande sind, andere dagegen nicht; dies gilt insbesondere für den Steuerrechtsvollzug.

Auch der außergerichtliche Rechtsschutz gegenüber automatisch getroffenen Entscheidungen, der von Art. 22 DSGVO besonders verlangt wird, kann allein dann gelingen, wenn das Gesetz als Maßstab aktuell verbindlich bleibt und der Algorithmus auf die Intervention hin angepasst werden kann.

Soweit das Gesetz Räume auf Tatbestands- und Rechtsfolgenseite eröffnet, überbringt es einen Auftrag zur situationsgerechten Auslegung und Anwendung. Diesen Auftrag kann die Verwaltung mittels Vollzugsautomatisierung freilich nur in engen Grenzen erfüllen. Hier steht der Verwaltungsbeamte mit seinem Einschätzungsvermögen, auch seinem Amtsethos, im Vordergrund.

Der Richter ist schließlich zur eigenen, nachvollziehenden Rechtsanwendung und auch Rechtsfortbildung berufen. Diese Aufgabe kann er nur dann wahrnehmen, wenn sein Entscheidungsmaßstab das in Sprache gefasste, eine Auslegung ermöglichende Gesetz bleibt. Genauso wie der Verwaltungsakt ist deshalb der Algorithmus Gegenstand, niemals aber Maßstab der Rechtsprechung.

Je nach Legitimationsbedarf und Grundrechtssensibilität, je nach Wertungserfordernissen auf Tatbestands- und Rechtsfolgenseite kann sich das allgemeine Gesetz danach für eine Vollzugsautomatisierung öffnen oder verschließen. Das Steuerrecht wird dabei anders zu beurteilen sein als das

Polizeirecht. Innerhalb eines Rechtsgebiets kann zudem zwischen Regelfällen und Sonderfällen zu unterscheiden sein. Auch mag die Automatisierung auf einzelne Verfahrensschritte oder Entscheidungsarten beschränkt bleiben.

Verfahrensrechtlich eröffnet sich in diesem Zusammenhang die Gestaltungsoption, dem Bürger zu ermöglichen, die Befassung durch einen Amtsträger herbeizuführen. Diese Möglichkeit, die das neue Steuerverfahrensrecht einräumt (§ 155 Abs. 4 Satz 3 AO: Bewirkung der „Aussteuerung“ eines Falles durch Ausfüllen eines „qualifizierten Freitextfeldes“), erweitert die rechtliche Zulässigkeit der grundsätzlichen Vollautomatisierung. Der Zugang des Bürgers zum Verwaltungsbeamten drängt sich nicht zuletzt in den Fällen auf, in denen die Vollzugsautomatisierung mit einer effektiven Verlagerung der Subsumtionslast auf den Bürger einhergeht, wie wiederum im Steuerrecht, das dem Steuerpflichtigen abverlangt, den Erklärungsvordruck rechtskonform auszufüllen.

Gesetzlicher Anleitung bedarf schließlich auch das sich unter den Bedingungen der Verwaltungsautomatisierung verändernde Verhältnis zwischen Staat und Wirtschaft. Rückt die Wirtschaft im Zuge der Digitalisierung an den Staat heran, beansprucht sie Fremdbestimmung. Die Einfluss- und Verantwortungssphären sind hier klar abzugrenzen. Die Zurechnung zum Staat könnte dabei auszudehnen sein, wenn eine vom Bürger im Verwaltungsverfahren einsetzbare Software staatlich zertifiziert ist (vgl. § 146a Abs. 1 Satz 2 AO). Den eigenen Einsatz privat entwickelter Algorithmen hat der Staat ohnehin vollumfänglich zu verantworten. Die zunehmende private Datenmacht ist durch die Ausstrahlungswirkung der Grundrechte im Privatrecht gebunden.

V. Menschliches Recht

Das Verwaltungsrecht unternimmt somit erste Schritte, um die Automatisierung des Verwaltungsvollzugs zu fundieren und einzuhegen. Doch erfordert die Problematik einen weitergreifenden Blick. Der automatische Verwaltungsvollzug, dessen weitere Ausdehnung naheliegt, kann die Objektivität und Effizienz der Verwaltung steigern, zudem auf eine Vereinfachung und Konsolidierung des Gesetzesrechts hinwirken und privatwirtschaftlich entwickelte Technik für das Gemeinwohl nutzbar machen. Der

Preis könnte aber im Entstehen einer neuartigen Form technisch fundierter, quasi-gesetzlich typisierender oder auch individualisierender Normativität liegen, die Legislative und Exekutive verschwimmen lässt und der Rechtsprechung den Maßstab nimmt. Staat und Privatwirtschaft drohen dabei nahe zusammenzurücken.

Die großen Chancen, die sich für die Staatsverwaltung aus der Digitalisierung ergeben, werden sich in freiheits- und gleichheitsgerechter Weise nutzen lassen, wenn das allgemeine Parlamentsgesetz als demokratische und rechtsstaatliche Grundlage des Verwaltungsvollzugs gepflegt und fortgebildet wird. Je nach Sachbereich wird das Gesetz für freiheitssichernde Distanz sorgen und die menschliche Einzelfallentscheidung verlangen oder aber eine effiziente, ihrerseits dem Recht dienliche Voll- oder Teilautomatisierung des Vollzugs vorsehen und diese verfahrensrechtlich flankieren. Je weniger demokratische und rechtsstaatliche Verantwortung die Exekutive bei einer Vollzugsautomatisierung übernehmen kann, desto stärker muss das Gesetz selbst Demokratie und Rechtsstaatlichkeit gewährleisten. Der Algorithmus ist für eine Verrechtlichung nicht geeignet.

Ihre gemeinsame Wurzel finden die politische und die private Freiheit in der Menschenwürde, die letztlich auf die Frage verweist, welcher Art der Rechtsetzung und Rechtsanwendung, welchem Gesetzgeber, Gesetzesvollzieher und Richter wir uns als Menschen unterstellen wollen. In der Abstimmung zwischen den Zielgrößen technikgenerierter Effizienz einerseits und selbstgewählten Räumen der Menschlichkeit andererseits gilt es deshalb, einen legislativen, exekutiven und judikativen Menschenvorbehalt zu definieren. So kann das Recht die Technik in den Dienst des Menschen stellen.

§ 4 Rechtssprache als Kulturgut: Kennt das deutsche Recht ein Algorithmenverbot?

Ekkehart Reimer

Das Recht muss verstanden werden, sonst ist es kein Recht. Vieles spricht dafür, dass es richtig oder jedenfalls klug ist, schon in den Begriff des Rechts Mindestanforderungen an die Verstehbarkeit des Rechtssatzes zu integrieren. Dann könnte Kauderwelsch ebenso wenig Recht sein wie reine Willkür¹ oder eine schlechthin nicht durchsetzbare Regel. Auf der Kölner Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft am 17./18. September 2018 ist allerdings die Frage kontrovers geworden, inwieweit Rechtstexte in deutscher Sprache abgefasst sein müssen.

Für die zweite und dritte Gewalt scheint dies klar zu sein: Die Rechtssprache ist deutsch (§§ 23 Abs. 1 VwVfG, 87 Abs. 1 AO, 184 Satz 1 GVG). Für die Verwaltung relativieren bereits §§ 23 Absätze 2 ff. VwVfG, 87 Absätze 2 ff. AO diese Grundregel; und namentlich das Bundeszentralamt für Steuern korrespondiert mit ausländischen Behörden auch in fremden Sprachen. Seit jeher verwenden die Verwaltungen aber auch nonverbale Äußerungsformen: Handzeichen, Verkehrszeichen und Formeln. Ihre Komplexität geht dabei weit über die rote Ampel hinaus. So findet sich etwa in einer Allgemeinverfügung über die Berechnungsmethodik der Effektiv-

$$TA(k, i; T) = \frac{\sum_{t=0}^{12T-1} TA\left(\frac{t}{12}; k, i\right) V\left(\frac{t}{12}; k\right)}{\sum_{t=0}^{12T-1} V\left(\frac{t}{12}; k\right)}$$

¹ *Gustav Radbruch*, Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht, in: *ders.*, Rechtsphilosophie, 8. Aufl. (1973), S. 339 (346); und hierzu *Martin Borowski*, Begriff und Geltung des Rechts bei Gustav Radbruch. Gegen die These seiner naturrechtlichen Bekehrung, in: *ders./Stanley Paulson* (Hrsg.), Die Natur des Rechts bei Gustav Radbruch (2015), S. 229 (234 ff.).

kosten bei Altersvorsorgeverträgen nebenstehende Formel². Das BMF selbst muss regelmäßig Programmierschemata (sog. Programmablaufpläne) über den Lohnsteuereinbehalt im Bundessteuerblatt veröffentlichen (§ 39b Abs. 6 Satz 1 EStG). Der Gesetzgeber gestattet es der Verwaltung sogar, in diesen Programmablaufplänen von den gesetzlichen Vorgaben des materiellen Lohnsteuerrechts abzuweichen, „wenn sich das Ergebnis der maschinellen Berechnung der Lohnsteuer an das Ergebnis einer Veranlagung zur Einkommensteuer anlehnt“ (§ 39 Abs. 6 Satz 2 EStG). Diese Regelung geht sehr weit. Sie sagt zwar nicht ausdrücklich, dass der maschinellen Berechnung rechtliche Verbindlichkeit zukommt; in der Sache lässt der Gesetzgeber aber keinen Zweifel daran, dass ein Arbeitgeber rechtmäßig handelt, wenn er dem Programmablaufplan auch dort folgt, wo dieser gegen das Lohnsteuerrecht verstößt, wenn er sich nur „an das Ergebnis einer Veranlagung zur Einkommensteuer anlehnt“. Das Gesetz misst dem Programmablaufplan also durchaus Außenwirkung bei. Ob diese Auslegung von § 39 Abs. 6 EStG verfassungskonform ist, ist zweifelhaft³.

Im Kern ist der kontrollierte EDV-Einsatz bei Behörden und Gerichten jedenfalls für Tatfragen, zu denen i.w.S. auch Bewertungsfragen gehören, zulässig und sinnvoll. Zugelassen ist auch der automatisierte Erlass von Verwaltungsakten. Damit werden rechtliche Entscheidungen selbst automatisiert (§§ 35a VwVfG, 11 EGovG, 150 Abs. 6 AO). Diese Verfahren verlangen eine Übersetzung des rechtlichen Entscheidungsprogramms in Algorithmen. Bei diesen Übersetzungen handelt es sich allerdings – sieht man von der oben genannten Sonderregelung des § 39 Abs. 6 Satz 2 EStG ab – durchgehend um den Nachvollzug von in menschlicher Sprache vorgegebenen Rechtsnormen und Verwaltungsanweisungen. Im Außenverhältnis empfängt die Exekutive ihre Handlungsmaßstäbe (Art. 20 Abs. 3 GG) in den tradierten Medien gedruckter deutschsprachiger Normtexte; und nur diese bilden auch den Maßstab für die Überprüfung des exekutivischen

² Allgemeinverfügung der vom BMF nach § 3a AltZertG mit VA-Befugnis beliehenen Produktinformationsstelle Altersvorsorge gGmbH über die Berechnungsmethoden der Effektivkosten bei Anwendung des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes, BStBl. I 2017, 1608, Rn. 12 b) ii.

³ Näher *Hanno Kube*, E-Government: Ein Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht? VVDStRL 78 (2019; in Druck); *Ekkehart Reimer*, Der Einfluss der Digitalisierung auf die Rechtsetzung, DSTJG Bd. 41 (2019; in Vorbereitung).

Handelns durch die Gerichte. Übersetzungen in *code* dienen allein dem behördeninternen Gebrauch. Sobald die Behörde wieder nach außen tritt – namentlich im Staat-Bürger-Verhältnis, etwa beim Erlass verfahrensabschließender Verwaltungsakte oder bei der exekutivischen Normsetzung – bedient auch sie sich wieder des Mediums menschlicher Sprache.

Viel offener ist die Frage, ob auch dem Gesetzgeber die Verwendung von Algorithmen gestattet ist. Gegenwärtig ist das parlamentarische Gesetzrecht ganz überwiegend in menschlicher Sprache formuliert; soweit bereits heute private Dritte (etwa Verlage, Beratungsgesellschaften oder die mächtige Steuerberatergenossenschaft DATEV) die Gesetzessprache in Software übersetzen, kommt diesen Übersetzungen keine normative Bedeutung zu. Diese Algorithmen sind also keine authentischen Rechtsnormen, sondern Interpretamente.

Muss das so bleiben? Denkbar ist auch ein gleichsam bilingual arbeitendes Parlament. Eine ähnliche Bilingualität ist schon heute üblich: Völkerrechtliche Verträge – allen voran die EMRK und das Primärrecht der Europäischen Union – sind nicht allein in deutscher Sprache beschlossen und verkündet worden. Es gibt sogar zahlreiche Beispiele völkerrechtlicher Verträge, deren amtliche deutsche Fassung nicht authentisch ist (so z.B. das MLI vom 07.06.2017) oder die sich jedenfalls bei semantischen Unterschieden zwischen mehreren authentischen Vertragssprachen nach den Regeln des Art. 33 Abs. 1 Halbs. 2 WÜRV einer vorgängigen Fremdsprache unterordnet (so z.B. zahlreiche DBA). Solange das Grundgesetz keine Festlegung allein der deutschen Sprache als Gesetzessprache enthält⁴, dürfen Bundestag und Bundesrat auch von Verfassungs wegen so verfahren.

Doch Software hat eine andere Qualität. Im Unterschied zu allen aus der Alltagssprache entwickelten Rechtssprachen fehlen ihr die Auslegungsoffenheit und die – oft bewusst eingesetzte – Mehrdeutigkeit. Gleiches gilt allerdings auch für die – teils einfachen, teils durchaus komplexen, bislang aber stets als integrale Bestandteile eines in menschlicher Sprache abgefass-

⁴ Überlegungen *de constitutione ferenda* bei Wolfgang Kahl, Sprache als Kultur- und Rechtsgut, in: VVDStRL 65 (2006), S. 386 ff.

ten Rahmenwerks verwendeten – Formeln, deren sich der parlamentarische Gesetzgeber traditionell bedient. Zu denken ist insoweit etwa an die Tarifvorschriften der §§ 32a Abs. 1 und 32d Abs. 1 Satz 4 EStG.

Der verfassungsrechtliche Vorteil einer derartigen Zweisprachigkeit liegt auf der Hand: Weil es weiterhin (auch) ein in menschlicher Sprache verfasstes und verkündetes Gesetz gibt, bleibt die deutsche Sprache als Gesetzsprache erhalten. Wer den Algorithmus nicht lesen will oder kann, findet die Regelung – wie bisher – auch in menschlicher Sprache.

Immer stellt sich aber die Frage, ob es nicht doch Divergenzen des Normgehalts der beiden Sprachfassungen gibt. Denkbar ist dies schon mit Blick auf die üblichen Auslegungsspielräume. Verfassungsrechtlich dürfte indes eine semantische Konkordanz geboten sein. Sollen beide Texte gleichermaßen authentisch sein, dann müssen sie auch inhaltsgleich sein. Es gälte also – ähnlich wie bei Art. 33 Abs. 3 WÜRV – die Vermutung, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben. Die Lösung des Perplexitätsproblems erfordert also eine semantische Verkoppelung des menschlichen Textes mit dem Algorithmus.

Aber welchen Regeln folgt diese Verkoppelung, wie ist die Konkordanz zwischen menschlichem Text und Algorithmus auf Rechtsanwendungsebene herzustellen? Da allein der Text in menschlicher Sprache der Auslegung zugänglich, der Algorithmus dagegen semantisch starr ist, führt das Konkordanzpostulat zu einem faktischen Vorrang des Algorithmus. Der Text in menschlicher Sprache müsste algorithmenkonform ausgelegt werden. Das reduziert die im menschlichen Text an sich noch enthaltenen Auslegungsspielräume der anderen Staatsgewalten, aber auch des Bürgers auf null. Die zweite Sprache – der Algorithmus – führt damit im Ergebnis eine Vollbindung der Rechtsunterworfenen herbei.

Die Konsequenzen einer derartigen Vollbindung sind zahlreich und heterogen: Einerseits ist der Algorithmus hochverfügbar; die Rechtsunterworfenen können ihn möglicherweise ohne fremde Hilfe anwenden oder in ihre eigene Software integrieren. Das knappe Gut Recht ist beliebig vermehrbar, der Computer unbestechlich. Rechtsrat wird günstig und schnell. Vor allem im Privatrecht kann eine Rechtsordnung, die sich algorithmisiert hat und frei im Internet nutzbar ist, eine Reise um die Welt antreten. Die Rechtssicherheit steigt. Besser als das geschriebene Gesetz erfüllt ein

Algorithmus die Gewähr gleicher Anwendung in der Zeit und in der Fläche. Das alles macht die Algorithmisierung des Rechts hochattraktiv, möglicherweise auch lukrativ. Viel spricht dafür, dass sie kommen wird, sobald es gelingt, eine kritische Masse an Normen zu modellieren und zugleich eine standardisierte, leicht zu befüllende und leicht nutzbare „semantische“ Datenbank zur Repräsentation der tatsächlichen Umstände des zur Prüfung gestellten Falles zu entwickeln. Und es besteht Hoffnung, dass die Repräsentation der Entscheidungsmaßstäbe den regelbasierten kontinentaleuropäischen Rechtsordnungen besser und exakter gelingt als dem fallbasierten Rechtskreis des *common law*.

Andererseits wohnt dieser *majestueuse égalité des lois* aber auch eine neue Unentrinnbarkeit inne: Versäumt es der Gesetzgeber, zumindest einzelnen besonders qualifizierten Anwendern des *law* auch die Befugnis zur Gewährung von *equity* zu eröffnen, versklavt das für alle gleiche Gesetz diejenigen, in deren Person (oder Fall) besondere Umstände nach bisheriger Rechtsauffassung eine Sonderbehandlung gestattet oder geboten hätten. Verwaltung und Gerichte können und müssen die parlamentarisch vorgegebenen Algorithmen anwenden; ihre Aufgabe reduziert sich auf die Tatsachenermittlung und auf die Nachverdichtung der im Algorithmus noch nicht eindeutig vorgegebenen Regeln – etwa die Ermessensausübung.

Eine Vollautomation der Rechtsanwendung hätte überdies den Nachteil, dass eine unterlegene Partei, die nachhaltig uneinsichtig ist und mit den Rechtsausführungen der Entscheidung hadert, nicht mehr – wie bisher – einzelne Richterpersönlichkeiten für die „Fehlentscheidung“ verantwortlich machen und Rechtsmittel einlegen kann. Sie wird vielmehr ihren Zorn gegen die Programmierer und gegen die algorithmisierte Rechtsregel selbst richten. Das Recht verliert an Akzeptanz. Die Monopolisierung der Maßstabbildung beim Parlament würde zudem den Druck auf die parlamentarische Rechtsetzung signifikant erhöhen, neue Ausnahmetatbestände zu schaffen. Abgeordnete und Fraktionen, die ihren demokratischen Integrationsauftrag erfüllen, werden zur Mehrheitsbeschaffung immer filigranere, immer stärker auf den Einzelfall zielende Gesetzesalgorithmen verabschieden und damit der vielbeschriebenen Granularisierung des Rechts Vorschub leisten.

Wo liegt der schonende Ausgleich? Will man die positiven Potenziale einer Algorithmisierung des Rechts nicht ungenutzt lassen, zugleich aber die zuletzt genannten Gefahren bannen, muss jede starre Vollautomation – wenn

es sie überhaupt geben soll – auf den vorstaatlichen Bereich beschränkt bleiben. Sobald ein rechtssuchender Bürger dagegen einen staatlichen Amtsträger (insbesondere: Richter) anruft, müssen diese Entscheidungsträger (1) eine strenge Algorithmenkontrolle durchführen und (2) deren Ergebnis auch umsetzen können. Aber auch dort, wo sich der Algorithmus für sich genommen als richtig erweist (insbesondere: mit dem Gesetz in menschlicher Sprache übereinstimmt), müssen sie (3) im Anwendungsbereich der Art. 33 Absätze 4 und 5 und Art. 92 Halbs. 1 GG ihre Hoheitsgewalt zur Konkretisierung – und das heißt auch: zur partiellen Derogation – des algorithmisierten Gesetzes nutzen können.

Das programmierende Parlament ist nur Gesetzgeber; an der Rechtserzeugung haben dagegen auch die zweite und dritte Gewalt teil. Sie wenden dem Bürger ihr Ohr zu. Dieser erlangt rechtliches Gehör und kann zur Rechtserzeugung beitragen. Daraus gewinnen Behörden und Gerichte Autorität. Zugleich stoßen ihre Entscheidungen – *ceteris paribus*, insbesondere bei richtigem Gebrauch der Rechtserzeugungskompetenz – auf hohe Akzeptanz. Im Ergebnis eröffnet das hier vorgestellte bilinguale Modell damit einerseits die Möglichkeit nie dagewesener Effizienzsteigerungen, andererseits gestattet es weiterhin entschleunigte und entschleunigende Einzelentscheidungen im digitalen Rechtsstaat der Zukunft.

§ 5 Blockchain – eine Perspektive auch für juristische Expertensysteme?

Lennart Neckenich

Die fortschreitende Digitalisierung in allen Lebens- und Geschäftsbereichen macht auch vor den Rechtswissenschaften einschließlich dem Steuerrecht nicht Halt. In den letzten Jahren wird zwischen und innerhalb der verschiedenen Berufsfelder von Informatikern über Betriebswirten bis hin zu Rechtswissenschaftlern über Stand, Potential und Grenzen der Digitalisierung des Rechts gestritten. Im Zuge dessen hat sich an der Universität Heidelberg im Anschluss an ein Seminar an der Universität Ulm¹ unter der Überschrift „Computational Methods in Law in Non Common Law Jurisdictions – A European Perspective: Die Digitalisierung des Rechts“ ein Promotionskolleg Digitales Recht in Zusammenarbeit der Mathematischen und Juristischen Fakultät gegründet, an dem auch das Institut für Finanz- und Steuerrecht aktiv mitwirkt.

Das Promotionskolleg befasst sich mit grundlegenden rechtspraktischen wie -theoretischen Fragen zur Entwicklung juristischer Expertensysteme, zum Einsatz künstlicher Intelligenz im Recht sowie zu methodischen und verfassungsrechtlichen Vorgaben für den Einsatz selbstlernender Systeme.²

In den erweiterten Rahmen dieses wissenschaftlichen Diskurses fügt sich auch die Frage ein, inwieweit die Blockchain-Technologie ihren Beitrag zur Digitalisierung des Rechts erbringen kann. Laut einer Umfrage des World Economic Forum wird erwartet, dass bereits im Jahre 2025 rund zehn Prozent des globalen Bruttoinlandsprodukts in der Blockchain-Technologie

¹ Seminar am 10. November 2016 im Wissenschaftszentrum Schloss Reisenburg der Universität Ulm.

² Vgl. ausführlich: https://www.jura.uni-heidelberg.de/digitales_recht/.

gespeichert werden.³ Die Blockchain-Technologie zählt damit schon heute zu den zukunftsreichsten technischen Entwicklungen der jüngeren Vergangenheit.

Bekanntheit erlangte die Technologie durch dezentrale Zahlungssysteme wie „Bitcoin“ und andere Kryptowährungen.⁴ Letztere waren bereits vielfach Anlass für kontroverse Diskussionen zwischen Finanzexperten und Rechtswissenschaftlern. Dabei haben die streitigen Rechtsfragen in unterschiedlicher Weise Eingang in die Rechtstheorie gefunden:⁵ Ist das dezentrale Zahlungsmittel mit dem Währungsmonopol des Staates vereinbar? Bedürfen gewerbliche Geschäfte mit Bitcoins einer Genehmigung der Bundesanstalt für Finanzaufsicht? Wie sind Bitcoins steuerrechtlich zu behandeln?⁶ Bedarf es Anpassungen um Bitcoins vom Anwendungsbereich strafrechtlicher (Vermögens-)Tatbestände zu erfassen?⁷ Wie ist der Handel mit Bitcoins zivilrechtlich zu werten?⁸

I. Chancen der Technologie

„There is more to blockchain than moving money. It has the potential to transform our lives.“⁹

³ World Economic Forum, *Deep Shift: Technology Tipping Points and Social Impact* (2015), S. 24; abrufbar: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GAC15_Technological_Tipping_Points_report_2015.pdf (Stand 1.11.2018); vgl. Jentzsch, DIW, Kommentar im Wochenbericht 29/2016, abrufbar: https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.539650.de/16-29-6.pdf (Stand 1.11.2018).

⁴ Hierzu jüngst: *Omlor*, ZRP 2018, 85 (85 ff.).

⁵ Zusammenfassend: *Boehm/Pesch*, MMR 2014, 75 (76).

⁶ *Eckert*, DB 2013, 2108 f.; *Dietsch*, MwStR 2018, 250 (250 ff.); zusammenfassend: *Boehm/Pesch*, MMR 2014, 75 (76).

⁷ *Boehm/Pesch*, MMR 2014, 75 (77).

⁸ *Beck*, NJW 2015, 580 (580 ff.); *Kaulartz*, CR 2016, 474 (477); *Erbguth/Fasching*, ZD 2017, 560 (560).

⁹ So die Überschrift des World Economic Forum v. 9.11.2016, abrufbar: <https://www.weforum.org/agenda/2016/11/there-is-more-to-blockchain-than-moving-money> (Stand 1.11.2018).

Ein noch größeres Potential wird in Fachkreisen der Bitcoin zugrundeliegenden Technologie Blockchain zugesprochen.¹⁰ Viele der im Rahmen von Bitcoin aufgeworfenen Fragen lassen sich dabei auf die Blockchain-Technologie übertragen.¹¹ Folgende Ausführungen sollen sich darauf beschränken, ob und inwieweit die Blockchain auch eine Perspektive für juristischen Expertensysteme bietet.

1. Manipulationsschutz sogenannter juristischer Expertensysteme

Als Folge einer fortschreitenden Digitalisierung und Automatisierung des Rechts findet auch die Entwicklung juristischer Expertensysteme stetigen Zulauf. Diese Expertensysteme¹² befassen sich mit der Programmierung intelligenten Verhaltens (Artificial Intelligence), auf deren Grundlage die rechtliche Bewertung eines Sachverhalts ohne menschliches Dazwischentreten erfolgen soll. In der Idealvorstellung spricht dabei eine „programmierte“ Justitia alleine auf Grundlage des neutralen Legal Codes Recht. Losgelöst von Fragen der technischen Möglichkeit sowie der rechtlichen Zulässigkeit und Konsistenz derartiger Programme bedarf es bei der fortschreitenden Automatisierung des Rechts jedenfalls auch eines hinreichenden Schutzes des zugrundeliegenden Legal Codes sowie der – für die Expertensysteme unerlässlichen – Daten.¹³ Die Blockchain wirbt dabei mit ihrer (faktischen) Unveränderlichkeit sowie dem Schutz vor Datenverlust.

¹⁰ Vgl. Cryptocurrency Network, Artikel v. 21.12.2015, abrufbar: <https://www.cryptocoinsnews.com/whats-behind-banks-hyping-blockchain-not-bitcoin-defensive-play-one-observer-claims/> (Stand: 1.11.2018); zur Blockchain i. Ü.: *Schrey/Thalhofer*, NJW 2017, 1431 (1431 ff.); *Rasinski*, Blockchain-Technologie: Analyse ausgewählter Anwendungsfälle und Bewertung rechtlicher Aspekte (2017); zur Anwendbarkeit im Recht: *Simmchen*, MMR 2017, 162 (163 ff.).

¹¹ *Jeschke*, AnwBl 2016, 822 (823).

¹² Vgl. hierzu einige Präsentanten aus dem Programm des interdisziplinären Seminars am 10. November 2016 im Wissenschaftszentrum der Schloss Reisenburg der Universität Ulm, abrufbar: <https://idw-online.de/de/event55926> (Stand: 1.11.2018); zu „juristischen Expertensystemen“ bereits früh: *Jandach*, Juristische Expertensysteme (1993), S. 1 ff.; ebenso am Rande: *Breidenbach/Glatz* (Hrsg.), Rechtshandbuch Legal Tech (2018), S. 73 ff.; *Buchholtz*, JuS 2017, 955 (956); zu lernenden Systemen i. Ü. *Frese*, NJW 2015, 2090 (2090 ff.); *Stiemerling*, CR 2015, 762 (765).

¹³ So auch: *Jeschke*, AnwBl 2016, 822 (823).

Sie ist ein digitaler Abdruck von Erklärungen zwischen zwei Computern, die in identischer Form dezentral in verschiedenen Datenbanken, nämlich auf dem Computer jedes einzelnen Nutzers, gespeichert werden (sog. Distributed Ledger Technology). Das dem Blockchain angehängte Skript ermöglicht dabei die Überprüfung der Authentizität anhand zweier Schlüssel.

Jeder Nutzer hat einen öffentlichen Schlüssel, der einer Kontonummer vergleichbar ist.¹⁴ Dieser wird durch die Zuordnung eines Hashwerts zu einer Zeichenfolge generiert. Zunächst muss sich jeder Nutzer durch einen nur ihm bekannten privaten Schlüssel authentifizieren, der ausschließlich zu dem öffentlichen Schlüssel passt. Bei der Transaktion wird sodann die Blockchain unter Verwendung des privaten Schlüssels signiert. Dadurch wird sichergestellt, dass die Transaktion nur dann durchgeführt wird, wenn der Absender hierzu (noch) berechtigt war.

Jede Blockchain hat einen Hash-Wert, der aus dem Hash-Wert der vorherigen Blockchain sowie dem öffentlichen Schlüssel des Empfängers generiert wird. Zwar ist die Anzahl der Hashwerte auf 2^{256} begrenzt, eine Berechnung eines identischen Hashwerts ist (heute) aber praktisch unmöglich.¹⁵ Der besondere Schutz wird dabei durch die Speicherung aller vorherigen Transaktionen in exakt chronologischer Reihenfolge sichergestellt (Publizitätsfunktion).¹⁶ Hieraus erwächst der Schutz vor sogenanntem *Double-Spending*. Die Blocks sind Listen von Datensätzen, die nur noch durch zukünftige Blocks ergänzt, für die Vergangenheit aber nicht mehr verändert werden können.

Die Blockchain-Technologie wird daher bereits in vielen Branchen als Manipulationsschutz diskutiert.¹⁷ So kann zum Schutz vor unbefugter Datenverwendung oder Dateneinfügung das System in der Weise herangezogen

¹⁴ Vgl. zur Funktionsweise allgemein: *Kaulartz*, CR 2016, 474 (476); *Schrey/Thalhofer*, NJW 2017, 1431 (1432).

¹⁵ So auch: *Sorge/Krohn-Grimberghe*, DuD 2012, 479 (479); *Kaulartz*, CR 2016, 474 (475).

¹⁶ *Blocher*, AnwBl 2016, 612 (615).

¹⁷ *Posch*, Registrierkassen in Österreich und digitale Signatur (2016), abrufbar: http://www.austria2020.at/egov2016/Reinhard_Posch.pdf (Stand: 1.11.2018); i.Ü. *BusinessIntelligenceMagazine*, 2016/02.

werden, dass ein unauthorisierter Zugriff durch die kontinuierliche Neubildung von Blöcken verhindert wird. Entsprechend kommt sie auch als Schutz sowohl des Legal Codes – also des Algorithmusses der juristischen Expertensysteme¹⁸ – als auch der für die zur Arbeit der Expertensysteme hinterlegten Daten ernsthaft in Betracht und bildet somit eine erste Schnittstelle zwischen Expertensystem und Blockchain-Technologie.

2. Smart Contracts

Ein weiteres Anwendungsfeld der Blockchain stellen „Smart Contracts“ dar.¹⁹ Dabei fehlt es bis dato an einer einheitlichen Definition der Begrifflichkeit. Einigkeit herrscht aber über das ausschlaggebende Merkmal der Funktionsweise derartiger Verträge, Leistung und Gegenleistung alleine durch Programmlogik und damit ohne Vertragstext im klassischen Sinne vorzugeben.

Smart Contracts als solche sind aber keine „Geburt“ der Blockchain-Technologie selbst, sondern gehen bereits auf Ideen von *Nick Szabo* in den 90er Jahren zurück.²⁰ Die Blockchain-Technologie aber ermöglicht eine ausfallsichere und resistente Überprüfung eben jener Vertragsvoraussetzungen auf Grundlage der in der Blockchain hinterlegten Datenbank.²¹ Der auch für Smart Contracts bis dato erforderliche Intermediär zur Überprüfung der Vertragsvoraussetzungen wäre nicht mehr erforderlich.²²

Dabei soll die Funktionsweise von Blockchain-Netzwerken über die bloße Authentifizierung hinausgehen und die Transaktionsskripte um weitere Bedingungen mit dem Ziel der Schaffung selbst-ausführender und selbst-durchsetzender Verträge ergänzen²³ (etwa: Öffnen der Parkhausschranke bei Ausfahrt nicht aufgrund valider Parkkarte, sondern gegen automatische Abbuchung der Parkgebühr).

¹⁸ Zur Frage der Algorithmen als Rechtsbeistand: *Zunker*, AnwBl 2016, 819 (821).

¹⁹ Hierzu neben vielen: *Schrey/Thalhofer*, NJW 2017, 1431 (1431).

²⁰ *Szabo*, *The God Protocols*, ITAudit Vol. 2/1999.

²¹ *Blocher*, AnwBl 2016, 612 (618).

²² *Heckmann/Kaulartz*, c't 2016, 138 (138).

²³ *Kaulartz*, CR 2016, 474 (480).

*Kaulartz/Heckmann*²⁴ definieren einen Smart Contract technologieutral anhand dreier Merkmale: Ein Smart Contract liege dann vor, wenn eine rechtlich relevante Handlung alleine durch einen Programmcode ausgeführt [oder verhindert] wird, welcher zuvor ein digital prüfbares Ereignis verarbeitet.

Die Wissenschaft erhofft sich dadurch eine Abnahme der Störanfälligkeit des Leistungsaustauschs, eine Einsparung von Verwaltungskosten, den Wegfall der Notwendigkeit eines besonders vertrauenswürdigen Intermediärs (Bank, Grundbuchamt o.ä.) sowie eine schnelle, einfache und transparente Rechtsdurchsetzung.²⁵ Gemäß der Definition ist die Anwendbarkeit der Smart Contracts bis dato jedoch auf digital prüfbare Ereignisse begrenzt. Trotz der Begrifflichkeit „smart“ seien weder Smart Contracts noch die Blockchain-Technologie Resultat künstlicher Intelligenz, die im Rahmen der Industrie 4.0 vorangetrieben wird.²⁶ Entsprechend mehren sich auch Stimmen, die Smart Contracts²⁷ vom „smart contracting“ unterscheiden: Smart Contracts seien weder „smart“ noch echte Verträge; sie vollzögen nur vorherige Vereinbarungen.

Indes besteht die Möglichkeit, Informationen anderer Systeme über IT-Schnittstellen (sog. *Oracles*) in Smart Contracts zu implementieren.²⁸ Will man nunmehr den Anwendungsbereich der Smart Contracts auf weitere Lebenssachverhalte ausweiten, muss vorangestellt eine Möglichkeit entwickelt werden, die Übertragung eines lebens echten Sachverhalts auf digital prüfbare Tatsachen (sog. *Bridging*) zu ermöglichen.²⁹ In diese Schnittstelle der Blockchain-Technologie könnten ein weiteres Mal die juristischen Expertensysteme treten. Letztere treiben gerade die digitale Abbildung von

²⁴ *Kaulartz/Heckmann*, CR 2016, 618 (618).

²⁵ *Jentzsch*, DIW, Kommentar im Wochenbericht 29/2016, abrufbar: https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.539650.de/16-29-6.pdf (Stand: 1.11.2018).

²⁶ Zum Begriff der „Industrie 4.0“ vgl. *Jeschke*, AnwBl 2016, 822 (822).

²⁷ Vgl. zu Blockchain und Smart Contracts allgemein: *W. Prinz/A. Schulte* (Edt.), *Blockchain und Smart Contracts* (Frauenhofer-Institut 2017); *Schrey/Thalhofer*, NJW 2017, 1431 (1431).

²⁸ Vgl. *Heckmann/Kaulartz*, c't 2016, 138 (139).

²⁹ Die Möglichkeit der Verknüpfung von Artificial Intelligence und Blockchain auch aufwerfend: *Swan*, *Blockchain: Blueprint for a New Economy* (2015) unter dem Begriff „Blockchain 2.0“; andeutend: *Zunker*, AnwBl 2016, 822 (824).

Lebenssachverhalten voran, mit der Folge, dass in Zukunft zwar die obige Definition nicht geändert werden muss, der faktische Anwendungsbereich aber um ein Vielfaches erweitert werden könnte.

II. Offene Fragen

Mit den vielfältigen Chancen, die die Blockchain-Technologie auch für die Digitalisierung des Rechts eröffnet, gehen eine Reihe technischer und rechtlicher³⁰ Fragen einher. So bedarf eine weitergehende Verwendung der Technologie zunächst einer deutlich verbesserten Transaktionsgeschwindigkeit, eines geringeren Energieverbrauchs und der Steigerung von Speicherkapazitäten.³¹ Dies gilt umso mehr, wenn man kumulativ den enormen Bedarf sowohl der Blockchain als auch der Expertensysteme heranzieht. Eine unbestrittene und noch zu bewältigende Herausforderung besteht zudem in Steigerung der Benutzerfreundlichkeit der Technologie, wenn sie als solche alltagstauglich werden soll.

1. Unveränderlichkeit

In technischer Hinsicht ist zudem an die Sicherheit der Systeme zu denken. Zwar gilt die Blockchain-Technologie als fälschungssicher.³² Dies beruht aber faktisch auf der heute beschränkten Rechenkapazität der Computer. Spiegelt man die Entwicklungen bei Rechenkapazitäten von Computern der letzten zwei Dekaden, ist nicht auszuschließen, dass auch hier weitere exponentielle Steigerungen in Zukunft die Fälschungssicherheit in Zweifel zieht. Zudem gilt es zu bedenken, dass der bei der Kryptowährung „Bitcoin“ gesetzte Anreiz zum sogenannten *Mining* im Falle des Einsatzes zum bloßen Manipulationsschutz von Daten nicht gegeben ist.³³ Ein Fälschungsinteresse ist im letzteren Falle daher höher.

³⁰ Hierzu u.a. *Schrey/Thalhofer*, NJW 2017, 1431 (1431 ff.); *Simmchen*, MMR 2017, 162 (163 ff.); *Rasinski*, Bockchain-Technologie: Analyse ausgewählter Anwendungsfälle und Bewertung rechtlicher Aspekte (2017).

³¹ So auch *Kaulartz/Heckmann*, CR 2016, 618 (624).

³² Zur technologischen Gewährleistung der Sicherheit: *Blocher*, AnwBl 2016, 612 (615).

³³ Zum *Mining*: *Blocher*, AnwBl 2016, 612 (616).

In Erinnerung zu rufen ist auch der sogenannte DAO-Hack des Kryptogeldes Ethereum, das auf der Blockchain-Technologie beruht. Zwar wird der Hack einer einmaligen Lücke im Code zugeschrieben und zwischenzeitlich durch einen Hardfork behoben.³⁴ Das bedeutet, dass durch Änderung des Protokolls ab einem bestimmten Block eine neue Kette von Blöcken generiert und dadurch ehemals valide Blöcke nachträglich ungültig werden. Die Unverwundbarkeit der Technologie und insbesondere deren Grundsatz der Unveränderlichkeit (sog. Schutz vor *Double-Spending*) werden aber in Frage gestellt. Interessant sind dabei vor allem einige rechtliche Fragestellungen: Welchen Inhalt hat eigentlich ein Smart Contract, wer ist Vertragspartner und wie sind Mängel zu bewerten?³⁵ Wer trägt das Haftungs- bzw. Ausfallrisiko derartiger Technologien? Und inwieweit ist ein Hardfork zur „Behebung“ des Hacks mit dem Gewaltmonopol des Staates vereinbar?³⁶

2. Smart Contracts und der zivilrechtliche Vertragsschluss

Viele der zivilrechtlichen Fragestellungen zu Bitcoins³⁷ stellen sich auch im Rahmen von Smart Contracts:³⁸ Schon zu Beginn ist dabei die Gerichtsbarkeit und die Anwendbarkeit (überhaupt) einer Rechtsordnung zu klären.³⁹ Die Berücksichtigung von unbestimmten Rechtsbegriffen, der Vertragsauslegung oder zivilrechtlichen Grundsätzen wie der „falsa demonstratio non nocet“ könnten kaum zu implementieren sein. Zu berücksichtigen

³⁴ Vgl. *Kannenberg*, Heiseonline v. 20.7.2016, abrufbar: <https://www.heise.de/newsticker/meldung/Nach-dem-DAO-Hack-Ethereum-glueckt-der-harte-Fork-3273618.html> (Stand. 1.11.2018); *Heckmann*, CR 2016, R99 (R99).

³⁵ Vgl. *Heckmann*, CR 2016, R99 (R99); *Kaulartz/Heckmann*, CR 2016, 618 (623);

³⁶ Der DAO-Mitentwickler Christoph Jentzsch feierte den Fork gar als „Errungenschaft“, vgl. *Kannenberg*, Heiseonline v. 20.7.2016, abrufbar: <https://www.heise.de/newsticker/meldung/Nach-dem-DAO-Hack-Ethereum-glueckt-der-harte-Fork-3273618.html> (Stand. 1.11.2018).

³⁷ Vgl. *Boehm/Pesch*, MMR 2014, 75 (78); *Beck*, NJW 2015, 580 (580 ff.).

³⁸ Zu Rechtsfragen der Blockchain bei Smart Contracts speziell: *Kaulartz/Heckmann*, CR 2016, 618 (622 ff.).

³⁹ EU Parlaments, Bitcoin und CO: Vorteile und Nachteile virtueller Währungen (26.1.2016), abrufbar: http://www.europarl.europa.eu/pdfs/news/public/story/20160126STO11514/20160126STO11514_de.pdf (Stand: 1.11.2018)

sind insbesondere auch die Auswirkungen auf den Verbraucherschutz und die AGB-Kontrolle.

Nicht zuletzt das Leistungsstörungsrecht müsste äquivalent oder jedenfalls vergleichbar eröffnet sein: So streitet auch hier etwa das anerkannte Anfechtungs-, Rücktritts- oder Widerrufsrecht mit der Unveränderlichkeit des Smart Contracts.

Eine Lösung könnte zunächst darin liegen, dass der Vertrag durch beidseitige Signatur – bei fortwährender Berechtigung des Vertragspartners – zurückversetzt bzw. rückabgewickelt werden kann.⁴⁰ Sodann würde die Rückabwicklung technisch aber gerade nicht in der Löschung eines alten Blocks, sondern in der Erstellung eines neuen Blocks liegen. Dies konfliktiert jedoch mit der häufigen zivilrechtlichen Rechtsfolge der „ex-tunc-Nichtigkeit“, deren Abbildung nur schwer zu modellieren wäre.

3. Die Erforderlichkeit eines Dritten: Kein Intermediär, aber ein Schlichter?

Schwieriger wird die Handhabung dann, wenn die Parteien zu keinem gemeinsamen Konsens finden. Zwar ist der Dezentralität der Technologie der Verzicht auf einen Intermediär gerade immanent, doch könnte in einem solchen Streitfall dennoch auf einen Dritten zurückgegriffen werden. Wird also von einer Partei die Signatur verweigert, könnte als dritte maßgebliche Stelle ein Schlichter durch Signatur über die Handhabung entscheiden.⁴¹ Der vertrauenstragende Intermediär würde sich mithin zu einem vertrauenstragenden Schlichter im Einzelfall wandeln. Hier könnte im Idealfall abermals auf die sogenannten Expertensysteme zurückgegriffen werden, die den Einzelfall rechtlich bewerten.

Insoweit ist die Kollision der Unveränderlichkeit sowie der Temporalität offengelegt. Eine konkrete Anwendungsfrage ergibt sich beispielsweise bei einer nachträglichen Feststellung der Geschäftsunfähigkeit eines Vertragspartners. Eine nachträgliche Änderung des Skripts ist im Grunde aber

⁴⁰ Kaulartz/Heckmann, CR 2016, 618 (624); Blocher, AnwBl 2016, 612 (617).

⁴¹ Vgl. Blocher, AnwBl 2016, 612 (617); Kaulartz/Heckmann, CR 2016, 618 (624).

nicht möglich. Die Transaktion hat trotz mangelnder Einigung stattgefunden. Eine Rückabwicklung kommt sodann abermals nur dann in Betracht, wenn der Vertragspartner noch zur Vornahme der Rücktransaktion authentifiziert ist (dies erinnert an die Idee des gutgläubigen Erwerbs, wobei sich der gute Glaube in der Authentifizierung des Vertragspartners ausdrückt). Aus dem Zusammenspiel von Expertensystem und Blockchain-Technologie könnte dann idealerweise automatisch die richtige (also rechtmäßige) Rechtsfolge hervorgehen.

Ebenso bedürfte es einer Anpassung des Rechtsdienstleistungsgesetzes (RDG). So wird bereits teilweise über die Idee des eigenen Berufsbilds eines vertragsgestaltenden IT-Rechtsanwalts nachgedacht.⁴²

4. Anonymität und Pseudonymität

Ein weiterer Streitpunkt ist die Pseudonymität der Vertragspartner eines Smart Contracts. Im Rahmen der dezentralen Zahlungssysteme wie Bitcoin wird in der Pseudonymität der Nutzer die Gefahr für die Abwicklung illegaler Geschäfte gesehen.⁴³ Zwar ist die Rückverfolgung des Zahlungsvorgangs aufgrund des kryptografischen Schlüssels sichergestellt. Man spricht daher auch von Pseudo- und gerade nicht von Anonymität. Die zur Anmeldung herangezogene Adresse kann aber fiktiv und damit erfunden sein und deren Herkunft zudem durch sog. Bitcoin-Mixer verschleiert werden.⁴⁴ Mittlerweile gibt es sogar Dienstleister, die die Nutzung ihres Bitcoin-Accounts gegen Barzahlung anbieten.⁴⁵

Im Hinblick auf die Verwendung der Blockchain-Technologie im Rahmen von Expertensystemen muss die Erkennbarkeit des Users, der den Legal Code geändert oder angepasst hat, sichergestellt sein. In Bezug auf Smart Contracts ist die Frage aufzulösen, inwieweit die Pseudonymität der

⁴² Vgl. Heckmann, CR 2016, R99 (R100).

⁴³ Vgl. Boehm/Pesch, MMR 2014, 75 (75).

⁴⁴ Boehm/Pesch, MMR 2014, 75 (76).

⁴⁵ So etwa: <https://localbitcoins.com> (Stand: 1.11.2018).

Kenntnis vom Vertragspartner als *essentialia negotii* entgegensteht. Daneben stellen sich datenschutzrechtliche Fragen, die an die Blockchain-Technologie als dezentrales Speichersystem anknüpfen.⁴⁶

III. Fazit und Ausblick

Einige der Fragen im Dunstkreis von Blockchain und Expertensystemen werden in der Rechtstheorie seit Kurzem diskutiert und sind auch auf der Tagung im November angerissen worden. Viele weitere werden folgen und bilden schon jetzt eine Diskussionsgrundlage für die Zukunft. Die Blockchain-Technologie wird früher oder später Eingang in die Rechtspraxis finden. Unvermeidbar erscheint daher das Erfordernis einer rechtlichen Grundlage zur Einordnung und Handhabung der Technologie.

Eine Kombination der Technologie mit Expertensystemen hat Potential, ist bis dato aber zumindest bloße Theorie. Die juristischen Expertensysteme werden bisher als reine Beratungsergänzungsprogramme diskutiert. Zu viele technische und rechtliche Fragen sind offen. Sie sollten aber nicht unbeantwortet bleiben. Die Blockchain-Technologie ist kein Allheilmittel, jedoch ein weiterer Schritt in der Entwicklung zur Digitalisierung des Rechts. Der Einsatz der Blockchain-Technologie führt nicht etwa zur Ersetzbarkeit der Rechtspraktiker, erfordert jedoch eine Anpassung oder Fortentwicklung der Berufsbilder sowie des Gesetzes, wie sie bereits in vielen Bereichen mehr oder weniger schleichend im Gange ist.

⁴⁶ Hierzu: *Bechtolf/Vogt*, ZD 2018, 66 (66 ff.); *Martini/Weinzierl*, NVwZ 2017, 1251 (1251 ff.).

§ 6 Kontrolle der Bundesauftragsverwaltung durch Untersuchungsausschüsse des Bundestages

Johannes Klamet

Die Befugnisse der Untersuchungsausschüsse des Bundestages sind regelmäßig Gegenstand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und gehören zum Pflichtstoff in Studium und Erster juristischer Prüfung.¹ Aufgrund der großen Relevanz für Staatspraxis und Ausbildung lag es daher nahe, Fragestellungen des Rechts der Untersuchungsausschüsse zum Gegenstand der Anfängerhausarbeit der im Wintersemester 2018/19 von Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell) ausgerichteten Übung im Öffentlichen Recht für Anfänger zu machen.

Ein zentraler Aspekt der Hausarbeit betraf die Frage, ob und inwieweit Art und Weise des Vollzugs eines Gesetzes in Bundesauftragsverwaltung (insbesondere in Fällen des Art. 104a Abs. 3 S. 2 GG) zum Gegenstand eines Untersuchungsausschusses des deutschen Bundestages gemacht werden können. Diese Fragestellung wurde bislang, soweit ersichtlich, nicht durch das Bundesverfassungsgericht entschieden und bot den Teilnehmerinnen und Teilnehmern der Übung daher die Gelegenheit, sich jenseits bekannter Rechtsprobleme mit der Kompetenzverteilung des Grundgesetzes zu befassen. Im Folgenden soll anhand einer überblicksartigen Darstellung des gegenständlichen Themenbereichs ein Einblick in die Lehrtätigkeit des Instituts gegeben werden.

¹ Vgl. BVerfGE 67, 100; 77, 1; 105, 197; 113, 113; 124, 78; 143, 101 und überblicksartig aus der Ausbildungsliteratur *M. Nettessheim/R. Vetter*, JuS 2004, 219 ff.; *U. Mager/S. Oliver*, Jura 2003, 490 ff.; *T. Hebel/J. Schulz*, JuS 2010, 969 ff.

I. Das parlamentarische Untersuchungsrecht – Grundlagen und Grenzen

Verfassungsrechtliche Grundlage der Untersuchungsausschüsse des Bundestages ist Art. 44 GG. Obwohl es sich bei der parlamentarischen Enquête um ein zentrales Mittel der Informations-, Kontroll- und Untersuchungsrechte des Bundestages handelt,² enthält Art. 44 GG keine explizite Regelung zulässiger Untersuchungsgegenstände. Aus der Eigenschaft des Untersuchungsausschusses als Hilfsorgan des Bundestages folgt aber, dass ihm nicht mehr Rechte zustehen können als dem Bundestag selbst und Untersuchungsverfahren folglich nur im Rahmen dieser verfassungsmäßigen Zuständigkeiten zulässig sind (sog. Korollartheorie, einfachgesetzlich geregelt in § 1 Abs. 3 PUAG).³

1. Bundesstaatliche Kompetenzordnung

Das parlamentarische Untersuchungsrecht findet seine Grenzen daher insbesondere in der bundesstaatlichen Kompetenzordnung des Grundgesetzes.⁴ Unzulässig sind hiernach aufgrund des Prinzips der vertikalen Gewaltenteilung Untersuchungsgegenstände, die in den Zuständigkeitsbereich der Länder fallen.⁵ Ob und inwieweit der Vollzug von Gesetzen in Bundesauftragsverwaltung durch die Länder von einem Untersuchungsausschuss des Bundestages untersucht werden kann, bestimmt sich demnach grundsätzlich nach Art und Umfang der dem Bund zustehenden Verwaltungskompetenzen.⁶

² H. Klein, in: Maunz/Dürig GG, 83. EL 2018, Art. 44 Rn. 58.

³ M.-E. Geis, HStR, 3. Aufl., Bd. III (2005), § 55 Rn. 37; C. Seiler, AöR 129 (2004), 378 (385); P. Glauben, in: Glauben/Brockner (Hrsg.), Das Recht der parlamentarischen Untersuchungsausschüsse in Bund und Ländern, 3. Aufl. 2016, Kap. 5 Rn. 1, M. Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 1, 2011, § 15 Rn. 258 ff. m.w.N.

⁴ BVerfGE 77, 1 (44); W. Simons, Das parlamentarische Untersuchungsrecht im Bundesstaat, 1991, 193; J. Platter, Das parlamentarische Untersuchungsverfahren vor dem Verfassungsgericht, 2004, 41 ff.

⁵ BVerfGE 77, 1 (44); W. Simons, Das parlamentarische Untersuchungsrecht im Bundesstaat, 1991, 123; M. Kloepfer, Verfassungsrecht, Bd. 1, 2011, § 15 Rn. 259.

⁶ J. Platter, Das parlamentarische Untersuchungsverfahren vor dem Verfassungsgericht,

2. Kernbereich exekutiver Eigenverantwortung

Zu berücksichtigen ist aber, dass auch das im Wesentlichen aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG) abgeleitete Prinzip der horizontalen Gewaltenteilung dem Untersuchungsrecht des Bundestages Grenzen zieht.⁷ Zwar hat das parlamentarische Enquêterecht im Wesentlichen eine umfassende Kontrolle der Exekutive zum Ziel, gleichwohl wird dieser aber ein Initiativ-, Beratungs- und Handlungsspielraum zugesprochen, der nicht durch einen Untersuchungsausschuss ausgeforscht werden darf (sog. Kernbereich exekutiver Eigenverantwortung).⁸

Während bereits abgeschlossene Vorgänge von diesem Kernbereich in der Regel nicht erfasst sind, darf in laufende Verhandlungen und Entscheidungsprozesse prinzipiell nicht eingegriffen werden.⁹ Hierdurch soll verhindert werden, dass die Kontrollbefugnisse des Untersuchungsausschusses zu einem im Grundgesetz nicht angelegten Mitentscheidungsrecht erstarken.¹⁰ Unabhängig von den dem Bund zustehenden Verwaltungskompetenzen sind daher laufende Verwaltungsverfahren regelmäßig einer Kontrolle entzogen.

II. Umfang der verwaltungskompetenzakzessorischen Kontrollkompetenzen des Bundes

Gemäß Art. 83, 84 GG werden die Bundesgesetze von den Ländern grundsätzlich als eigene Angelegenheit ausgeführt. Auch die Kontrolle der vollziehenden Gewalt ist in diesen Fällen primär Aufgabe der Länderparlamente und nicht des Bundestages.¹¹

2004, 41 m.w.N.; *P. Glauben*, in: *Glauben/Brocker* (Hrsg.), *Das Recht der parlamentarischen Untersuchungsausschüsse in Bund und Ländern*, 3. Aufl. 2016, § 1 Rn. 37 ff.

⁷ BVerfGE 67, 100 (139); 124, 78 (120); 143, 101 (136); *M.-E. Geis*, HStR, 3. Aufl., Bd. III (2005), § 55 Rn. 40.

⁸ BVerfGE 67, 100 (139); BayVerfGH, NVwZ 1986, 822 (824); *E.-W. Böckenförde*, AöR 103 (1978), 1 (16 f.).

⁹ BVerfGE 67, 100 (139); *M.-E. Geis*, HStR, 3. Aufl., Bd. III (2005), § 55 Rn. 39.

¹⁰ Vgl. BVerfGE 110, 119 (214 f.); 124, 78 (120 f.); 137, 185 (234 f.); 143, 101 (137).

¹¹ Vgl. BVerfGE 77, 1 (44); *M.-E. Geis*, HStR, 3. Aufl., Bd. III (2005), § 55 Rn. 37.

Im Vergleich zum Regelfall der landeseigenen Verwaltung i.S.v. Art. 83, 84 GG stehen der Bundesexekutive in Fällen des Gesetzesvollzugs in Bundesauftragsverwaltung umfassendere Weisungs- und Aufsichtsbefugnisse zu.¹² Die Bundesregierung kann beispielsweise nach Art. 85 Abs. 4 S. 2 GG zur Wahrnehmung der ihr zugewiesenen Aufsichtsbefugnisse die Vorlage von Akten – auch von nachgeordneten Landesbehörden¹³ – verlangen. Zudem unterstehen die Landesbehörden gemäß Art. 85 Abs. 3 S. 1 GG den Weisungen der zuständigen obersten Bundesbehörden. Dies gilt insbesondere auch für den Vollzug von Geldleistungsgesetzen i.S.v. Art. 104a Abs. 3 S. 1 GG, sofern der Bund die Hälfte oder mehr der Ausgaben des jeweiligen Gesetzes trägt, da Art. 104a Abs. 3 S. 2 GG für diese Gesetze ebenfalls den Vollzug in Bundesauftragsverwaltung anordnet.

Zu beachten ist jedoch, dass es sich auch bei der Auftragsverwaltung i.S.v. Art. 85 GG um Landesverwaltung handelt, in deren Rahmen insbesondere die Wahrnehmungskompetenz und die grundsätzliche Organisationsgewalt dem jeweils ausführungspflichtigen Land zustehen.¹⁴ Hieraus könnte man ableiten, dass auch die Kontrolle der Auftragsverwaltung allein Sache der Landesparlamente sein muss.¹⁵ Das Nebeneinander der Kompetenzen des Bundes und der Länder scheint somit gegen eine Kontrollbefugnis der Untersuchungsausschüsse des Bundes in Fällen der Auftragsverwaltung zu sprechen.¹⁶

Eine derartige Sichtweise würde jedoch außer Acht lassen, dass es zum Zwecke der Beurteilung der Ordnungsgemäßheit der Wahrnehmung der dem Bund nach Art. 85 GG zustehenden Aufsichts- und Weisungsbefug-

¹² H. Jarass, in: Jarass/Pieroth GG, 15. Aufl. 2018, Art. 85 Rn. 1; A. Dittmann/D. Winkler, in: Sachs GG, 8. Aufl. 2018, Art. 85 Rn. 4.

¹³ Dies folgt *a maiore ad minus* daraus, dass die Bundesregierung nach Art. 85 Abs. 4 S. 2 GG a.E. auch Beauftragte zu sämtlichen Landesbehörden entsenden kann, vgl. H. Kube, ZG 2017, 124 (129) m.w.N.

¹⁴ BVerfGE 81, 310 (332); A. Dittmann/D. Winkler, in: Sachs GG, 8. Aufl. 2018, Art. 85 Rn. 9 f.; J. Suerbaum, in: BeckOK GG, 38. Edition Stand 15.8.2018, Art. 85 Rn. 6.

¹⁵ Vgl. A. Dittmann/D. Winkler, in: Sachs GG, 8. Aufl. 2018, Art. 85 Rn. 9 f.

¹⁶ W. Simons, Das parlamentarische Untersuchungsrecht im Bundesstaat, 1991, 123; vgl. S. Unger, in: v. Mangoldt/Klein/Starck GG, 7. Aufl. 2018, Bd. 2, Art. 44 Rn. 35.

nisse erforderlich sein kann, Beweise über die Art und Weise des Gesetzesvollzuges in den Ländern zu erheben.¹⁷ Die Art und Weise der Wahrnehmung dieser Aufsichts- und Weisungsbefugnisse durch die Bundesexekutive unterliegt der Kontrolle durch Untersuchungsausschüsse des Bundestages.¹⁸ Dies spricht im Ergebnis dafür, dass die Tätigkeit der Landesverwaltungen zu diesem Zweck mittelbar untersucht¹⁹ und insoweit es für diese Kontrolle erforderlich ist zum Gegenstand eines Untersuchungsausschusses des Bundes gemacht werden kann.

III. Aktuelle Entwicklungen – Ausgeweitete Erhebungsrechte des Bundes in den Ländern

Für ein derartiges Untersuchungsrecht spricht des Weiteren der Vergleich mit mehreren im Jahr 2017 in das Grundgesetz eingefügten Vorschriften.²⁰ So ist der Bundesrechnungshof gemäß Art. 114 Abs. 2 S. 2 GG – nunmehr ausdrücklich²¹ – ermächtigt, zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes Erhebungen außerhalb der Bundesverwaltung vorzunehmen. Dies umfasst insbesondere Erhebungen bei Stellen der Länderverwaltung, die Bundesmittel verwalten.²² Weitere Erhebungsrechte der Bundesregierung finden sich in den neugeschaffenen Art. 104b Abs. 2 S. 4 und 104c S. 2 GG.

Dem Grundgesetz ist daher der Gedanke nicht fremd, dass Beweiserhebungen bei Länderverwaltungen durch Stellen des Bundes zu Zwecken der Kontrolle des Bundes zulässig sind. Eine vergleichbare Konstellation stellt der hier besonders interessierende Vollzug von Geldleistungsgesetzen i.S.v.

¹⁷ Vgl. *J. v. Achenbach*, in: Waldhoff/Gärditz PUAG, Vor. D Rn. 23.

¹⁸ *S. Unger*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck GG, 7. Aufl. 2018, Bd. 2, Art. 44 Rn. 35; *J. v. Achenbach*, in: Waldhoff/Gärditz PUAG, Vor. D Rn. 24.

¹⁹ *M.-E. Geis*, HStR, 3. Aufl., Bd. III (2005), § 55 Rn. 37; *S. Unger*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck GG, 7. Aufl. 2018, Bd. 2, Art. 44 Rn. 35 m.w.N.

²⁰ Vgl. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 13.7.2017, BGBl I 2347.

²¹ In Rspr. und Schrifttum waren derartige Erhebungsrechte schon vor Änderung des Grundgesetzes anerkannt und wurden maßgeblich auf Art. 114 Abs. 2 S. 1 GG gestützt, vgl. BVerfGE 127, 165 (212); BVerwGE 116, 92; *H. Kube*, ZG 2017, 124 (127).

²² *H. Butzer*, in: BeckOK GG, 36. Edition Stand 15.2.2018, Art. 114 Rn. 19; *H. Jarass*, in: Jarass/Pieroth GG, 15. Aufl. 2018, Art. 114 Rn. 7.

Art. 104a Abs. 3 GG durch die Länder in Bundesauftragsverwaltung dar. Auch in diesen Fällen stehen Fragen der ordnungsgemäßen Verwendung durch den Bund bereitgestellter Mittel im Fokus, sodass der systematische Vergleich mit Art. 114 Abs. 2 S. 2, Art. 104b Abs. 2 S. 4 und Art. 104c S. 2 GG seinerseits für ein verhältnismäßig weitgehendes Untersuchungsrecht des Bundestages streitet.

IV. Fazit

Wie der Überblick über diesen Problembereich gezeigt hat, kann die Vollzugspraxis von Landesbehörden in Fällen der Bundesauftragsverwaltung – insbesondere also in Fällen des Art. 104a Abs. 3 S. 2 GG – (mittelbar) Gegenstand eines Untersuchungsausschusses des Bundestages sein. Die Untersuchung darf jedoch nur soweit gehen, wie dies zur Kontrolle der Aufsichtstätigkeit der Bundesexekutive erforderlich ist.²³ Eine hierüber hinausgehende Kontrolle ist unzulässig.²⁴

²³ I. E. zustimmend *C. Degenhart*, Klausurenkurs im Staatsrecht II, 8. Aufl. 2017, Rn. 483; *T. Hebel*/J. Schulz, JuS 2010, 969 (970); *M.-E. Geis*, Examens-Repetitorium Staatsrecht, 3. Aufl. 2018, Rn. 268.

²⁴ Vgl. *M.-E. Geis*, HStR, 3. Aufl., Bd. III (2005), § 55 Rn. 37; *S. Unger*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Bd. 2, Art. 44 Rn. 35.

§ 7 Zum „wirtschaftlichen Zusammenhang“ als Kriterium des einkommensteuerlichen Veranlassungsprinzips*

Benjamin Straßburger

I. Funktionale Einordnung des Veranlassungsprinzips im Gesamtzusammenhang der Einkommensteuer

Möchte man die Funktion des Veranlassungsprinzips im Gesamtzusammenhang der Einkommensteuer sowie die Bedeutung des zum Zwecke seiner Operationalisierung herangezogenen Kriteriums des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ zutreffend erfassen, so ist in einem ersten Schritt die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Erinnerung zu rufen, der zufolge der Allgemeine Gleichheitssatz den Gesetzgeber dazu verpflichtet, die dem Einzelnen gesetzlich auferlegte Steuerlast am Maßstab der individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten (Art. 1 Abs. 3 GG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG).¹

1. Grundentscheidung für die Besteuerung der Reineinkünfte

Beim Fiskalzugriff auf das Einkommen natürlicher Personen trägt der Gesetzgeber jener zentralen gleichheitsgrundrechtlichen Direktive in der Weise Rechnung, dass er das Steuerobjekt „Einkommen“ an der Disponibilität des Vermögenszugangs ausrichtet. Demnach indiziert nicht etwa das gesamte am Markt hinzuerworbene Vermögen finanzielle Leistungsfä-

* Der vorliegende Beitrag greift Gedanken auf, die in eine Gesetzeskommentierung eingeflossen sind, welche in den Jahren 2015 bis 2018 am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg entstanden ist (§ 9 EStG, in: Gregor Kirchhof/Eckhart Ratschow (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Einkommensteuergesetz, C. H. Beck Verlag, München).

¹ Vgl. nur BVerfGE 74, 182 (199 f.); BVerfGE 122, 210 (230 f.).

higkeit, sondern nur der Teil, den der Steuerpflichtige weder im Zusammenhang mit der Sicherung seiner Erwerbsquelle noch zur Sicherung seiner eigenen Existenz oder der Existenz seiner Familie aufwendet (sog. „Nettoprinzip“).² Die Regelung des § 2 Abs. 2 EStG positiviert die objektive Komponente dieses Prinzips, indem sie nicht die Brutto-, sondern die Reineinkünfte – d.h. den Saldo aus Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen – in die Steuerbemessungsgrundlage einfließen lässt (sog. „objektives Nettoprinzip“).

2. Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privataufwendungen

Die rechtspraktische Verwirklichung dieses Prinzips, welches das Bundesverfassungsgericht als folgerichtig umzusetzende „Grundentscheidung“ identifiziert,³ bedingt eine Abgrenzung zwischen jenen Aufwendungen, die in der Erwerbssphäre wurzeln und solchen Aufwendungen, die im privaten Bereich angesiedelt sind. Denn während Erwerbsaufwendungen gemäß dem objektiven Nettoprinzip die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer mindern, ist der Abzug von Privataufwendungen – abgesehen von den gesetzlich ausdrücklich geregelten, existenzsichernden Ausgaben (vgl. § 2 Abs. 4 und 5 EStG) – ausgeschlossen. Für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 EStG) erfüllt die Vorschrift des § 4 Abs. 4 EStG diese Abgrenzungsfunktion, für die Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 EStG) § 9 EStG.

a. Unterschiedlicher Wortlaut von § 4 Abs. 4 EStG und § 9 Abs. 1 S. 1 EStG

Indes konturieren die beiden vorgenannten Vorschriften den abzugseröffnenden Erwerbzusammenhang ungeachtet ihrer funktionalen Äquivalenz in disparater Weise. Dies gilt jedenfalls dann, wenn man ihren jeweiligen Regelungsgehalt im Wege einer streng grammatischen Auslegung zu ermitteln sucht. Denn während § 4 Abs. 4 EStG die Zuordnung von Aufwen-

² Vgl. BFH, DStR 2017, 439.

³ BVerfGE 107, 27 (48); BVerfGE 126, 268 (279 f.).

dungen zur Erwerbssphäre an das Kriterium der (betrieblichen) „Veranlassung“ knüpft, macht § 9 Abs. 1 S. 1 EStG die Qualifikation von Abflüssen in Geld oder Geldeswert als Werbungskosten davon abhängig, dass es sich dabei um „Aufwendungen *zur* Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“⁴ handelt, fordert also dem Wortlaut nach einen Finalzusammenhang.

b. Abkehr der Rechtsprechung vom finalen Werbungskostenbegriff

Der Bundesfinanzhof hat sich jedoch sukzessive von einer streng am Wortlaut orientierten Auslegung des § 9 Abs. 1 S. 1 EStG distanziert. Während das höchste deutsche Finanzgericht in seiner frühen Rechtsprechung den allgemeinen Werbungskostenbegriff noch ausdrücklich als „final“ strukturiert charakterisierte,⁵ befand der VI. Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 3.2.1962, dass man den Begriff „Werbungskosten“ bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Anlehnung an § 4 Abs. 4 EStG als „Aufwendungen des Arbeitnehmers, die durch das Dienstverhältnis veranlaßt sind“, definieren könne⁶. Der damit eingeleiteten Abkehr vom streng finalen Werbungskostenbegriff schloss sich der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs im Jahr 1972 ausdrücklich an. In seinem Urteil vom 25.7.1972 argumentierte er, dass der Werbungskostenbegriff bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung „ebenso wie bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht nur rein final, sondern auch kausal zu sehen“ sei und zwar „in dem Sinn, daß als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Aufwendungen anzusehen sind, die durch die Vermietung und Verpachtung verursacht oder veranlaßt sind“.⁷ Vollendet wurde die Hinwendung zum Veranlassungsprinzip sodann spätestens durch den Beschluss des Großen Senats vom 28.11.1977⁸, in dem hervorgehoben wird, dass die Abziehbarkeit von Kfz-

⁴ Hervorhebung hinzugefügt.

⁵ BFH, NJW 1958, 926: „Der Werbungskostenbegriff ist in erster Linie ein finaler, d.h. Aufwendungen müssen zum Zweck der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemacht werden.“

⁶ BFH, NJW 1962, 1174 (1175).

⁷ BFH, NJW 1973, 535.

⁸ BFH, BStBl. II 1978, 105.

Unfallkosten bei den Überschusseinkunftsarten grundsätzlich nicht anders beurteilt werden könne als bei den Gewinneinkunftsarten. Entscheidend für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) oder Werbungskosten (§ 9 EStG) sei hier wie dort die betriebliche bzw. berufliche *Veranlassung*.⁹

3. Verfassungsrechtlicher Hintergrund

Die oben skizzierte Rechtsauffassung, an der der Bundesfinanzhof bis heute festhält, verdient nicht zuletzt deshalb Zustimmung, weil schon aus verfassungsrechtlichen Gründen sichergestellt sein muss, dass die Wahl der Einkunftsart grundsätzlich keinen Einfluss auf das Belastungsergebnis hat. Dem liegt zugrunde, dass Art. 3 Abs. 1 GG eine folgerichtige Ausführung der Grundentscheidung des Gesetzgebers für eine am objektiven Nettoprinzip orientierte Einkommensbesteuerung gebietet, das objektive Nettoprinzip sich gegenüber den verschiedenen in Betracht kommenden Einkommensquellen jedoch neutral verhält. Es verlangt die Verschonung des objektiv indisponiblen Vermögenszugangs ohne Rücksicht darauf, aus welcher der in § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 bis 7 EStG genannten Einkünfteerzielungstätigkeiten der jeweilige Vermögenszugang resultiert. Die vom Gesetzgeber in § 2 Abs. 2 EStG unternommene Differenzierung zwischen Gewinneinkunftsarten einerseits und Überschusseinkunftsarten andererseits vermag eine Ungleichbehandlung in den Rechtsfolgen daher nicht zu rechtfertigen („synthetische Einkommensteuer“).¹⁰ In Anbetracht dessen kann ein gleichheitsgerechtes Besteuerungsergebnis nur unter der Bedingung erreicht werden, dass die Zuordnung von Aufwendungen zur Erwerbs- bzw. Privatsphäre bei allen Einkunftsarten prinzipiell nach Maßgabe derselben Kriterien erfolgt.

⁹ BFH. BStBl. II 1978, 105 (108).

¹⁰ Vgl. BVerfGE 84, 348 (363 f.); BVerfGE 96, 1 (6); BVerfGE 99, 88 (95).

II. Operationalisierung des Veranlassungsprinzips

Der Umstand, dass die Finanzgerichte den Werbungskostentatbestand seit geraumer Zeit ausdrücklich nicht mehr „final“, sondern – analog zum Betriebsausgabenbegriff – veranlassungsbezogen interpretieren, wirft die Frage auf, wie das Veranlassungsprinzip im konkreten Fall operationalisiert werden kann. Die Rechtsprechung behilft sich diesbezüglich mit der formelhaften Feststellung, dass die geforderte „Veranlassung“ vorliege, wenn die zu beurteilende Wertabgabe objektiv mit dem Betrieb bzw. dem Beruf zusammenhängt und subjektiv dem Betrieb bzw. dem Beruf zu dienen bestimmt ist, d.h. wenn sie – so der Bundesfinanzhof wörtlich – in einem „steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit einer Einkunftsart steht.¹¹

1. Das Kriterium des „steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhangs“

Für die Subsumtion einer Aufwendung unter den Betriebsausgaben- bzw. den allgemeinen Werbungskostentatbestand bedarf es demnach einer spezifischen Verbindung in Gestalt eines Sinnzusammenhangs zwischen den für die zu prüfende Wertabgabe ausschlaggebenden Gegebenheiten (sog. „aufwendungsauslösendes Moment“) einerseits und der Einkünfteerzielungstätigkeit des Steuerpflichtigen andererseits, wobei die Rechtsprechung diesen Sinnzusammenhang mit dem Attribut „wirtschaftlich“ kennzeichnet. Was heißt nun aber „wirtschaftlich“?

Die Finanzgerichte verwenden das Kriterium des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ regelmäßig in Abgrenzung vom „rein rechtlichen Zusammenhang“, welcher letzterer für die Zuordnung einer Aufwendung zur Erwerbssphäre gerade nicht genügen soll. Mit der Begründung, es liege kein „wirtschaftlicher“, sondern lediglich ein rein „rechtlicher“ Zusammenhang zwischen Aufwendung und Einkünfteerzielungstätigkeit vor, hat der Bundesfinanzhof etwa die Werbungskostenqualifikation von Schuldzinsen auf ein Darlehen abgelehnt, das der Steuerpflichtige mit einer Hypothek

¹¹ BFH, BStBl. II 1990, 817 (823); BFH, FR 2000, 1000 (1001); BFH, BStBl. II 2010, 672 (681); BFH, DStZ 2015, 183; BFH, DStRE 2017, 263.

auf von ihm fremdvermieteten Grundbesitz besichert hatte, jedoch nicht für Zwecke eben dieses Grundbesitzes, sondern zur Finanzierung des Neubaus eines zur privaten Nutzung vorgesehenen Einfamilienhauses verwendete.¹² Keinen wirtschaftlichen, sondern einen rein rechtlichen Zusammenhang sah das höchste deutsche Finanzgericht auch im Falle von Schuldzinsen gegeben, die der Steuerpflichtige auf ein Darlehen leistete, welches er aufgenommen hatte, um eine Zugewinnausgleichsverpflichtung erfüllen zu können, die unter anderem auf dem Wert eines ihm – dem Steuerpflichtigen – zur Einkünfteerzielung dienenden Grundstücks beruhte.¹³

2. Die Relevanz innerer Tatsachen für die Konturierung der Erwerbssphäre

Aus der dezidierten Abkehr vom finalen Werbungskostenbegriff sowie dem Umstand, dass der Bundesfinanzhof in der Folge wiederholt Anlass sah, den von ihm zum Zwecke der Operationalisierung des Veranlassungsprinzips herangezogenen „wirtschaftlichen Zusammenhang“ explizit vom – unstreitig rein objektiv gearteten – „rechtlichen Zusammenhang“ abzugrenzen, zieht ein Teil des wissenschaftlichen Schrifttums den Schluss, dass auch der „wirtschaftliche Zusammenhang“ jeglicher subjektiven Komponente entbehrt.¹⁴ Bei genauerer Betrachtung vermag eine objektivistische Interpretation dieses Kriteriums, das der Bundesfinanzhof der Sache nach dem besonderen Werbungskostentatbestand des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG entlehnt hat, indes kaum zu überzeugen. Denn wenngleich selbiges unbestritten Ausfluss des Bestrebens der Rechtsprechung ist, den Werbungskostenbegriff gegenüber seiner überkommenen, streng finalen Lesart zu erweitern, so zwingt dieser Umstand doch nicht zu der Annahme, dass subjektive Aspekte bei der inhaltlichen Ausdeutung des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ gänzlich auszublenden sind. Im Gegenteil: Bei Lichte

¹² BFH, BStBl. II 1980, 348.

¹³ BFH, BStBl. II 1993, 751.

¹⁴ So im Ergebnis etwa *U. Köhler*, in: Bordewin/Brandt EStG, Lbl. 381. Egl. 2016, § 9 EStG Rn. 440; *K. J. von Bornhaupt*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff EStG, Lbl. 133. Egl. 2003, § 9 EStG Rn. B 174.

besehen beinhaltet die als „wirtschaftlicher Zusammenhang“ apostrophierte spezifische Verbindung zwischen den für die jeweilige Wertabgabe wesentlichen Umständen einerseits und der Einkünfteerzielungstätigkeit des Steuerpflichtigen andererseits notwendig eine subjektive Komponente. Dies namentlich insofern, als nur die individuell-subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen einen Sinnzusammenhang zu erzeugen vermögen, der sodann Bezugspunkt des Attributs „wirtschaftlich“ sein kann.¹⁵ Es zeigt sich: Der Umstand, dass die Erwerbssphäre auf der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen und mithin auf einer *inneren* Tatsache gründet, hat zur Konsequenz, dass die Umgrenzung dieser Sphäre allein anhand objektiver Gegebenheiten nicht sinnhaft durchgeführt werden kann.

3. Die Fallgruppe der unfreiwilligen Aufwendungen als „Lackmusktest“

Die konstitutive Bedeutung des subjektiven Moments für die Operationalisierung des Veranlassungsprinzips wird endgültig offenbar, wenn man sich vergegenwärtigt, dass es sogar im Falle von sog. „unfreiwilligen Aufwendungen“ letztendlich bestimmte Willensakte des Steuerpflichtigen sind, die den Ausschlag für die Zuordnung zur Erwerbssphäre geben.¹⁶ So lässt der Bundesfinanzhof Wertabgaben infolge des Verlusts, der Beschädigung oder Zerstörung eines Vermögensgegenstands grundsätzlich nur dann zum Werbungskostenabzug zu, wenn der Steuerpflichtige den betroffenen Gegenstand zuvor seiner Erwerbssphäre *gewidmet* hat¹⁷ oder der unbeabsichtigte Abfluss in Geldeswert anlässlich einer *planmäßigen* Verwendung des betroffenen Gegenstands für erwerbliche Zwecke eintritt¹⁸. Bezeichnenderweise handelt es sich bei der „Widmung zur Einkünfteerzie-

¹⁵ Ähnlich K. Wagner, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Lohnsteuer, Lbl. 54. Egl. 2015, Werbungskosten Rn. 90.

¹⁶ Ebenso T. Stapperfend, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, FS Kruse (2001), 533 (543).

¹⁷ Vgl. BFH, BStBl. II 1983, 586, betr. Entwendung eines Arbeitsmittels.

¹⁸ Vgl. BStBl. II 1993, 44, betr. Diebstahl eines Privat-Pkw während einer Dienstreise.

lung“ und der „planmäßigen Verwendung zu Erwerbszwecken“ um Vorgänge, in denen die Absicht des Steuerpflichtigen, steuerbare Einkünfte zu erzielen, eindeutig zum Ausdruck gelangt.¹⁹

III. Fazit

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die objektive Verursachung einer Wertabgabe durch eine Einkünfteerzielungstätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 7 EStG notwendige, aber keinesfalls hinreichende Bedingung für die Qualifikation als Erwerbsaufwendung ist. Stets ist darüber hinaus erforderlich, dass sich jene Aufwendung, deren Abzug als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG bzw. als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 EStG in Rede steht, bei wertender Betrachtung als Manifestation der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen darstellt. Dem vom Bundesfinanzhof zur Operationalisierung des Veranlassungsprinzips herangezogenen Kriterium des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ ist daher zwingend eine subjektive Komponente beizumessen: Nur wenn sowohl die äußeren Umstände als auch die inneren Tatsachen, welche der betreffenden Wertabgabe zugrunde liegen, bei der Entscheidung über die Zuordnung derselben zur Erwerbs- oder Privatsphäre Berücksichtigung finden, kann eine wertungskonsequente Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangsstatbestands der Einkommensteuer gelingen.

¹⁹ Siehe dazu *V. Krefl*, in: Herrmann/Heuer/Raupach EStG/KStG, Lbl. 287. Egl. 2018, § 9 EStG Rn. 149 sowie *T. Stapperfend*, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, FS Kruse (2001), 533 (543).

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

Sebastian Heinrichs

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 9 Kunst als Gegenstand des Steuerrechts

Daniel Drescher

Die Suche nach einem geeigneten und reizvollen Dissertationsthema erfordert Geduld sowie einen weiten und offenen Blick auf das gewählte Rechtsgebiet. So führte sie mich auch in den Bereich der Kunst im Kontext des Steuerrechts. Die folgenden Ausführungen sollen einen kleinen Einblick in diesen Aspekt des Steuerrechts eröffnen.

I. Einleitung

Kunst¹, verstanden als Kulturgut, wird gemeinhin als etwas Ästhetisches oder lediglich Schönes, als Reflexion kultureller Entwicklungen, manchmal auch als etwas Provozierendes, seltener als etwas im eigentlichen Sinne Nützliches wahrgenommen. Sie verfolgt originär häufig einen Selbstzweck oder drückt ein politisches Anliegen aus. Weniger oft wird Kunst dagegen in ihrer wirtschaftlichen Dimension betrachtet. Selbstverständlich ist zunächst nur, dass ihr ideeller und wirtschaftlicher Wert nicht auf der Grundlage der verwendeten Materialien oder des mit der Herstellung verbundenen Aufwands erfasst werden kann. Das Steuerrecht, das an ökonomischen Sachgesetzmäßigkeiten ausgerichtet² und auf wirtschaftliche Greif- und Quantifizierbarkeit von Vermögensgegenständen angewiesen ist,³ unternimmt den Versuch, wirtschaftliche Maßstäbe mit dem ideellen Charakter der Kunst und ihrer kulturellen Bedeutung zu verknüpfen und sie

¹ Kritisch gegenüber einem allgemeinen Kunstbegriff *Gombrich*, Die Geschichte der Kunst, 16. Aufl., 1995, S. 15; ein Überblick über die Geschichte des Kunstbegriffs findet sich in *Held/Schneider*, Grundzüge der Kunstwissenschaft, 2007, 21 ff.

² *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 1 Rn. 15.

³ *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. I, 2. Aufl., 2000, 7.

so rechtlich zu erfassen.⁴ Im Folgenden soll dies anhand zweier für Kunstgegenstände geltender Besonderheiten im deutschen Steuerrecht und der dahinterstehenden Privilegierungsentscheidung des Gesetzgebers überblicksartig beleuchtet werden. Dabei soll sich auf Kunstgegenstände als (bewegliche) Einzelobjekte beschränkt werden.

II. Ausgewählte Privilegierungstatbestände

Privilegierungstatbestände zugunsten von (beweglichen) Kunstgegenständen finden sich vielerorts im materiellen Steuerrecht.⁵ Im Vordergrund werden bei der Betrachtung die diesen Regelungen zugrundeliegenden Wertentscheidungen und weniger die Auslegung und Anwendung der einzelnen Tatbestandsmerkmale stehen.

1. Privilegierung im Erbschaftsteuerrecht

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG ist die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG wiederum regelt, dass der steuerpflichtige Erwerb die Bereicherung des Erwerbers ist, soweit sie nicht steuerfrei gestellt ist. Die Bereicherung wird in § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG konkretisiert. Maßgebliche Befreiungsvorschrift für Kunstgegenstände ist § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.

a. Regelungsgehalt des § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

§ 13 Abs. 1 Nr. 2 lit. a ErbStG sieht eine Steuerbefreiung u.a. für sich im Inland oder in einem Mitgliedstaat der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums befindende⁶ Kunstgegenstände und Kunstsammlungen in

⁴ Vgl. Heuer HFSt, Bd. 4, 2016, 141.

⁵ S. etwa § 10g EStG, § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG, § 4 Nr. 20 lit. a UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 53 der Anlage 2 (Lieferung von Kunstgegenständen); verfahrensrechtlich ist an § 224a Abs. 1 AO zu denken; ein weiteres Feld ist ferner das Gemeinnützigkeitsrecht.

⁶ R E 13.2 I ErbStR; krit. Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 17. Aufl., 2018, § 13 Rn. 9.

Höhe von 60 Prozent ihres Wertes vor, wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang für Zwecke der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden. Nach Nr. 2 lit. b kommt eine volle Steuerbefreiung in Betracht, wenn der Steuerpflichtige bereit ist, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen und sie sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder in ein Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes nach § 7 Abs. 1 KGSG eingetragen sind. Die Befreiung entfällt jedoch rückwirkend, wenn es zu einer Veräußerung der Gegenstände innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb kommt oder die Voraussetzungen der Steuerbefreiung innerhalb dieses Zeitraums entfallen, § 13 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG.

b. Regelungshintergrund und Bewertung

Eine dem § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG entsprechende Regelung findet sich bereits in § 7 Abs. 2 des Erbschaftsteuergesetzes von 1919.⁷ Auf den ersten Blick mutet diese Privilegierung gegenüber anderen Vermögensgegenständen aus der Erbmasse im Hinblick auf eine gleichheitsgerechte Besteuerung problematisch an. Jedoch wird dem Gedanke der Belastungsgleichheit gerade dadurch Rechnung getragen, dass die Steuerbefreiung den geminderten Zuwachs an Leistungsfähigkeit kompensiert, den der Steuerpflichtige als Erbe eines grundsätzlich ertragslosen Kunstobjekts erlangt, wenn er es in den Dienst der Allgemeinheit stellt.⁸ Realisiert der Erbe dagegen den Zuwachs im Rahmen einer Veräußerung, wird rückwirkend die Befreiung aufgehoben, § 13 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG. Zudem soll verhindert

⁷ Reichsgesetzblatt, Jg. 1919, 1544 f.

⁸ *Griesel* in Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl., 2012, § 13 ErbStG, Rn. 11; *Heuer* HFSt, Bd. 4, 2016, 141 (145); *Heuer/von Cube*, DStR 2017, 129.

werden, dass es durch Veräußerungen wegen der Steuerlast zu einer Abwanderung von Kunstgegenständen ins Ausland kommt.⁹ Ziel und Basis der Befreiung ist also die im unterstellten öffentlichen Interesse liegende Erhaltung und Nutzbarmachung kulturell bedeutsamer Kunst. Was bedeutsame Kunst im Kontext des § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist, soll hier vernachlässigt werden, da erbschaftsteuerrelevante Kunstgegenstände in der Regel auch so bedeutsam sind, dass ihre Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt.¹⁰

Grundlage der Berechnung der Steuerbefreiung in § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist der Wert des Kunstgegenstandes. Als ökonomische Einheit ist diese Rechengröße frei von ideellen Maßgaben zu bestimmen.¹¹ Die verlässliche Ermittlung des Wertes bereitet jedoch Schwierigkeiten.¹² § 12 Abs. 1 ErbStG verweist für die Bewertung in das Bewertungsgesetz und damit – soweit nichts anderes vorgeschrieben ist¹³ – zunächst auf § 9 BewG.¹⁴ Maßgebliche Faktoren bei der Bewertung sind u.a. künstlerische Provenienz, materieller Erhaltungszustand, Marktgängigkeit, kunstgeschichtliche Bedeutung, Echtheit oder auch Format oder Sujet.¹⁵ Als Referenzrahmen können dabei vorhergehende Verkäufe von vergleichbaren Objekten – soweit dies bei der

⁹ *Viskorf* in Viskorf/Knobel/Schuck, ErbStG, § 13, Rn. 19; *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rn. 23; *Griesel* in Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl., 2012, § 13 ErbStG, Rn. 11.

¹⁰ Vgl. *Heuer/von Cube*, DStR 2017, 129 (130). Bei Zweifelsfragen hinsichtlich der Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft sei in Zweifelsfällen der Nachweis durch Gutachten der landesrechtlich zuständigen Behörde zu erbringen. Dazu kritisch *Heuer/von Cube*, ZEV 2008, 565 (566); zustimmend: *Ebling* in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl., 2012, 476; *Kiebele* in Preißer/Rödl/Seltenreich, ErbStG, 3. Auflage, 2018, § 13, Rn. 37; *Schienke-Ohletz* in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13 ErbStG, Rn. 13.

¹¹ *Ebling* in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl., 2012, 472; *Heuer*, DStR 2002, 845 (846).

¹² *Crezelius*, ZEV 2014, 637 (639).

¹³ Für viele vererbte oder verschenkte Vermögensgegenstände gelten spezielle Regelungen, z.B. für das Betriebsvermögen, so *Ebling* in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl., 2012, 472; hier soll sich aber auf Kunstgegenstände als Teil des übrigen Vermögens konzentriert werden.

¹⁴ ErbStR 2011 – RE 12.1; *Gebel/Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 12, Rn. 57.

¹⁵ *Ebling* in: Ebling/Schulze, Kunstrecht, 2. Aufl., 2012, 473; *Heuer* NJW 2008, 689, 693 ff.

Singularität jedes einzelnen Kunstwerks möglich ist¹⁶ – herangezogen werden.¹⁷ Die ihrerseits inhaltlich ausfüllungsbedürftigen Parameter machen die Schwierigkeit einer verlässlichen und konsistenten Wertermittlung deutlich. Unter Umständen ist die Finanzverwaltung gehalten, einen Sachverständigen hinzuzuziehen.¹⁸ Dies verschiebt allerdings nur die Bewertungsschwierigkeiten auf Dritte. Fehlen Indikatoren wie jüngere Verkaufspreise vergleichbarer Objekte, ist eine fundierte Wertbestimmung daher nur eingeschränkt möglich.

Die Schwierigkeit bei der Ermittlung des Wertes offenbaren den Grundkonflikt zwischen der Erforderlichkeit einer verlässlichen Bewertung für die Quantifizierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einerseits und der Eigenart der Kunst andererseits. Gerade infolge der Übereinkunft, dass Kunst als Kulturgut mit ihrem ideellen Charakter einen gesellschaftlich bedeutsamen Zweck erfüllt, muss die wirtschaftliche Quantifizierung über die üblichen Parameter der Wertbestimmung wie Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehen. So kommt es zu einem nicht aufzulösenden Zielkonflikt. Die Steuerbefreiung ist letztlich eine nachvollziehbare Wertungsentscheidung zugunsten der Bedeutung der Kunst, die der Gesetzgeber als förderungswürdig ansieht. Dabei nimmt er die Bewertungsschwierigkeiten als notwendiges Übel in Kauf.

¹⁶ Dazu ausführlich *Heuer*, DStR 1995, 438.

¹⁷ *Ebling* in: *Ebling/Schulze*, Kunstrecht, 2. Aufl., 2012, 474.

¹⁸ BFH v. 6.6.2001, II R 7/98, BFH/NV 2002, 28, Rz. 18, Anm. *Heuer*, DStR 2011, 845.

2. Privilegierung im Ertragsteuerrecht

Im Ertragsteuerrecht findet sich in § 10g EStG ein Privilegierungstatbestand, u.a. zugunsten von privatem Kunstbesitz.¹⁹ Dieser ist als Sonderausgabentatbestand ausgestaltet und gewährt mithin außerhalb der Einkunftsarten einen Abzug von dauernden Lasten.²⁰

a. Regelungsgehalt des § 10g Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG

Nach § 10g Abs. 1 EStG kann der Steuerpflichtige Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland²¹, soweit sie öffentliche oder private Zuwendungen oder etwaige aus diesen Kulturgütern erzielte Einnahmen übersteigen, im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent wie Sonderausgaben abziehen. Die zusätzlich an Kunstgegenstände gestellten Anforderungen gleichen in weiten Teilen denen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.²² Nach Abs. 3 hat der Steuerpflichtige das Vorliegen der Voraussetzungen über eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen²³ oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachzuweisen.

b. Regelungshintergrund und Bewertung

Zweck des § 10g EStG ist die Subvention und Förderung im öffentlichen Interesse stehender und damit schutzwürdiger Kulturgüter.²⁴ Er steht damit in einer Reihe ertragsteuerlicher Vorschriften zur Kulturförderung

¹⁹ Probleme werfen Kunstgegenstände im Ertragssteuerrecht insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung zwischen bloßer Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb, also bei der Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen, auf. Ferner stellen sich bei im Betriebsvermögen gehaltenen Kunstgegenständen Fragen nach der allgemeinen Bewertung und der Anwendbarkeit der Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung. Siehe für einen Überblick *Ebling* in: *Ebling/Schulze, Kunstrecht*, 2. Aufl., 2012, 500 ff.

²⁰ Vgl. *Kleeberg* in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG*, § 10g, Rn. A 1.

²¹ Zu möglichen europarechtlichen Bedenken s. *Kligin* in *Lademann, EStG*, § 10g, Rn. 5.

²² S. oben II. 1. a.

²³ Für eine Übersicht der landesrechtlich zuständigen Behörden s. *BMF v. 4.6.2015 - IV C 1 - S 2198 - b/08/10002, BStBl. I 2015, 506*.

²⁴ *Schindler* in *Littmann, EStG*, § 10g, Rn. 3.

und ergänzt §§ 7i, 10f, 11b EStG.²⁵ Vor dem Hintergrund seiner Zweckrichtung erscheint es jedoch bedenklich – wie auch im Falle des § 13 Abs. 1 Nr. 2 lit. b ErbStG –, dass bewegliche Kunstgegenstände, die nicht in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts nach § 7 Abs. 1 KGSG eingetragen sind, was auf den Großteil der relevanten Kunstgegenstände zutreffen wird, nur bei zwanzigjährigem Familienbesitz der Förderung unterfallen.²⁶ Wesentlich ist das Erhaltungsinteresse der Öffentlichkeit. Dieses ergibt sich aber nicht aus dem Alter des Kunstgegenstandes oder der Besitzdauer innerhalb einer Familie.²⁷ Insbesondere junge, ggf. gegenwarts-kritische Kunst droht so aus der Förderung herauszufallen,²⁸ was bei gebotener historischer Sensibilität im Bereich staatlicher Kunstförderung problematisch ist. Zuletzt könnten durch die Streichung auch problemträchtige Folgefragen hinsichtlich der Auslegung dieser Voraussetzung in Zukunft vermieden werden.²⁹

Anders als im Rahmen des ErbStG kommt es im Ertragsteuerrecht nicht auf eine Bewertung des Kunstgegenstandes selbst an. Zu quantifizieren sind hier nur die Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen. Im Einzelfall kann jedoch insbesondere der Nachweis eines öffentlichen Interesses an der Erhaltung wegen der Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft Probleme bereiten.³⁰ Wie auch im Rahmen von § 13 Abs. 1 Nr. 2

²⁵ *Clausen* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 10g, Rn 1; *Kleeberg* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g, Rn. A 2, A 65; *Schindler* in Littmann, EStG, § 10g, Rn. 3 *Klugin* in Lademann, EStG, § 10g, Rn. 8.

²⁶ So auch *Kleeberg* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g, Rn. A 65; *Schindler* in Littmann, EStG, § 10g, Rn. 4; *Heuer* DStR 2002, 845 (847); *Wachter* ZEV 2002, 331 (333); BT-Drs. 14/8900, 81.

²⁷ *Kleeberg* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g, Rn. A 65.

²⁸ Für eine entsprechende verfassungskonforme Öffnung des Anwendungsbereichs gestützt auf Art. 5 Abs. 3 GG *Söffing* SAM 2012, 122 (125); *Wachter* ZEV 2002, 331 (333).

²⁹ Insbesondere wird die Frage nach der Reichweite des Begriffs „Familie“ diskutiert, für eine Beschränkung auf Angehörige *Erhard* in Blümich, EStG, § 10g, Rn. 22 m.w.N.; dagegen für ein weites Verständnis *Kleeberg* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g, Rn. B 15 m.w.N.; in seiner Entscheidung v. 12.5.2016 (Az. II R 56/14) hat sich der BFH zwar mit der Voraussetzung des zwanzigjährigen Familienbesitzes beschäftigt, das Verständnis des Begriffs Familie aber offen gelassen.

³⁰ Vgl. *Heuer/von Cube* ZEV 2008, 565 (566).

ErbStG wird das öffentliche Interesse an der Erhaltung aufgrund der Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft durch die landesrechtlich zuständige oder von der Landesregierung bestellte Stelle bestätigt. Die Klärung, ob es sich überhaupt um Kunst handelt und ob diese auch bedeutsam und ihre Erhaltung im öffentlichen Interesse ist, durch eine staatliche Stelle berührt einen historisch sensiblen Bereich. Daneben stellt sich die Interessenslage der zur Einordnung ermächtigten Stelle für den Steuerpflichtigen als ungünstig dar. Hinzu kommen rein praktische Schwierigkeiten bei der Beurteilung dieser Voraussetzung.³¹

Es offenbart sich ein Dilemma bei der Umsetzung des staatlichen Förderungsanliegens. Dieses ist eng mit dem Wesen der Kunst verbunden und stellt einerseits den Gesetzgeber bei der abstrakten Fassung der Norm und andererseits auf nachgelagerter Ebene die Verwaltung bei der Ausführung vor große Herausforderungen, wenn die Staatsfreiheit der Kunst und deren Förderung durch den Staat in Einklang gebracht werden sollen.³² Wie auch bei § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG stößt der Gesetzgeber auf Regelungsschwierigkeiten, wenn er versucht, in einer abstrakten Norm förderungswürdige Kunstgegenstände von förderungsunwürdigen (Kunst)Gegenständen zu trennen. Wie die rechtlichen Definitionsschwierigkeiten beim Begriff der Kunst zeigen, eignet sie sich wegen ihrer Eigenart und Vielseitigkeit kaum für eine schematische Erfassung. So ist es überzeugend, auf betrags-, objekt- oder zeitbezogene Begrenzungen zu verzichten.³³ Die Verwaltung – und auch die Rechtsprechung – sind ferner mit Auslegungs- und Anwendungsschwierigkeiten konfrontiert. Oft erschließt sich die Bedeutung eines Kunstgegenstands erst im Rückblick und regelmäßig ist seine Einordnung und Bewertung von Mode und Geschmack beeinflusst.

Bejaht man daher ein Förderungsbedürfnis, sollte der Gesetzgeber auf weite Tatbestandsmerkmale zurückzugreifen, um sich nicht dem Vorwurf der Einfluss- und Parteinahme auszusetzen. Dies ist auch vor dem Hinter-

³¹ Ebd.

³² Vgl. ausführlich Heuer NJW 1985, 232.

³³ Kleeberg in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10g, Rn. A 54.

grund einer aus Art. 5 Abs. 3 GG folgenden kunstfreundlichen Besteuerung³⁴ geboten. Gleichmaßen sollte auch der Rechtsanwender einen weiten und großzügigen Anwendungsbereich gewähren und das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen, soweit die Einordnung als Kunstgegenstand bejaht wurde, als widerlegbare Vermutung verstehen.

3. Schluss

Der Gesetzgeber hat sich im Bekenntnis zu einer allgemeinen Förderwürdigkeit von Kulturgegenständen der Herausforderung angenommen, ideell wertungsfreie Begünstigungen für Kulturgüter im Steuerrecht zu schaffen. Anders als konkrete staatliche Leistungen belässt das Steuerrecht mit allgemeinen Privilegierungstatbeständen für Kunstgegenstände die konkrete und individuelle Kunstförderung im Bereich privaten Engagements und stellt sich so freiheitsschonender dar.³⁵ Um dies zu gewährleisten, ist jedoch nicht nur ein ausreichend offener Tatbestand, sondern auch eine weitsichtige und großzügige Rechtsanwendung erforderlich.

³⁴ *Kirchhof*, NJW 1985, 225; *Heuer*, Die Besteuerung der Kunst, 1984, 73 ff.

³⁵ *Schack*, Kunst und Recht, 3. Aufl., 2017, Rn. 742; *Heuer*, NJW 1985, 232 (235).

§ 10 Systematisierung des Rechts: Datenbank zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs auf dem Gebiet der direkten Steuern

Tim-Niklas Zimmer

Als Kompetenzzentrum zur wissenschaftlichen Erforschung der Inhalte, Prinzipien und Perspektiven des Europäischen Finanz- und Steuerrechts ist die Forschungsstelle Europäisches Finanz- und Steuerrecht Teil des Instituts für Finanz- und Steuerrecht. An dieser Forschungsstelle entsteht in Kooperation mit dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung in Mannheim eine Datenbank zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) auf dem Gebiet des Steuerrechts von 1960 bis heute.

Ziel des Projekts ist es, die ergangenen Entscheidungen zu systematisieren und die relevanten Informationen übersichtlich zugänglich zu machen.

Damit ermöglicht die Datenbank eine Vielzahl von Nutzungen: So ist es nicht nur möglich, einen schnellen Überblick über das jeweilige Urteil zu erlangen, sondern auch, die Entscheidungen unter verschiedenen Gesichtspunkten zu vergleichen. Mittels Stichwortsuche können fall- und forschungsrelevante Urteile unkompliziert gefunden werden. Zudem besteht die Möglichkeit, anhand der Datenbasis Statistiken zu unterschiedlichsten Fragestellungen anzufertigen. Damit lässt sich zum Beispiel die Frage beantworten, wie oft der Rechtfertigungsgrund „Kohärenz des Steuersystems“ angeführt und wie oft er als gegeben eingestuft wurde (siehe Abb. 1 und Abb. 2).

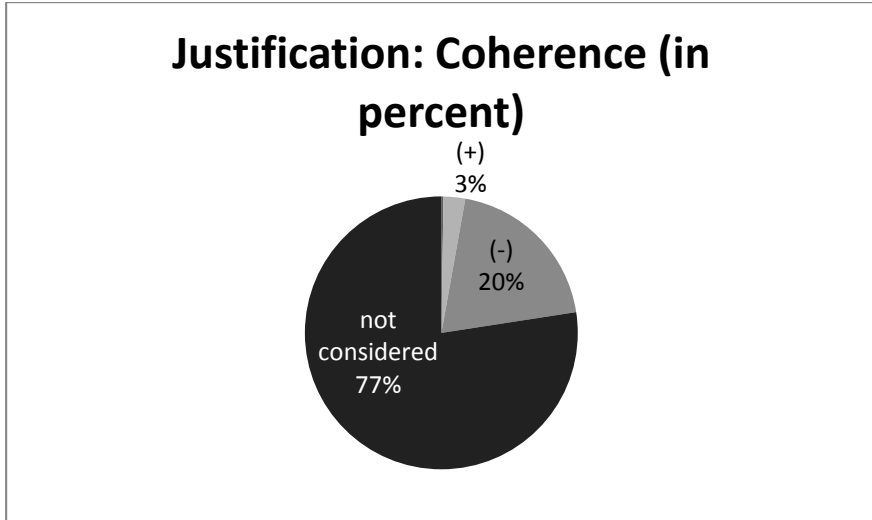


Abb. 1: Rechtfertigungsgrund Kohärenz des Steuersystems. In 77% der Entscheidungen wurde der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz nicht in Betracht gezogen, in 3% wurde dessen Vorliegen bejaht, in 20% verneint.

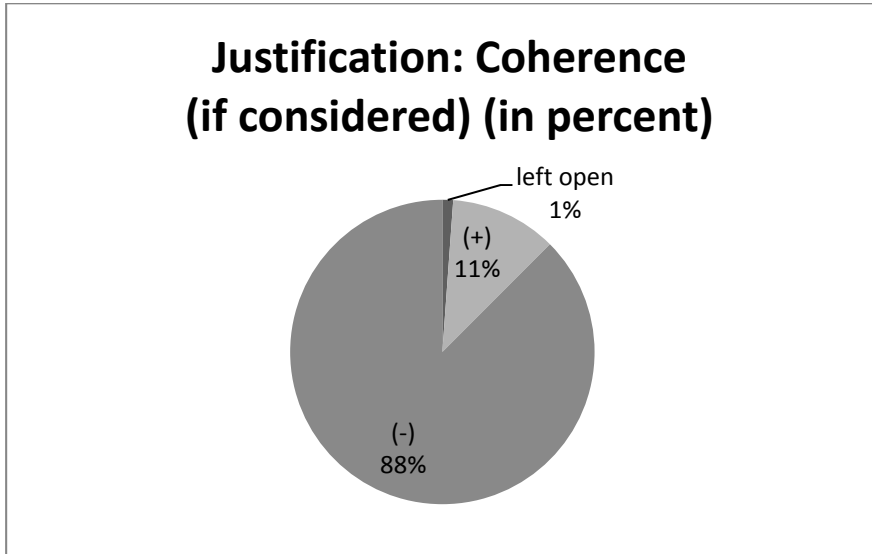


Abb. 2: Isolierte Betrachtung der Entscheidungen, in denen die Kohärenz des Steuersystems als Rechtfertigungsgrund in Betracht gezogen wurde. In 88% der Entscheidungen wurde das Vorliegen dieses Rechtfertigungsgrundes abgelehnt, in 11% bejaht, in 1% der Fälle konnte der EuGH diese Frage offen lassen.

Grundlage der Datenbank sind neben einer Liste von Urteilen mit steuerrechtlichem Bezug, die von der EU-Kommission herausgegeben wurde, die Entscheidungen selbst, die in der CURIA-Datenbank des EuGH zu finden sind, sowie Beiträge in Zeitschriften und Monographien zu den jeweiligen Urteilen.

Auf dieser Basis werden alle Entscheidungen analysiert und tabellarisch erfasst. Zu jeder Entscheidung können unter anderem die grundlegenden Falldaten, eine Kurzanalyse, der *sedes materiae*, Neuigkeiten aus der Entscheidung für die Auslegung der betroffenen Vorschriften, Angaben zu betroffenen Grundfreiheiten bzw. zum EU-Beihilfenrecht und Bezüge zu anderen Entscheidungen eingesehen werden.

Um die Nutzung im gesamten europäischen Raum und auch weltweit möglich zu machen, erfolgt die Erfassung in englischer Sprache. Der Volltext der Entscheidung ist dabei stets in Deutsch, Englisch und Französisch abrufbar und wird auf eigenen Servern abgespeichert, sodass die Nutzung von der Verfügbarkeit und möglichen Umstrukturierungen der Webseite des Europäischen Gerichtshofs unabhängig ist.

Auf diese Art und Weise wurden bislang etwa 400 Entscheidungen besehen und bewertet. Dabei handelt es sich jedoch lediglich um einen Zwischenstand – die Datenbank wird laufend erweitert und um neu ergangene Entscheidungen ergänzt. So wurden beispielsweise die Entscheidungen zur Sanktionsklausel¹ innerhalb weniger Wochen nach ihrem Ergehen eingepflegt. Damit bleibt die Aktualität stets gewahrt.

Es wird aber nicht lediglich der Datenbestand aktuell gehalten, auch die Auswertung schreitet weiter voran. Der derzeitige Forschungsschwerpunkt besteht in der Herausarbeitung von Rechtsprechungslinien und der Zuordnung der einzelnen Entscheidungen zu diesen.

Bei einem Institutskolloquium am 5. Juni 2018, bei dem das Projekt vorgestellt und über dessen Fortgang debattiert wurde, konnten zahlreiche weitere Ideen gewonnen werden, deren Umsetzung in den folgenden Monaten ansteht. Insbesondere sollen Verknüpfungen zum Promotionskolleg „Digitales Recht“ geschaffen werden, in dessen Rahmen in diesem Jahr bereits

¹ EuGH v. 28.06.2018, C-203/16 P, C-208/16 P, C-209/16 P und C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:505–508.

ein auf Juristen zugeschnittener Programmierkurs angeboten wurde, aus dem sich neue Möglichkeiten für die computergestützte Auswertung von Entscheidungen mittels der Programmiersprache Python ergaben.

Auch bezüglich der Darstellungsweise der Datenbank ist eine Anpassung geplant. Während für den zu Beginn des Projekts geringen Datenbestand eine Excel-Lösung ausreichte, erreicht die Tabelle inzwischen einen Umfang von über 400 Zeilen und ebenso vielen Spalten, sodass eine nachhaltigere technische Lösung den Weg in die Zukunft einer effizienteren Datenaufbereitung ebnen wird. Auf diesem Wege soll zugleich die Benutzerfreundlichkeit erhöht werden, indem beispielsweise die Such- und Filterfunktionen vereinfacht werden.

Ein Schritt in diese Richtung wurde bereits mit der Entwicklung der Webdarstellung gegangen. So kann auf der Webseite der Forschungsstelle² schon jetzt ein Blick in einen kleinen Ausschnitt aus der Datenbank geworfen werden; auch eine gezielte Stichwortsuche sowie eine Filterung der Entscheidungen ist durchführbar.

Die aus der Datenbank gewonnenen Erkenntnisse finden schon heute Verwendung, etwa zur Vorbereitung eines Konferenzvortrags im Mai 2018, der u.a. die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse thematisierte. Hier konnte anhand eigener Daten ermittelt werden, wie häufig die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als Rechtfertigungsgrund angeführt und wie viele Male dieser Rechtfertigungsgrund als gegeben angesehen wurde.

Als Versuch einer wissenschaftlichen Aufbereitung der Entscheidungsfindung des EuGH im Bereich der direkten Steuern werden durch das Projekt mithin vielfältige Anwendungsmöglichkeiten eröffnet, deren Umfang sich durch die avisierten Erweiterungen weiter erhöhen wird. Für Anregungen, insbesondere zu weiteren Auswertungsmöglichkeiten, ist die Forschungsstelle stets offen.

² <https://feust.jura.uni-heidelberg.de/Materialien/EuGH-Rspr.>

§ 11 Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts

Daniel Reich

I. Einleitung

Im Herbst 2018 konnte ein umfangreiches Forschungsprojekt, an welchem die Mitarbeiter des Instituts seit dem Frühjahr 2016 intensiv gemeinsam arbeiteten, fertiggestellt und veröffentlicht werden. Der achte Band der Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht mit dem Titel: „Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts“¹. Hierfür untersuchten wissenschaftliche und studentische Mitarbeiter des Instituts das unionale Beihilfenrecht und insbesondere dessen Verhältnis zu den Normen des deutschen Steuerrechts. In gesonderten Aufsätzen wurden die einzelnen Tatbestandsmerkmale des unionalen Beihilfenbegriffs beleuchtet und deren Bedeutung für die Normen des nationalen Steuerrechts aufgezeigt. Darüber hinaus thematisiert das Werk Fragen der Ermessensausnahmen, der Beihilfennotifizierung und der Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilfenrecht. Abgerundet werden die Aufsätze schließlich von einem Gedankenexperiment über die Möglichkeit internationaler Beihilfenregelungen im Welthandelsrecht, die über die bisher bestehenden Regelungen der WTO hinausgehen. Das praxisorientierte Kernstück und Keimzelle des Projekts ist jedoch eine abschließende Tabelle², die das deutsche Steuerrecht systematisch auf Beihilfenrechtskonformität überprüft und Stimmen aus Literatur und Rechtsprechung sammelt. Der folgende Beitrag soll diesen achten Band der Schriftenreihe vorstellen und die gefundenen Forschungsergebnisse in gebotener Kürze skizzieren.

¹ Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts – Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht (2018), online abrufbar unter: <https://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/issue/view/4067>.

² Eine erste Version der Tabelle: J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175 ff.

1. Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark

Zur Ermittlung des Vorteils plädieren *C. Jung* und *L. Neckenich* in ihrer differenzierten Betrachtung des wohl umstrittensten Merkmals des Beihilfentatbestands unter sorgfältiger und kritischer Analyse der EuGH-Rechtsprechung und Darlegung des aktuellen Meinungsstands in der Literatur für eine Referenzprüfung nach dem Maßstab der durch den nationalen Gesetzgeber getroffenen Steuersystementscheidung und integriertem Benchmark-Test. Hierbei stehen die Methoden und Modelle zur Bestimmung der richtigen Benchmark sowie die Diskussion um die Figur der „negative state aid“ im Zentrum der Überlegungen. Dem vermittelnden Ansatz der Autoren folgend, kann die nationale Steuerhoheit einerseits gewahrt werden und andererseits der unionale, wettbewerbsoffene Binnenmarkt sichergestellt bleiben.

2. Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln

Die Erlangung eines Vorteils ist der Ausgangspunkt einer jeden beihilfenrechtlichen Prüfung. In seiner Untersuchung zum Vorteil durch eine staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln definiert *J. Schmidt* den Begriff des Vorteils und klassifiziert verschiedene Vorteilstypen im Hinblick auf steuerliche Beihilfen. Hieran anschließend wird untersucht, wann ein Vorteil durch eine staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln gewährt wird. Beide Merkmale müssen anerkannterweise kumulativ und nicht bloß alternativ erfüllt sein. Außerdem wird darauf eingegangen, welche Besonderheiten sich bei der Umsetzung von EU-Recht ergeben.

3. Der Unternehmensbegriff

Um zu bestimmen, wer überhaupt als Begünstigter einer potentiell rechtswidrigen Beihilfe zu deren Rückzahlung herangezogen werden kann, ist der Unternehmensbegriff im Beihilfenrecht von großer Bedeutung. *J. Schmidt* setzt sich hierfür bei der Frage, welche Handlungen als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sind mit der stark indizienbezogenen Würdigung der Kommissionspraxis auseinander und plädiert für einen hypothetischen Wettbewerbstest, welcher darüber hinaus auch der Abgrenzung von hoheitlichen Tätigkeiten dienen kann.

4. Mittelbare Begünstigung von Unternehmen

Die Problematik, dass ein Unternehmen auch durch solche steuerlichen Regelungen begünstigt werden kann, die eigentlich andere Steuersubjekte adressieren, thematisiert *A. Milutinović* in ihrem Beitrag. Unter Bezugnahme auf die Kasuistik des EuGH werden verschiedene, über die jeweiligen Tatbestandsmerkmale hinausgreifende, Problemkreise der mittelbaren Beihilfen aufgezeigt und der Versuch unternommen, mittelbare Beihilfen in die allgemeine Dogmatik des Beihilfenrechts einzuordnen. Die Verfolgung mittelbarer Beihilfen wird als Werkzeug zur Erreichung einer konsistenten Steuerwirkung im Binnenmarkt und zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit in der Besteuerung erkannt.

5. Selektivität im Steuerrecht

Tatbestandlich verbietet das Beihilfenrecht nur solche Beihilfen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, also selektiv sind. *L. Neckenich* betont in seinem Beitrag die vielfach in der Praxis übergangene, aber im Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV angelegte Unterscheidung zwischen Vorteils- und Selektivitätsprüfung und nimmt die Frage, wann es sich bei abstrakt-generellen Steuergesetzen um die Begünstigung „bestimmter“ Marktteilnehmer handelt, in den Fokus. Detailliert werden die Linien der Rechtsprechung nachgezeichnet um die Anforderungen herauszuarbeiten, die an den Kreis der begünstigten Unternehmen zu stellen sind. Abschließend wird zwischen verschiedenen Erscheinungsformen der Selektivität differenziert, was sowohl für die Vergleichspaarbildung als auch für eine etwaige innere Rechtfertigung bedeutsam sein kann.

6. Die Systemimmanenzprüfung

Das ungeschriebene aber weithin anerkannte Tatbestandsmerkmal der Systemimmanenz oder „inneren Rechtfertigung“ ist Gegenstand eines weiteren Beitrags von *C. Jung* und *L. Neckenich*. Es wird kritisiert, dass die bisherige Praxis häufig Fragen der Systemimmanenz mit anderen Tatbestandsmerkmalen vermischt und für eine dogmatisch erarbeitete Verortung der Systemimmanenzprüfung als eigenständiges und klar abgegrenztes Tatbestandsmerkmal gestritten, was auch für die Verteilung der Beweis- und Darlegungslast zwischen Kommission und Mitgliedstaaten von

Bedeutung ist. Die Prüfung der Systemimmanenz einer Begünstigung soll eine systemgerechte Belastungsgleichheit bestmöglich sichern, indem sie nur solche Ausnahmen von der Benchmark zulässt, die andernfalls aufgrund struktureller Verschiebungen zu einer Belastungsungleichheit führen könnten. Als solche inneren Rechtfertigungsgründe kommen vor allem steuerliche Leitprinzipien wie die Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung, Missbrauchsbekämpfung und die Sicherung der Funktionsfähigkeit und Effektivität des Steuersystems in Betracht.

7. Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Selektive Vorteile für Unternehmen sind mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Wettbewerb verfälschen oder den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. In ihrem Beitrag formuliert *S. Langner* handhabbare Kriterien zur Bestimmung und Konturierung dieser beiden - in der Praxis oft untrennbar miteinander verknüpften - Tatbestandsmerkmale unter Erläuterung etwaiger Einschränkungen wie dem Erfordernis einer quantitativen „Spürbarkeit“ und der Freistellungsverordnung für De-minimis-Beihilfen.

8. Ermessensausnahmen (Art. 107 Abs. 3 AEUV)

In seinem Beitrag zu Art. 107 Abs. 3 AEUV stellt *T. Zimmer* die einzelnen Ermessensausnahmen dieser Vorschrift ihrer Systematik folgend vor und erläutert, wieso die restriktive Auslegung der Ausnahmeregelungen durch die Kommission nach dem „more economic approach“ die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb des jeweiligen Mitgliedstaats fördert. Zugleich geht von den Ausnahmeregelungen eine innovationsbegünstigende Wirkung aus, da sie über das Erfordernis eines Anreizeffekts dazu führen, dass primär Investitionsbeihilfen genehmigt werden. Außerdem wird auf die Bindungswirkungen der Kommissionsentscheidungen und auf die Frage nach der Vorhersehbarkeit der Bewilligungspraxis eingegangen, die mittels Unionsrahmen, Leitlinien, Mitteilungen und Gruppenfreistellungsverordnungen gestärkt wird.

9. Rechtsfolgen

Der Autor befasst sich in seinem Beitrag mit den Rechtsfolgen eines mitgliedstaatlichen Verstoßes gegen das Beihilfenrecht durch steuerliche Vergünstigungen oder auf sie gestützte Einzelfallentscheidungen. Nach Darlegung des rechtlichen Rahmens für die Rückforderung der Beihilfen wird Kritik an bestehenden Vertrauensschutzlücken und am Rechtsfolgenregime des Beihilfenrechts geübt. Weiterhin werden mögliche Ansatzpunkte für Korrekturen *de lege ferenda* vorgebracht – namentlich die Einführung einer Auskehrungspflicht für rückgeforderte Steuerbeihilfen sowie die Verbesserung der Transparenz und Informationsmöglichkeiten für Unternehmen, abgesichert durch die Anerkennung eines (verfassungsrechtlichen) Anspruchs auf Notifizierung.

10. Notifizierungsfragen

Bei abstrakt-generellen Regelungen des Steuerrechts ist die beihilfenrechtliche Relevanz einer Norm für den Anwender oft schwer zu erkennen, weshalb eine möglichst lückenlose Notifizierung beihilfenrechtlich relevanter Normen durch die Mitgliedstaaten wichtig ist. Die Fragen nach historischer Entwicklung, Verfahrensgang, Umfang und Maßstab der mitgliedstaatlichen Notifizierungspflicht werden von *J. Brandau* thematisiert. Dabei wird der Blick insbesondere auf die Struktur des Notifizierungsverfahrens gerichtet, um Defizite in Fragen des Vertrauens- und Rechtsschutzes freizulegen. Verbesserte Auskunftsmöglichkeiten zu laufenden Notifizierungsverfahren bereits in einem frühen Verfahrensstadium könnten dem Beihilfenverbot in dieser Hinsicht einen effektiven Rahmen verschaffen.

11. Beihilfenrechtliche Impulse für das Welthandelsrecht

In seinem abschließenden Aufsatz *de lege ferenda* unternimmt *J. Seebach* den Versuch, die Idee des Beihilfenrechts als Ordnungsprinzip der Europäischen Wirtschaftsordnung auf die Ebene des Welthandels zu übertragen. Die Überlegungen führen von einer Darstellung des gegenwärtigen Standes der internationalen Subventionsregulierung durch das Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM) über dessen Kritik und Vergleich mit dem Beihilfenrecht zu einem innovativen Vorschlag für ein

Multilaterales Instrument zur Vermeidung von Steuerbeihilfen auf internationaler Ebene, der die Stärken des Beihilfenrechts mit denjenigen des ASCM zu kombinieren sucht. Ein interessanter Impuls zur Erneuerung des Welthandelsrechts, der zwar vermutlich bis auf weiteres nicht Einzug in die Rechtswirklichkeit finden wird, aber dennoch als visionärer Gedankenanstoß verstanden werden darf.

II. Fazit

Mit dem Buch „Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts“ hat das Institut für Finanz- und Steuerrecht den Versuch unternommen, den Beihilfentatbestand sowie die verfahrensrechtlichen Aspekte der Art. 107 ff. AEUV für den Bereich des Steuerrechts dogmatisch aufzuarbeiten und dadurch die wachsende Bedeutung des Beihilfenrechts für Steuersachen aufzugreifen. Die Entwicklung eines einheitlichen Prüfungsschemas, das sich konstant auf alle Steuerrechtsnormen anwenden lässt, ist Kernanliegen dieses Projekts. Die auf Grundlage der gewonnenen Erkenntnisse ausgearbeitete Tabelle beleuchtet die Relevanz des Beihilfenrechts für die Normen des deutschen Steuerrechts und liefert mit ihren Subsumtionen einen Überblick über potentielle Gefahren und Unsicherheiten, die das Beihilfenrecht für Unternehmen und Rechtsanwender birgt. Mithin möchte das Institut mit dem achten Band der Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht einen Beitrag dazu leisten, die bestehenden Spannungen zwischen Beihilfen- und Steuerrecht aufzulösen sowie Rechtsunsicherheiten zu beseitigen und somit Investitions- und Innovationshemmnisse abzubauen – damit das Beihilfenrecht auch weiterhin der erhoffte Innovationsmotor des Steuerrechts sein kann.

§ 12 Forschungsstelle Europäisches Finanz- und Steuerrecht – Forschungsprojekt „EU Sekundärrecht“

Nicole Herrmann

I. Einführung

Die Forschungsstelle Europäisches Finanz- und Steuerrecht¹ des Instituts für Finanz- und Steuerrecht dient der wissenschaftlichen Erforschung der Inhalte, Prinzipien und Perspektiven des Europäischen Finanz- und Steuerrechts. Als wesentlicher Teil desselben erklärt es sich beinahe von selbst, dass eines der Forschungsprojekte sich mit dem europäischen Sekundärrecht auf dem Gebiet des Finanz- und Steuerrechts befasst.

Nicht zuletzt gewinnt das Projekt aber auch an besonderer Aktualität und Relevanz aufgrund der jüngsten Entwicklungen der letzten Jahre: Nachdem die Offshore-Leaks, die Luxemburg-Leaks oder die Panama-Papers weitreichende Fragen an das Steuerrecht gestellt hatten, ist insbesondere der europäische Gesetzgeber aktiv geworden, um Steuerhinterziehungen aufzudecken und Steuervermeidung zu bekämpfen.² Zu nennen sind in diesem Zusammenhang vor allem die beiden Richtlinien zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken³. Sowohl diese als auch eine Vielzahl weiterer neuer steuerrechtlicher Maßnahmen werden zu erheblichen Änderungen auch im nationalen Steuerrecht führen.⁴

Umso mehr resultiert daraus das Bedürfnis nach einem Gesamtüberblick nicht nur über die neu getroffenen, sondern auch über alle bereits bestehenden Regelungen, um es dem Rechtsanwender zu ermöglichen, nicht nur Schritt zu halten, sondern auch Methodenforschung zu betreiben. Die

¹ <https://feust.jura.uni-heidelberg.de/>

² *Mellinghoff*, DStJG 41 (2018), 1 (3).

³ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016, ABl. Nr. L 193/1 (Anti-Tax-Avoidance-Directive I, dazu *Oppel*, IStR 2016, 797) und Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017, ABl. Nr. L 144/1 (Anti-Tax-Avoidance-Directive II).

⁴ *Böhmer*, IWB Nr. 22/2017, 843 (848).

rasante Weiterentwicklung der Steuergesetzgebung auf Europäischer Ebene fordert geradezu die Befassung mit der Thematik sowie deren rechtstheoretische Durchdringung.⁵

II. Entwicklung des europäischen Sekundärrechts

Der Begriff des Europäischen Steuerrechts umfasst jegliche steuerrechtsrelevante Vorgaben des Unionsrechts, welche entweder unmittelbare Geltung entfalten oder auf das jeweilige nationale Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten einwirken.⁶ Vor allem die Steuerharmonisierung mittels sekundärem Gemeinschaftsrecht dient dabei der Durchsetzung der vertraglichen Grundfreiheiten und der Vorantreibung des Binnenmarktgedankens.⁷

1. Rechtsgrundlagen zur Steuergesetzgebung der EU

Von Beginn an verlief sowohl die europäische Steuergesetzgebung als auch deren Betrachtung zweigeteilt in das Recht der indirekten Steuern auf der einen und das der direkten Steuern auf der anderen Seite.⁸ Diese Unterteilung resultiert bereits aus den unterschiedlichen jeweiligen Harmonisierungskompetenzen der EU: Im Bereich der indirekten Steuern ermächtigt Art. 113 AEUV die EU, Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern zu erlassen, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.

Die Gesetzgebungskompetenz für direkte Steuern ergibt sich für die EU aus Art. 115 AEUV als allgemeine, nicht speziell auf die direkten Steuern

⁵ Vgl. *Mellinghoff*, DStJG 41 (2018), 1 (5).

⁶ *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht (2015), Rz. 1.3; *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Auflage (2018), § 4 Rz. 1.

⁷ *Reich/König*, Europäisches Steuerrecht (2006), 15; *Rehm/Nagler*, Europäisches Steuerrecht (2013), 21.

⁸ *Hey*, DStJG 41 (2018), 9 (13).

zugeschnittene Ermächtigungsgrundlage.⁹ Art. 115 AEUV ermöglicht den Erlass von Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken.

2. Handlungsformen

Wie sich bereits aus dem eindeutigen Wortlaut des Art. 115 AEUV ergibt, ist die einzig mögliche gesetzgeberische Maßnahme im Bereich der direkten Steuern der Richtlinienerlass (Art. 288 S. 3 AEUV).

Art. 113 AEUV hingegen gestattet ganz allgemein den Erlass von „Bestimmungen“. Übliches Harmonisierungsinstrument ist bisher die Richtlinie, ebenso zulässig ist aber auch der Erlass von Verordnungen, Beschlüssen und anderen Handlungsformen des Art. 288 AEUV.¹⁰

3. Aktueller Stand der Steuergesetzgebung im Überblick

Der aktuelle Stand des europäischen Sekundärrechts auf dem Gebiet des Finanz- und Steuerrechts kann in diesem Rahmen freilich nur überblicksartig aufgezeigt, jedoch nicht detailliert erörtert werden.

a. Direktes Steuerrecht

Das direkte Steuerrecht hat bislang keine umfassende unionsrechtliche Harmonisierung erfahren, sondern diese ist vielmehr auf einige wenige Punkte beschränkt, die in besonderer Weise binnenmarkterheblich sind.¹¹

⁹ *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015), Rz. 11.39.

¹⁰ *Kamann*, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Auflage (2018), Art. 113 AEUV Rn. 7.

¹¹ *Kube*, UR 2013, 489 (ebd.).

Folgende Richtlinien sind hervorzuheben: Die Fusionsrichtlinie¹², die Mutter-Tochter-Richtlinie¹³, die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie¹⁴ sowie die Amtshilferichtlinie¹⁵ und die Beitreibungsrichtlinie¹⁶.

b. Indirektes Steuerrecht

Im indirekten Steuerrecht ist die Harmonisierung hingegen bereits relativ weit vorgeschritten: Mithilfe einer Vielzahl umsatzsteuerrechtlicher Richtlinien wurde ein gemeinschaftliches Mehrwertsteuersystem geschaffen.¹⁷ Auch die Verbrauchsteuern unterliegen seit der sog. „Systemrichtlinie“ von 1992¹⁸ einem unionsweit geltenden System.¹⁹

III. Zielsetzung des Projekts

Die Forschungsstelle Europäisches Finanz- und Steuerrecht ist bestrebt, ein umfassendes Archiv der sekundären steuerlichen Rechtsquellen der Europäischen Union unter laufender Aktualisierung, Aufbereitung und Ergänzung des Datenbestandes zu erstellen.

Gerade im Rahmen der Diskussion über die aktuelle Rechtsentwicklung der europäischen Steuergesetzgebung ist ein Verständnis für Methoden, Instrumente und Funktionsbedingungen von EU-Steuergesetzgebung

¹² Richtlinie 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009, ABl. Nr. L 310, 34; ausführlich dazu *Fehling*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015), Kapitel 17.

¹³ Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011, ABl. Nr. L 345/08; ausführlich dazu *Kofler*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015), Kapitel 14.

¹⁴ Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003, ABl. Nr. L 157, 49; ausführlich dazu *Kofler*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015), Kapitel 15.

¹⁵ Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011, ABl. Nr. L 64, 1; ausführlich dazu *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015), Rz. 20.15 ff.

¹⁶ Richtlinie 2010/24/EU des Rates v. 16.3.2010, ABl. Nr. L 84, 1; ausführlich dazu *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015), Rz. 20.39 ff.

¹⁷ *Fehling*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015), Rz. 10.12 ff.

¹⁸ Richtlinie 92/12/EWG des Rates v. 25.2.1992, ABl. Nr. L 76, 1; ersetzt durch Richtlinie 2008/118/EG des Rates v. 16.12.2008, ABl. Nr. L 9, 12.

¹⁹ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage (2018), § 4 Rz. 66.

wichtig.²⁰ Vornehmlich an diesem Punkt möchte die Forschungsstelle ansetzen und nicht nur einen eigenen Beitrag zur EU-Steuerrechtssetzungsmethodenforschung durch Aufarbeitung und Strukturierung des Normenbestandes leisten, sondern auch in einem weiteren Schritt anderen Forschungsvorhaben in diesem Bereich dienen.

Ziel des Projektes ist es daher, Sekundärrechtsakte mit steuerrechtlichem und steuerrechtsrelevantem Inhalt im Volltext zur Verfügung zu stellen sowie insbesondere eine Systematisierung der Regelungen zu leisten.

Dafür soll das Internetportal zunächst primär den Zugriff auf die Rechtsakte in den Bereichen harmonisierter indirekter Steuern, partiell harmonisierter direkter Steuern und Steuerverfahrensrecht ermöglichen. Geplant ist ein Zugriff über die Sachgebietsgliederung, die die reglementierten Bereiche als Normenkomplex in tabellarischer Form zusammenfassen, eine prägnante ausformulierte Darstellung der dort getroffenen Regelungen bieten und die relevanten Rechtsakte hervorheben wird, die direkt im Volltext aufgerufen werden können. Zur Verfügung stehen sollen die Rechtsakte in den Sprachen Deutsch, Englisch und Französisch. Ebenfalls geplant ist die Möglichkeit des Downloads der einzelnen Dokumente.

Im Rahmen der Sachgebietsgliederung wird auch die historische Rechtsetzungsentwicklung aufgezeigt werden, die nicht nur außer Kraft gesetzte Vorgängervorschriften, sondern auch hierzu ergangene Vorschläge der Kommission umfasst. Dies ist vor allem aufgrund der stetigen Weiterentwicklung des Sekundärrechts unabdingbar, welche besonders deutlich an den aktuellen Ergänzungen der Amtshilferichtlinie²¹ zu erkennen ist.

Insbesondere sollen steuerrechtliche Sekundärrechtsakte aber in Bezug zueinander und zu steuerrechtsrelevanten, mit diesen verbundenen Rechtsakten gesetzt werden. Dies soll einem übergreifenden Verständnis des den Regelungen zugrundeliegenden Konzepts, ihres Geltungsbereichs und ihrer Bezüge dienen.

²⁰ Vgl. *Hey*, DStJG 41 (2018), 9 (53).

²¹ Vgl. hierzu *Mellinghoff*, DStJG 41 (2018), 1 (3).

Auf dieser Grundlage könnten dann weitere Untersuchungen aufgebaut werden, wie zum Beispiel die Erforschung der vielfältigen Regelungsmöglichkeiten des Richtlinienrechts auf steuerlichem Gebiet²².

IV. Aktueller Stand des Projekts

Aktuell wird noch daran gearbeitet, eine systematische Gliederungsmöglichkeit zu finden und diese auch technisch umzusetzen. Zuvörderst soll die aktuell geltende Version des jeweiligen Rechtsaktes in den Mittelpunkt gestellt werden. In den jeweiligen Unterpunkten hierzu sollen daraufhin

- Die historische Rechtsetzungsentwicklung
- Etwaige Vorarbeiten und Begleitunterlagen
- Etwaige verbundene Rechtsakte
- Die Umsetzung in bzw. die Auswirkungen auf das deutsche Steuerrecht

ausführlich dargestellt werden, um alle relevanten Zusammenhänge zu erfassen.

Die intern bereits bestehende, katalogisierte Sammlung an Sekundärrechtsquellen wird wöchentlich ergänzt. Sobald die technischen Voraussetzungen gegeben sind, werden die Dokumente auf der Materialienseite des Internetportals hochgeladen. Für Anregungen, insbesondere zur Gliederung bzw. technischen Umsetzung, ist die Forschungsstelle stets offen und dankbar.

Momentan findet sich bereits eine Kurzbeschreibung des Projekts auf der Internetplattform der Forschungsstelle.

²² Dies anregend *Hey*, DStJG 41 (2018), 9 (53).

§ 13 Joint-Audit-Projekt

Anđela Milutinović

I. Grundidee und Ziel des Projekts

Das Joint-Audit-Projekt startete im Oktober 2016 als Forschungsvorhaben der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Universität Bologna in Kooperation mit dem Italienischen Wirtschafts- und Finanzministerium und dem Bayrischen Finanzministerium unter Leitung von Herrn Professor Dr. Ekkehart Reimer und Herrn Professor Dr. Giangiacomo D'Angelo. Das Projekt wurde unter vielen Anwärtern durch den Deutschen Akademischen Austauschdienst (DAAD) und das Italienische Ministerium für Unterricht, Universitäten und Forschung (MIUR) zur Förderung ausgewählt. Im Rahmen des einjährigen Projekts wurde der Gegenstand des Joint Audits (grenzüberschreitende gemeinsame Betriebsprüfungen) aus verschiedensten Perspektiven beleuchtet und wissenschaftlich aufgearbeitet. Sowohl wissenschaftliche als auch praktische Berichte aus italienischem, deutschem, französischem und kroatischem Blickwinkel resultierten in einem umfassenden Bild bezüglich sämtlicher rechtlicher und praktischer Fragestellungen und ihren Beziehungen zueinander. Von Beginn an zeigte sich die Zukunfts- und Gegenwartsrelevanz des Themas nicht nur für die Staaten der Europäischen Union, sondern der ganzen Welt.

II. Ablauf und Inhalt

Das Projekt gliederte sich durch vier Veranstaltungen. Zunächst fanden drei Tagungen jeweils im Zeitabstand von mehreren Monaten in Heidelberg, Bologna und München statt. Die Ergebnisse dieser Workshops wurden schließlich im Oktober 2017, mithin ein Jahr nach Beginn des Projekts, in Rom der Öffentlichkeit vorgestellt.

1. Erster Workshop Heidelberg

Das erste Treffen in Heidelberg am 24. und 25. Oktober 2016 diente vor allem der Erörterung grundlegender dogmatischer Fragen. Dabei wurde zunächst das Wesen des Joint Audits, dessen Ziel und Rechtsgrundlage diskutiert. Hierfür wurde auch eine Abgrenzung zu anderen grenzüberschreitenden Verfahren wie dem *Simultaneous Audit* oder der *Mutual Agreement Procedure* vorgenommen. Schon der erste Workshop profitierte von der Anwesenheit zweier Finanzbeamter aus München und Rom, Herrn Franz Hruschka und Frau Chiara Putzolu, die Einsicht in den Ablauf eines Joint Audits gaben und darüber informierten, wie viele Joint Audits bereits durchgeführt wurden.

Zur Diskussion standen zudem die Rechte und Pflichten der am Joint Audit Beteiligten. Von Interesse war die Stellung des Geprüften und des Prüfers: Welche Rechte und Pflichten hat der Geprüfte? Wie stehen die jeweils in den am Joint Audit teilnehmenden Ländern national gewährleisteten Rechte des Geprüften zueinander? Wessen Hoheitsmacht üben die handelnden oder prüfenden Beamten aus? Nach welchem Recht sind die Beamten haftbar? Welche Rechte und Pflichten hat der Prüfer?

Die in Heidelberg gewonnenen Erkenntnissen dienten bei den anschließenden Treffen in Bologna und München als Grundlage für das weitere Vorgehen.

2. Zweiter Workshop Bologna

Während am ersten Workshop noch vorwiegend Wissenschaftler anwesend waren, erweiterte sich der Kreis der Teilnehmenden im zweiten Workshop in Bologna am 20. und 21. Februar 2017 um eine beträchtliche Zahl an deutschen und italienischen Finanzbeamten (angeführt von Thomas Eisgruber und Chiara Putzolu), die detaillierte Einblicke in praktische Fragestellungen in Bezug auf Joint Audits gaben. Die Ergebnisse des ersten Workshops in Heidelberg wurden präsentiert und die Auffassung der Praktiker hierzu entgegengestellt. Anschließend wurden weiterführende Fragen gestellt.

Zunächst wurden Zuständigkeitsfragen angesprochen: Welche Behörden sind für die Organisation und welche Behörden für die Durchführung des Joint Audits zuständig? Inwiefern bzw. wozu sind diese Behörden einander

berechtigt und verpflichtet? Besteht eine Pflicht zur Durchführung von Joint Audits? Kann ein Staat den anderen zur Durchführung eines Joint Audits verpflichten?

Anschließend wurde die Stellung des Geprüften im Verfahren diskutiert: Ist ein Einverständnis des Geprüften zur Durchführung des Joint Audits erforderlich? Welcher Standard muss durch den anderen Staat gewahrt werden, um einen Joint Audit gegen den Willen des Geprüften durchzuführen? Würden die Finanzbeamten auch einen Joint Audit mit einem Staat durchführen, in dem bestimmte nach nationalem Recht gewährten Rechte des Geprüften nicht geachtet werden? Hat der Steuerpflichtigen ein Recht darauf, geprüft zu werden?

Schließlich wurde die Vorgehensweise der beteiligten Staaten beleuchtet. So wurde die Bedeutung und Bindungswirkung des *Memorandum of Understanding* für den Joint Audit problematisiert und die Frage, ob eine Veröffentlichung ratsam wäre.

In Bologna wurde ersichtlich, dass sich wissenschaftliches Ideal und praktische Realität nicht stets entsprechen. Durch den lebhaften Austausch konnte jedoch sowohl Wissenschaft als auch Verwaltung für die Anliegen der jeweils anderen Gruppe sensibilisiert werden.

3. Dritter Workshop München

Am dritten Workshop am 20. und 21. Juli 2017 in München nahmen neben deutschen und italienischen Praktikern und Wissenschaftlern auch kroatische, japanische und französische Wissenschaftler teil. Dadurch wurde eine globale Betrachtung der thematisierten Fragestellungen zum Joint Audit ermöglicht mit Einordnungen in aktuelle internationale Geschehnisse im Gebiet des Informationsaustausches und grenzüberschreitender Amtshilfebestrebungen.

Zu Beginn wurden die Rechte des Steuerpflichtigen thematisiert. Dabei wurden prozessuale Fragestellungen angesprochen wie das Recht auf Anhörung und die Rechtsschutzmöglichkeiten des Geprüften, sowie die Bedeutung der Rechtsprechungspraxis.

Das Verhältnis von *Joint Audits*, *Mutual Agreement Procedures* (Verständigungsverfahren) und *Advanced Pricing Agreements* (Vereinbarung im

Vorabverständigungsverfahren) wurde diskutiert. Dabei wurden insbesondere potentielle Perspektiven für eine Vereinfachung des Verfahrens unter Effizienz- und Einfachheitsgesichtspunkten bei Kombination verschiedener Verfahren besprochen.

Auch die Zukunft des Joint Audits wurde diskutiert. Dabei wurden internationale Projekte von den bilateralen Vorgängen zwischen Italien und Deutschland über das OECD und G20 Pilotprojekt zur Steuersicherheit bis zur europäischen Gesetzgebung in diesem Bereich angesprochen.

Dieser Workshop diente als Abschluss vor der letztendlichen Vorstellung der Ergebnisse in Rom wenige Monate später.

4. Abschlusskonferenz Rom

Im Oktober 2017 fand die Präsentation der Ergebnisse in den Räumlichkeiten der *Agenzia delle Entrate* in Rom statt.¹ Hier wurden die Forschungsergebnisse der Öffentlichkeit vorgestellt. Nach der Eröffnung durch den Generaldirektor der *Agenzia delle Entrate* und den Direktor der Hauptabteilung für Finanzen im Ministerium für Wirtschaft und Finanzen folgten Vorträge der Projektteilnehmer und Vertretern internationaler Organisationen und der Wirtschaft. Die Konferenz beschloss das Projekt.

III. Fazit

Das Joint-Audit-Projekt bot eine unvergleichliche Möglichkeit, das Thema der grenzüberschreitenden Betriebsprüfung zu erforschen. Die Beiträge der Finanzbeamten lieferten Einblicke in die Praxis, die ein zielgerichtetes Untersuchen der Regelungen ermöglichten. Dadurch wurde erkenntlich, welche Probleme die größte Relevanz haben, jedoch auch, wo rechtliche Ungewissheiten bestehen.

¹ Vgl. dazu auch die Pressemitteilung der *Agenzia delle Entrate* v. 19. Oktober 2017, abrufbar unter: http://www.fiscooggi.it/files/u9/comunicatistampa/185_com._st._joint_audit_conference_19.10.17.pdf (letzter Zugriff: 5.11.2018).

Während des Projekts wurde ersichtlich, dass ein zwischenstaatlicher Austausch der nächste logische Schritt ist, um in einer globalisierten Welt den Aktivitäten des Steuerpflichtigen nachzukommen. So wie es für den Steuerpflichtigen immer leichter wird, sich international zu bewegen, so profitiert auch der Staat von einem schnellen und gesetzmäßigen Austausch, nicht zuletzt auch gesellschaftlich, durch die Verfestigung internationaler Beziehungen zu Ländern in aller Welt.

Die Erkenntnisse des Forschungsprojekts werden in Zukunft veröffentlicht.

§ 14 Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättendefinition

Christian Jung

I. Das Projekt

Im September und Oktober 2018 verfasste der Autor für die IBFD Schriftenreihe „EC and International Tax Law Series“ einen umfassenden Beitrag über die aktuellen Entwicklungen im Bereich der deutschen Betriebsstättendefinition. Der Bericht wird in Band 17 der Reihe voraussichtlich im Laufe des Jahres 2019 erscheinen.

II. Hintergrund der Arbeit

Die Schriftenreihe „EC and International Tax Law Series“ hat es sich zur Aufgabe gemacht wissenschaftliche Beiträge aus verschiedensten Ländern zu einem gemeinsamen Thema aus dem Bereich des europäischen und internationalen Steuerrechts zusammenzuführen, und damit ein großes Bild der international hierzu bestehenden Praxis zu ermöglichen. Auf der Grundlage einzelner Berichte aus den beteiligten Ländern wird zudem ein übergreifender Generalbericht erstellt. Der neueste Band stellt die Frage nach aktuellen Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättendefinition.

Die abkommensrechtliche Betriebsstättendefinition ist wohl nicht erst aber spätestens seit den im Jahre 2013 begonnenen Arbeiten an Aktionspunkt 7 des BEPS-Projektes Gegenstand einer kontroversen Entwicklung. Ziel der Arbeiten auf Ebene der OECD war es, durch die Implementierung eines „substance-over-form-Ansatzes“ in die bestehenden DBA, die bestehenden Möglichkeiten zur künstlichen Vermeidung der Existenz einer Betriebsstätte im Quellenstaat einzuschränken. Die Ergebnisse wurden 2015 in einem Abschlussbericht¹ veröffentlicht und fanden 2017 Eingang in das

¹ OECD, BEPS Action 15: Final Report 2015.

OECD² sowie UN³ Musterabkommen und den zugehörigen Musterkommentar. Die Änderungen umfassten insbesondere Modifikationen an der Definition der Vertreterbetriebsstätten, die eine deutliche Ausweitung erfahren hat, sowie Missbrauchsvermeidungsvorschriften bzgl. Bau- und Montagebetriebsstätten sowie der Ausnahmevorschrift in Bezug auf Tätigkeiten von vorbereitendem oder unterstützendem Charakter.

Im Rahmen dieses Projektes fungierte aus dem Institut Herr Prof. Dr. Reimer als Generalberichterstatter, dessen Aufgabe es war, die in den einzelnen Länderberichten aufgezeigten nationalen Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättendefinition aufzugreifen, zu einem großen Ganzen zusammenzufügen und etwaigen länderübergreifenden Tendenzen nachzuspüren. Die Arbeit des Autors dieses Beitrages war es, als Länderberichterstatter die aktuellen Entwicklungen im deutschen Recht aufzuzeigen. Dabei werden die international bestehenden Streitpunkte aus Sicht der deutschen Rechtspraxis dargelegt, was zum einen die Darstellung hergebrachter Grundsätze mit einschloss; ein besonderer Fokus wurde aber auf die im deutschen Recht neueren Entwicklungen gelegt.

III. Aktuelle Entwicklungen im Bereich der DBA

Als auf Export fokussierte Wirtschaft zeigt Deutschland im Bereich der DBA-Praxis wenig Interesse an einer Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs. So beabsichtigt Deutschland nur eine der fünf einschlägigen Bestimmungen des Multilateralen Instruments⁴ (MLI), durch das die beschlossenen Änderungen umgesetzt werden sollten, für anwendbar zu erklären.⁵

² Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (letzter Zugriff 5.11.2018).

³ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017, abrufbar unter: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (letzter Zugriff 5.11.2018).

⁴ Multilateral Convention to Implement Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting v. 26.11.2017.

⁵ Vgl. Federal Republic of Germany – Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf> (letzter Zugriff 30.10.2018).

Auch im Rahmen des OECD Musterabkommens behält sich Deutschland die Verwendung der bestehenden, engeren Fassung in Bezug auf Vertreterbetriebsstätten vor.⁶ Außer im 2015 mit Australien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen⁷ hat Deutschland von der neuen Fassung der Betriebsstättendefinition des OECD Musterabkommens keinen Gebrauch gemacht.

IV. Aktuelle Entwicklungen in deutscher Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Aktuelle Streitpunkte im nationalen Recht betreffen insbesondere die Auslegung des Merkmals der Verfügungsmacht. Anlass waren anhaltende Tendenzen auf Ebene der OECD das Merkmal erweiternd zu interpretieren. Dieses sollte u.a. bereits im Falle des beständigen Tätigwerdens in Geschäftsräumen des Kunden zu bejahen sein.⁸ Ein zweiter Bereich betrifft die im Schrifttum kontrovers aufgefasste Rechtsprechung des BFH zu Betriebsstätten in Räumen beauftragter Management-Gesellschaften. Beide Themengebiete wurden unter dem Stichwort der unechten Vertreterbetriebsstätten diskutiert.⁹

⁶ OECD Musterabkommen Kommentar 2017, Art. 5 Rn. 180.

⁷ Abkommen vom 12. November 2015 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Australien zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung, BGBl. II 2016, 1114.

⁸ Vgl. das s.g. „painter example“ in OECD Musterabkommen Kommentar 2017, Art. 5 Rn. 17; dem Deutschland jedoch widersprochen hat, OECD Musterabkommen Kommentar 2017, Rn. 178.

⁹ Vgl. u.a. . *Beduhn/Staudler*, IStR 2015, 937; *Reiser/Cortez*, IStR 2013, 6; *Kahle/Kindich*, IStR 2016, 89.

1. Unechte Vertreterbetriebsstätten

a. Betriebsstätte in Geschäftseinrichtungen von Kunden

Die erste Konstellation betrifft Fälle, in denen ein Unternehmen in beständiger Art und Weise sich zur Erfüllung vertraglicher Verpflichtungen der Geschäftseinrichtungen seiner Kunden bedient. Die Frage ist, ob diese Geschäftseinrichtungen dem Unternehmen so zur Verfügung stehen, dass „der Steuerpflichtige eine Rechtsposition inne hat, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann.“¹⁰

Im Jahre 1993 öffnete der BFH die nationale Betriebsstättendefinition dahingehend, dass nunmehr kein explizites Recht auf Verwendung einer Geschäftseinrichtung zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Verfügungsmacht erforderlich sei.¹¹ 2004 bejahte das Gericht die Verfügungsmacht im Falle eines Dienstleisters, der zu Schulungszwecken auf Räumlichkeiten und Inventar der US Armee zurückgreifen konnte.¹² Im Jahre 2008 hielt der BFH diese Rechtsprechung nicht aufrecht,¹³ wobei Qualität und Ausmaß der Abkehr seitdem Anlass zu kontroversen Diskussionen bieten.¹⁴ Die im Anschluss ergangene Spruchpraxis der Finanzgerichte erscheint in der Folge in höchstem Maße uneinheitlich.¹⁵

¹⁰ BFH, Urt. v. 4. Juni 2008, I R 30/07, BStBl. II 2008, 922 unter II. 2. a) aa).

¹¹ BFH, Urt. v. 03. Feb. 1993, I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462.

¹² BFH, Urt. v. 14. Juli 2004/NV, I R 106/03, juris.

¹³ BFH, Urt. v. 4. Juni 2008, I R 30/07, BStBl. II 2008, 922.

¹⁴ Vgl. u.a. Beduhn/Staudler, IStR 2015, S. 937; OFD Karlsruhe, Schreiben v. 16. Sept. 2014, S 130.1/316-St 222, IStR 2015, 887 Rn. 1; FG Düsseldorf, Urt. v. 19. Jan. 2016, 13 K 952/14 E, EFG 2016, 507.

¹⁵ Vgl. FG Münster, Urt. v. 22. Aug. 2012, 10 K 2722/11 K, juris; FG Thüringen, Urt. v. 07. Juli 2015, 2 K 636/12, IStR 2017, 738; FG Düsseldorf, 19. Jan. 2016, 13 K 952/14 E, SteuK 2016, 389; FG Köln, 16. Okt. 2012, 8 K 2753/08, juris Rn. 46; FG Köln, Urt. v. 18. Sep. 2014, 4 K 1753/11, juris; FG München, Urt. v. 31. Mai 2017, 9 K 3041/15, IStR 2017, 749.

b. Betriebsstätte in Geschäftseinrichtungen von Subunternehmern

Eine zweite Rechtsprechungslinie betrifft die Verfügungsmacht von Unternehmen über Geschäftseinrichtungen beherrschter Managementgesellschaften. Zunächst stellte der BFH fest, dass selbst bei bestehender Verfügungsmacht eigene Geschäftstätigkeiten des Auftraggebers in den Geschäftseinrichtungen von Subunternehmern ausgeführt werden müssten, um eine Betriebsstätte zu begründen.¹⁶ Dieses Kriterium könne insbesondere durch die Ausübung von Überwachungstätigkeiten erfüllt werden.¹⁷

Im Februar 2011 bejahte der BFH solche Überwachungstätigkeiten in Fällen, in denen die Geschäftsführer der beauftragenden und der beauftragten Gesellschaft personenidentisch sind.¹⁸ In einem beinahe identischen Fall entschied der BFH zwar im Ergebnis in gleicher Weise, die Begründung wich aber von der Rechtsprechung aus dem Februar des selben Jahres ab.¹⁹ Nun erschien es, als ob der BFH die Tätigkeit der Management-Gesellschaft selbst dem Auftraggeber zurechnete.²⁰ Damit würde die auftraggebende Gesellschaft durch die Betriebsstätte Einkünfte aus der Tätigkeit der Management-Gesellschaft erzielen.

Das Urteil wurde im einschlägigen Schrifttum umfassend kritisiert.²¹

2. Sonstige Tendenzen

Offene Fragen bestehen weiterhin in Bezug auf die erforderliche Beständigkeit einer Unternehmung, insbesondere im Falle regelmäßiger wiederkehrender Tätigkeiten. Hierzu entschied der BFH 2006, dass grundsätzlich eine Dauer von 6 Monaten zu fordern sei,²² diese durch wiederkehrende Tätigkeiten erfüllt werden könne, eine jährlich 4-wöchige Betreuung eines

¹⁶ BFH, Urt. v. 30. Juni 2005, III R 76/03, BStBl. II 2007, 84.

¹⁷ BFH, a.a.O.

¹⁸ BFH, Urt. v. 23. Feb. 2011/NV, I R 52/10, juris.

¹⁹ BFH, 24 Aug. 2011, I R 46/10, BStBl. II 2014, 764.

²⁰ BFH, a.a.O.

²¹ Blumers/Weng, DStR 2012, 551; Ditz/Quilitzsch, FR 2012, 500; Reiser/Cortez, IStR 2013, 6; Kahle/Kindich, IStR 2016, 94.

²² BFH, Urt. v. 28 Juni 2006, I R 92/05, BStBl. II 2007, 100.

Weihnachtsmarktstandes jedoch nicht genüge.²³ Die erforderliche Art und Umfang der Regelmäßigkeit einer solchen Tätigkeit blieb jedoch offen.

Schließlich waren die Behandlung von Sondervergütungen und die Auslegung des § 50d Abs. 10 EStG Gegenstand aktueller Rechtsprechung. Der BFH entschied, dass ohne eine gewerbliche Tätigkeit auch keine Betriebsstätte bestehe.²⁴ Ansonsten sind im Rahmen dieses Themengebietes allerdings Aspekte der Einkünftezurechnung, und nicht die Betriebsstättendefinition als solche betroffen.

Weitere Elemente der Betriebsstättendefinition waren nicht Gegenstand substantieller Rechtsprechungsänderungen oder geänderter Verwaltungspraxis.

V. Fazit und Ausblick

Die nationale Betriebsstättendefinition ist aufgrund der hohen Bedeutung für das Gewerbesteuerrecht weitgehend gefestigt. Die Grundsätze dieser Auslegung werden in der Folge oftmals auf das abkommensrechtlichen Begrifflichkeiten übertragen, so dass diesen kein gesonderter Gehalt zukommt. Oftmals steht die nationale Praxis im Rahmen der OECD einer Ausweitung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs im Wege. Es bleibt daher abzuwarten, ob die Entwicklungen auf internationaler Ebene auf die abkommensrechtliche Begriffsbildung deutscher Gerichte und Steuerverwaltungen durchschlagen werden. Momentan lassen sich – außer den aufgezeigten Streitpunkten im Rahmen des Kriteriums der Verfügungsmacht – nur wenige Tendenzen in diese Richtung ausmachen.

²³ BFH, Urt. v. 17 Sep. 2003, I R 12/02, BStBl. II 2004, 396.

²⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 28 Apr. 2010, I R 81/09, BStBl. II 2014, 754.

§ 15 Die Entstehung des eingetragenen Vereins – Eine Grobskizze aus aktuellem Anlass

Trutz M. Harder

Am 13. April 2018 haben 22 Gründungsmitglieder, darunter der ehemalige Bundesverfassungsrichter und langjährige Institutsdirektor Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, die Gründung eines Vereins mit dem Namen „Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V.“ und dem Sitz in Heidelberg beschlossen. Die Vereinigung, die inzwischen 120 Mitglieder aus Forschung, Lehre, Verwaltung, Gerichtsbarkeit, Beratung und Unternehmerschaft vereint, versteht sich in erster Linie als Förderverein des Instituts für Finanz- und Steuerrecht mit seinen Studierenden, den beiden Lehrstühlen, der Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch und der Forschungsstelle Europäisches Finanz- und Steuerrecht. Sie ist daneben ein Forum für den berufsübergreifenden wissenschaftlichen Austausch ihrer Mitglieder über die rechtlichen Fragen der Besteuerung und der öffentlichen Finanzen. Die Gründung, die nunmehr einige Monate zurückreicht, gibt Anlass, dem Thema „Entstehung des eingetragenen Vereins“¹ gesondert nachzugehen. Mehr als eine Grobskizze kann freilich nicht geleistet werden.

¹ Siehe hierzu (in Auswahl) *D. Burhoff*, Vereinsrecht, 9. Aufl., 2014, Rn. 22 ff.; *A. Grundmann/P. Terner*, JA 2002, 689 (690 f.); *B. Grunewald*, Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., 2017, § 8 Rn. 2 ff.; *T. Heide/D. Lochner*, in: Heidel et al. (Hrsg.), NK-BGB, Bd. 1, 3. Aufl., 2016, § 21 Rn. 4 ff.; *B. Knof*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin (Hrsg.), Münch. Hdb. GesR, Bd. V, 4. Aufl., 2016, § 15; *J. Koch*, Gesellschaftsrecht, 9. Aufl., 2015, § 26 Rn. 6 ff.; *H. Köhler*, BGB Allgemeiner Teil, 42. Aufl., 2018, § 21 Rn. 8 ff.; *A. Kraßka/U. Kühn*, Registerrecht, 10. Aufl., 2017, Rn. 2129 ff.; *S. Lissner*, MDR 2012, 1209 (1210 ff.); *B. Reichert*, Vereins- und Verbandsrecht, 12. Aufl., 2010, Rn. 63 ff.; *I. Saenger*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2018, Rn. 447 ff.; *E. Sauter/G. Schweyer/W. Waldner*, Der eingetragene Verein, 20. Aufl., 2016, Rn. 8 ff.; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, § 24 II; *M. Schöpflin*, in: Bamberger/Roth/Hau/Poseck (Hrsg.), BeckOK BGB, 47. Ed. 2018, § 21 Rn. 120 ff.; *H. Stiebitz*, in: Baumann/Sikora (Hrsg.), Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts, 2. Aufl., 2017, § 4 Rn. 2 ff.; *K. Stöber/D.-U. Otto*, Handbuch zum Vereinsrecht, 11. Aufl., 2016, Rn. 21 ff.; *G. Weick*, in: v. Staudinger (Begr.), Kommentar zum BGB, Buch 1, Allgemeiner Teil, §§ 21-79 BGB, Neubearbeitung 2005, § 21 Rn. 17 ff.; *M. Wolff/J. Neuner*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 11. Aufl., 2016, § 17 Rn. 1 ff.

I. Gründung(-sakt)

Die Entstehung des rechtsfähigen nichtwirtschaftlichen Vereins, und nur dieser kann „eingetragener Verein“ bzw. „e.V.“, sein,² wird gemeinhin als mehrstufiger Prozess beschrieben, an dessen erster, jedenfalls zentraler Stelle die Gründung des Vereins steht.³ Diese erfolgt durch Einigung aller Gründer (mindestens zwei Personen)⁴, „[...] den Verein zu errichten, die für ihn geschaffene Satzung wirksam werden zu lassen und ihm als Mitglied anzugehören.“⁵ Die Satzung, die dem Registergericht bei der Anmeldung des Vereins in Abschrift vorzulegen (§ 59 Abs. 2 BGB) und daher *ipso facto* schriftlich zu verfassen ist,⁶ muss den Zweck, den Namen und den Sitz des Vereins angeben und zum Ausdruck bringen, dass der Verein durch die Eintragung in das Vereinsregister die Rechtsfähigkeit als juristische Person

² Deutlich P. Schwarz van Berk, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin (Hrsg.), Münch. Hdb. GesR, Bd. V, 4. Aufl., 2016, § 2 Rn. 5. Vgl. auch S. Lissner, MDR 2012, 1209 (1209). Allgemein zu den Vereinstypen G. Bitter/S. Heim, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2018, § 2 Rn. 8 ff.; U. Eisenhardt/U. Wackerbarth, Gesellschaftsrecht I, 16. Aufl., 2015, Rn. 196 ff.; B. Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, 12. Aufl., 2010, Rn. 32 ff.

³ Statt vieler B. Grunewald, Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., 2017, § 8 Rn. 2. Zur Vorphase der Gründung sowie zur (evtl.) Entstehung einer Vorgründungsgesellschaft (GbR i.S. der §§ 705 ff. BGB) siehe W. Hadding, in: Soergel (Begr.), Kommentar zum BGB, Bd. 1, 13. Aufl., 2000, Vor. § 21 Rn. 41, 61 f.; B. Knof, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin (Hrsg.), Münch. Hdb. GesR, Bd. V, 4. Aufl., 2016, § 13 Rn. 5 ff., sowie ausführlich bzw. weiterführend E. Kießling, Vorgründungs- und Vorgesellschaften, 1999, S. 10 ff. und passim.

⁴ Ganz h.M., vgl. nur R. Bork, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuchs, 4. Aufl., 2016, Rn. 200; D. Burhoff, Vereinsrecht, 9. Aufl., 2014, Rn. 30; J. Ellenberger, in: Palandt, BGB, Kommentar, 76. Aufl., 2017, § 21 Rn. 11; W. J. Friedrich, DStR 1994, 61 (63); T. Heidel/D. Lochner, in: Heidel et al. (Hrsg.), NK-BGB, Bd. 1, 3. Aufl., 2016, § 21 Rn. 5; M. Orth, ZStV 2016, 228 (228); E. Sauter/G. Schweyer/W. Waldner, Der eingetragene Verein, 20. Aufl., 2016, Rn. 8; a.A. B. Knof, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin (Hrsg.), Münch. Hdb. GesR, Bd. V, 4. Aufl., 2016, § 15 Rn. 16 m.w.N. (min. drei Personen); wiederum a.A. A. Arnold, in: Säcker et al. (Hrsg.), MüKo-BGB, Bd. 1, 7. Aufl., 2015, § 56 Rn. 1 m.w.N. („Einmann-Verein [...] denkbar“); unklar G. Weick, in: v. Staudinger (Begr.), Kommentar zum BGB, Buch 1, Allgemeiner Teil, §§ 21-79 BGB, Neubearbeitung 2005, § 21 Rn. 18, der hier nur von einer „Mehrheit von Gründern“ spricht.

⁵ K. Stöber/D.-U. Otto, Handbuch zum Vereinsrecht, 11. Aufl., 2016, Rn. 21; siehe auch A. Krafka/U. Kühn, Registerrecht, 10. Aufl., 2017, Rn. 2129 m.w.N. Wegen der Streitfrage die Rechtsnatur des Gründungsakts betreffend siehe v.a. W. Hadding, in: Soergel (Begr.), Kommentar zum BGB, Bd. 1, 13. Aufl., 2000, Vor. § 25 Rn. 11 ff., 18 ff.

⁶ D. Burhoff, Vereinsrecht, 9. Aufl., 2014, Rn. 23, der allerdings – unzutreffenderweise, da bereits zum damaligen Zeitpunkt überholt – auch (noch) die Urschrift anspricht; L. Leuschner, in: Säcker et al. (Hrsg.), MüKo-BGB, Bd. 1, 8. Aufl., 2018, § 25 Rn. 31.

erlangen soll (§ 57 BGB).⁷ Da die Vereinsanmeldung auch zurückzuweisen ist, wenn bloße „Sollinhalte“ fehlen (§§ 58, 60 BGB), ist überdies erforderlich, dass die Satzung Regelungen enthält über den Ein- und Austritt der Mitglieder, die eventuellen Beitragspflichten, die Vorstandsbildung, die Einberufung der Mitgliederversammlung und über die Beurkundung der Beschlüsse.⁸ Die Ordnungsvorschrift des § 56 BGB erhellt, dass es zweckmäßig ist, mit der Gründung des Vereins zu warten, bis sich wenigstens sieben Personen daran beteiligen.⁹

Gründer des Vereins können neben (unbeschränkt geschäftsfähigen)¹⁰ natürlichen Personen auch juristische Personen (GmbH, AG, KGaA etc.) und rechtsfähige Personengesellschaften (Außen-GbR, OHG, KG etc.) sein.¹¹ Sind an der Gründung natürliche Personen und von diesen beherrschte und vertretene juristische Personen beteiligt, ist für die Mindestzahl von sieben Mitgliedern (§ 56 BGB) allerdings allein die Zahl der natürlichen Personen maßgebend.¹² Nicht zum Kreis tauglicher Gründer sollen zählen:

⁷ Einzelheiten und Weiterführendes bei S. *Lissner*, MDR 2012, 1209 (1210 ff.).

⁸ Ausführlich A. *Krafka/U. Kühn*, Registerrecht, 10. Aufl., 2017, Rn. 2131, 2137 ff.

⁹ Statt vieler E. *Sauter/G. Schweyer/W. Waldner*, Der eingetragene Verein, 20. Aufl., 2016, Rn. 8; H. *Stiebitz*, in: Baumann/Sikora (Hrsg.), Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts, 2. Aufl., 2017, § 4 Rn. 7. Zur (strittigen) Ausnahme bei religiösen Vereinen siehe OLG Hamm, Beschl. v. 08.04.1997, NJW-RR 1997, 1397 (*in casu*: fünf Personen).

¹⁰ Zu den Besonderheiten bei der Beteiligung von Geschäftsunfähigen, beschränkt Geschäftsfähigen und unter Betreuung stehenden Personen siehe insb. B. *Knof*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin (Hrsg.), Münch. Hdb. GesR, Bd. V, 4. Aufl., 2016, § 15 Rn. 2 ff.

¹¹ Statt vieler K. *Stöber/D.-U. Otto*, Handbuch zum Vereinsrecht, 11. Aufl., 2016, Rn. 23 m.w.N. Zur Rechtsfähigkeit der Außen-GbR siehe BGH, Urt. v. 29.01.2001, NJW 2001, 1056 = NZG 2001, 311 = NZI 2001, 241 = RNotZ 2001, 224 (m. Anm. A. *Brandini*) = ZIP 2001, 330; BGH, Urt. v. 15.01.2003, NJW 2003, 1043 = NZG 2003, 275, sowie aus der umfangreichen Lit. H. *Gummert*, in: ders./Weipert (Hrsg.), Münch. Hdb. GesR, Bd. I, 4. Aufl., 2014, § 17 passim (mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

¹² OLG Stuttgart, Beschl. v. 05.04.1983, MDR 1983, 840 = RPfleger 1983, 318 = OLGZ 1983, 307; OLG Köln, Beschl. v. 16.03.1988, NJW 1989, 173 (174 a.E.); J. *Ellenberger*, in: Palandt, BGB, Kommentar, 76. Aufl., 2017, § 56 Rn. 1; M. *Geißler*, in: Gsell et al. (GesamtHrsg.), BeckOGK BGB, Stand: 01.09.2018, § 56 Rn. 4 f.; H. P. *Westermann*, in: ders./Grunewald/Maier-Reimer (Hrsg.), Erman-BGB, Bd. I, 14. Aufl., 2014, § 56 Rn. 1; a.A. L. *Leuschner*, in: Säcker et al. (Hrsg.), MüKo-BGB, Bd. 1, 8. Aufl., 2018, § 56 Rn. 5.

die eheliche Gütergemeinschaft, die Erbengemeinschaft und Bruchteilsgemeinschaften.¹³ Schließlich ist vorstellbar, dass die Satzung den Kreis potentieller Gründer selbst einengt, wiewohl hier freilich die klassischen Grenzen – insbesondere (etwaige) Diskriminierungsverbote – zu beachten sind.¹⁴ Ist die vertragliche Einigung der Gründer erfolgt und wurde der erste Vorstand (§ 26 BGB) satzungskonform bestellt, entsteht der Verein, wengleich zunächst nur als sog. Vorverein.¹⁵

II. Vereinsregisteranmeldung und Eintragung

Rechtsfähigkeit erlangt der Verein mit Eintragung in das Vereinsregister (§ 21 BGB). Die Eintragung hat grds. durch das Amtsgericht zu erfolgen, in dessen Bezirk der Verein seinen Sitz hat (§§ 55, 24 BGB).¹⁶ Besonderheiten bzw. Abweichungen hiervon sind möglich aufgrund der in § 23d GVG eingeführten Konzentrationsermächtigung, von der nahezu alle deutschen Bundesländer – freilich unterschiedlich weitgehend – Gebrauch gemacht haben.¹⁷ „*Conditio sine qua non*“ der Eintragung ist, dass der Vorstand den

¹³ Statt vieler *D. Könen*, in: Gsell et al. (GesamtHrsg.), BeckOGK BGB, Stand: 01.10.2018, § 38 Rn. 42; *W. Hadding*, in: Soergel (Begr.), Kommentar zum BGB, Bd. 1, 13. Aufl., 2000, § 38 Rn. 5; *B. Reichert*, Vereins- und Verbandsrecht, 12. Aufl., 2010, Rn. 76 m.w.N.

¹⁴ Ausführlich dazu *M. Schöpflin*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin (Hrsg.), Münch. Hdb. GesR, Bd. V, 4. Aufl., 2016, § 32 Rn. 10, 12 ff., 19 ff.; *K. Stöber/D.-U. Otto*, Handbuch zum Vereinsrecht, 11. Aufl., 2016, Rn. 24, 196; siehe auch *H. Stiebitz*, in: Baumann/Sikora (Hrsg.), Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts, 2. Aufl., 2017, § 4 Rn. 21 f., sowie *M. Schöpflin*, ZStV 2014, 166 (167). Entsprechende Einschränkungen des Mitglieder- bzw. Gründerkreises können sich auf die Anerkennung als gemeinnützig auswirken; vgl. dazu (insbesondere) BFH, Urt. v. 17.05.2017, DStR 2017, 1749 (m. Anm. *B. Heuermann*) = BeckRS 2017, 119024; beachte i.d.Z. aber auch BVerfG – 2 BvR 1966/17 (anhängig).

¹⁵ *D. Burhoff*, Vereinsrecht, 9. Aufl., 2014, Rn. 33 f.; *S. Lissner*, MDR 2012, 1209 (1210); *M. Schöpflin*, in: Bamberger/Roth/Hau/Poseck (Hrsg.), BeckOK BGB, 47. Ed. 2018, § 21 Rn. 125; *ders.*, in: Prütting/Wegen/Weinreich (Hrsg.), BGB, Kommentar, 10. Aufl., 2015, § 21 Rn. 14. Ausführlich zum Vorverein *W. Hadding*, in: Soergel (Begr.), Kommentar zum BGB, Bd. 1, 13. Aufl., 2000, Vor. § 21 Rn. 64 ff. Zur Formulierung vgl. *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, § 24 II 3.

¹⁶ Funktionell zuständig ist der Rechtspfleger (§ 3 Nr. 1 lit. a RPfG [Vollübertragung]).

¹⁷ Für Baden-Württemberg etwa siehe § 6a ZuVOJu (Zuständigkeitsverordnung Justiz); dazu und zum Vorstehenden *M. Geißler*, in: Gsell et al. (GesamtHrsg.), BeckOGK BGB, Stand: 01.09.2018, § 55 Rn. 3 ff., 6 ff.; *A. Krafkal/U. Kühn*, Registerrecht, 10. Aufl., 2017,

Verein zur Eintragung anmeldet (= Antrag auf Eintragung), und zwar in der kraft Satzung oder, mangels abweichender Satzungsregelung, kraft Gesetzes vertretungsberechtigten Zahl und mittels öffentlich beglaubigter Erklärung (§§ 59 Abs. 1, 77, 126 BGB).¹⁸ „Auch die Anmeldevollmacht [, so gegeben,] bedarf – abweichend vom Gedanken des § 167 Abs. 2 BGB – der öffentlich beglaubigten Form.“¹⁹

Der Anmeldung beizufügen sind gem. § 59 Abs. 2 BGB Abschriften der Satzung und der Urkunden über die Bestellung des Vorstands. Nicht erforderlich ist, wie es bis zum VereinsRÄndG²⁰ 2009 der Fall war, die Satzung auch in Urschrift vorzulegen. Hintergrund dieser „Neuerung“ ist, verkürzt gesagt, die Erleichterung der elektronischen Anmeldung.²¹ Die Abschriften müssen so beschaffen sein, dass alle Eintragungsvoraussetzungen, insbesondere die des § 59 Abs. 3 BGB, vom Gericht überprüft werden können.²² Kommt das Gericht nach seiner Prüfung zur Entscheidung, dass eine korrekte Anmeldung vorliegt, bzw. sieht es – gewissermaßen *ex negativo* – weder Anlass zur (endgültigen) Zurückweisung noch Grund für eine

Rn. 2101 ff. Vgl. auch *D. Conrad-Graf*, in: Graf (Hrsg.), BeckOK GVG, 1. Ed. 2018, § 23d Rn. 1 ff., und etwa *M. Röcken*, ZStV 2011, 105 (105).

¹⁸ Dazu und zur früheren – d.h. insbesondere vor der Vereinsrechtsreform 2009 bestehenden – Streitfrage, ob bei einem mehrköpfigen Vorstand alle Vorstandsmitglieder den Verein anzumelden haben, oder aber ob eine vertretungsberechtigte Anzahl genügt, *D. Burhoff*, Vereinsrecht, 9. Aufl., 2014, Rn. 36 f.; *L. Leuschner*, in: Säcker et al. (Hrsg.), MüKo-BGB, Bd. 1, 8. Aufl., 2018, § 77 Rn. 2 f.; *S. Lissner*, MDR 2012, 1209 (1214). Zum Inhalt der Anmeldung *H. Stiebitz*, in: Baumann/Sikora (Hrsg.), Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts, 2. Aufl., 2017, § 4 Rn. 122 ff. Angemerkt sei hier noch, dass für die öffentliche Beglaubigung (im hier interessierenden Zusammenhang) nicht nur die Notare, sondern etwa in Baden-Württemberg auch die bei den Grundbucheinheitsstellen tätigen Ratschreiber zuständig bzw. befugt sind (§ 35a Abs. 4 LFGG).

¹⁹ *M. Geißler*, in: Gsell et al. (GesamtHrsg.), BeckOGK BGB, Stand: 01.09.2018, § 77 Rn. 5. Siehe auch KG, Beschl. v. 05.10.1903, BeckRS 1903, 00002, und unter Bezugnahme hierauf *J. Ellenberger*, in: Palandt, BGB, Kommentar, 76. Aufl., 2017, § 77 Rn. 1.

²⁰ Gesetz zur Erleichterung elektronischer Anmeldungen zum Vereinsregister und anderer vereinsrechtlicher Änderungen (Vereinsrechtsänderungsgesetz – VereinsRÄndG [k. a. Abk.]) vom 24. September 2009 (BGBl. I, 3145).

²¹ *T. Heidel/D. Lochner*, in: Heidel et al. (Hrsg.), NK-BGB, Bd. 1, 3. Aufl., 2016, § 59 Rn. 4; *D. Reuter*, NZG 2009, 1368 (1372) jeweils mit Verweis auf BT-Drs. 16/12813, S. 12.

²² BT-Drs. 16/12813, S. 12; *J. Ellenberger*, in: Palandt, BGB, Kommentar, 76. Aufl., 2017, § 59 Rn. 1; *H. Stiebitz*, in: Baumann/Sikora (Hrsg.), Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts, 2. Aufl., 2017, § 4 Rn. 135. Ausführlich zur registergerichtlichen Prüfung *A. Kraffka/U. Kühn*, Registerrecht, 10. Aufl., 2017, Rn. 2157 ff. m.w.N.

Zwischenverfügung nach § 382 Abs. 4 FamFG, wird es die Eintragung in das Vereinsregister vornehmen.²³ Der Verein hat damit seine Rechtsfähigkeit erlangt und ist zur juristischen Person geworden. Er ist eingetragener Verein und erhält gem. § 65 BGB den zwingenden Zusatz „eingetragener Verein“ bzw. „e.V.“²⁴

III. Exkurs: Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen

Besondere Anforderungen an die Gründung des Vereins (und die Führung der Vereinsgeschäfte) ergeben sich, wenn der Verein beabsichtigt, in den Genuss von Steuervergünstigungen zu gelangen, die gemeinnützigen Körperschaften gewährt werden.²⁵ Die mit der Gemeinnützigkeit verbundenen Steuervergünstigungen sind vielfältig und hier nicht näher zu vertiefen. Sie finden sich in den einzelnen Steuergesetzen und dürfen als unterschiedlich bedeutsam bezeichnet werden.²⁶ Die Voraussetzungen, die für die Anerkennung als gemeinnützig erfüllt sein müssen, hat der Gesetzgeber in den §§ 51 ff. AO normiert.²⁷ Von der hier interessierenden Warte der Grün-

²³ Zum Ganzen *D. Burhoff*, Vereinsrecht, 9. Aufl., 2014, Rn. 40, 42; *B. Knof*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin (Hrsg.), Münch. Hdb. GesR, Bd. V, 4. Aufl., 2016, § 18 Rn. 74 ff.; *S. Lissner*, MDR 2012, 1209 (1214 f.); *E. Sauter/G. Schweyer/W. Waldner*, Der eingetragene Verein, 20. Aufl., 2016, Rn. 19 ff., 23 f. Speziell zum Inhalt der Vereinsregistereintragung *A. Krafkal/U. Kühn*, Registerrecht, 10. Aufl., 2017, Rn. 2164 ff.

²⁴ Statt aller *H. Stiebitz*, in: Baumann/Sikora (Hrsg.), Hand- und Formularbuch des Vereinsrechts, 2. Aufl., 2017, § 4 Rn. 169 f. Ausführlich zur Wirkung der Eintragung *G. Weick*, in: v. Staudinger (Begr.), Kommentar zum BGB, Buch 1, Allgemeiner Teil, §§ 21-79 BGB, Neubearbeitung 2005, § 21 Rn. 23 ff. m.w.N.

²⁵ Dazu und zum Folgenden ausführlich *D. Burhoff*, Vereinsrecht, 9. Aufl., 2014, Rn. 815 ff.; *A. K. Gollan/C. Ortloff*, in: Beuthien/Gummert/Schöpflin (Hrsg.), Münch. Hdb. GesR, Bd. V, 4. Aufl., 2016, § 42 Rn. 2 ff., passim; *H. Schleder*, Steuerrecht der Vereine, 9. Aufl., 2009, Rn. 85 ff., passim. Erschöpfende Darstellung der Thematik bei *J. Buchna et al.*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl., 2015, Z. 2, 3, passim. Zu den Grundprinzipien des Gemeinnützigkeitsrechts siehe *M. Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Verfassungsstaat, 2010, S. 112 ff. mit umfangreichem (auch weiterführendem) Fundstellenapparat.

²⁶ Näher *U. Koenig*, in: ders. (Hrsg.), AO, Kommentar, 3. Aufl., 2014, § 51 Rn. 8 f.; siehe auch *J. Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 20 Rn. 1, und im Einzelnen *J. Buchna et al.*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl., 2015, Z. 4.

²⁷ Statt vieler *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht, 21. Aufl., 2018, Rn. 341. Daneben ist für die Praxis insbesondere auf den AEAO (AO-Anwendungserlass) hinzuweisen.

derung aus verdienen insoweit vor allem die (satzungsspezifischen) Vorgaben der §§ 59, 60 f. AO Beachtung („formelle Satzungsmaßigkeit“).²⁸ Es empfiehlt sich, diese sorgfältig abzuarbeiten und vor der Gründung des Vereins mit dem zuständigen Finanzamt in Kontakt zu treten. Dass die Satzung den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts entspricht, ist seit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.03.2013²⁹ Gegenstand eines gesonderten Feststellungsverfahrens (§ 60a AO).³⁰

²⁸ Hierzu *R. Märkle/M. Alber*, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 12. Aufl., 2008, S. 287 ff.; *H. Schleder*, Steuerrecht der Vereine, 9. Aufl., 2009, Rn. 640 ff., sowie umfassend *S. Schauhoff*, in: ders. (Hrsg.), Hdb. Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., 2010, § 6 Rn. 95 ff.

²⁹ Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21. März 2013 (BGBl. I, 556); hierzu (etwa) *R. Hüttemann*, DB 2013, 774 ff.

³⁰ Dazu und zum Verfahren *J. Fischer*, jurisPR-SteuerR 12/2013, Anm. 1; *R. Hüttemann*, DB 2013, 774 (775 f.); *A. Sachse*, ZStV 2014, 106 f.; *S. Schauhoff/C. Kirchhain*, FR 2013, 301 (304 ff.); *R. Schütz/J. Runte*, DStR 2013, 1261 (1263 f.).

Dokumentation

Personalia

Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts



Hanno Kube, Prof. Dr., LL.M. (Cornell), Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Benjamin Straßburger, Dr., Habilitand und Akademischer Rat auf Zeit am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Trutz M. Harder, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Johannes Klamet, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Daniel Drescher, Ref. iur., Doktorand und wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Nicole Herrmann, Ref. iur., Doktorandin und wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Tim-Niklas-Zimmer, Ref. iur., Doktorand und wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Jana-Sophie Scheurich, Ref. iur., Wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Benedikt Fink, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Rebecca Ladage, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Henrik Schirmer, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht



Ekkehart Reimer, Prof. Dr., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Christian Jung, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Lennart Neckenich, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Daniel Reich, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Robert Stendel, Ass. iur., Doktorand und Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Max-Planck-Institut für Ausländisches Öffentliches Recht und Völkerrecht Heidelberg, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Simone Eisengrein, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Amira El-Ayoubi, Stud., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Julia Fluhr, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Johanna Groß, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Elias Haacke, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Maximilian Maucher, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Andela Milutinović, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Moritz Teichmann, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.

Leiterin der Geschäftsstelle



Susanne Röth, Leiterin der Geschäftsstelle des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Emeritii



Paul Kirchhof, Prof. Dr. Dres. h.c., Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D., Seniorprofessor distinctus, ehemaliger Lehrstuhlinhaber und Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Reinhard Mußnug, Prof. Dr., ehemaliger Lehrstuhlinhaber und Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Honorarprofessoren, Lehrbeauftragte und Gäste



Carl-Heinz Heuer, Prof. Dr., Lehrbeauftragter und Honorarprofessor am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Bernd Heuermann, Prof. Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Lehrbeauftragter und Honorarprofessor am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg



Werner Widmann, Ministerialdirigent a.D., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg



Sebastian Heinrichs, Dr., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Georg Neureither, Dr., Lehrbeauftragter für Staatskirchenrecht und Kirchenrecht am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Christina Coradi, lic. jur., Wissenschaftliche Mitarbeiterin von Professor Andreas Kley am Lehrstuhl für öffentliches Recht, Verfassungsgeschichte sowie Staats- und Rechtsphilosophie an der Universität Zürich. 2018 zu Gast in Heidelberg, um im Archiv der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer (VDStRL) zu forschen.

In diesem Jahr verabschiedet

Nach mehrjähriger Mitarbeit am Institut wurden im vergangenen Jahr verabschiedet: Janina Brandau, Dominik Graf von Schwerin, Nicolas Hartmann, Frauke Kühni, Stella Langner, Iris Schomäcker, Jan Schmidt, Anne Schneider.

Wir bedanken uns herzlich bei allen ehemaligen Mitarbeitern des Instituts für die tatkräftige Unterstützung und wünschen Ihnen für die Zukunft alles Gute!

Lehre 2018

Wintersemester 2017/2018

<i>Staats- und Verwaltungsrecht</i>	Grundkurs Verfassungsrecht II (Prof. Dr. Kube, LL.M. (Cornell))
	Dozentenkurs Verwaltungsrecht (Heidelpräp!) (Prof. Dr. Reimer)
	Examenstutorium Öffentliches Recht (Dr. Straßburger)
	Staatskirchenrecht (Dr. Neureither)
<i>Europarecht</i>	Europarecht I (Prof. Dr. Reimer)
<i>Steuerrecht</i>	Einkommensteuerrecht (Prof. Dr. Kube, LL.M. (Cornell))
	Europäisches und Internationales Steuerrecht (Prof. Dr. Reimer)
	Erbschaftssteuerrecht (RA Prof. Dr. Heuer)
	Seminar Entwicklungslinien im Steuerrecht (Prof. Dr. Heuermann)
	European and International Tax Moot Court (Ref. iur. Jung; Prof. Dr. Reimer)
	Forschungsseminar Digitalisierung des Rechts (Prof. Dr. Reimer)
	Workshop Bilanzrecht (Ass. iur. Heinrichs)

Arbeitsgemeinschaft im Steuerrecht
(Ref. iur. Klamet)

Sommersemester 2018

<i>Staats- und Verwaltungsrecht</i>	Verwaltungsrecht BT 2 (Kommunalrecht) (Prof. Dr. Reimer)
	Dozentenkurs Staatsrecht (Heidelpräp!) (Prof. Dr. Kube, LL.M. (Cornell))
	Examenstutorium Öffentliches Recht (Dr. Straßburger)
	Arbeitsgemeinschaften Verfassungs- recht (Staatsorganisation/Grundrechte) (Ref. iur. Harder; Ref iur. Jung; Ref. iur. Klamet; Ref. iur. Reich)
	Arbeitsgemeinschaft Verwaltungsrecht (Allgemeines und Besonderes Verwal- tungsrecht) (Ref. iur. Neckenich)
<i>Steuerrecht</i>	Einführung in das Steuerrecht (Prof. Dr. Dres. h.c. Kirchhof, Prof. Dr. Kube, Prof. Dr. Reimer et al.)
	Unternehmenssteuerrecht (Prof. Dr. Reimer) einschließlich Modul UmwStR (RA Dr. Marquardt)
	Abgabenordnung (Prof. Dr. Kube, LL.M. (Cornell))
	Kolloquium: Unternehmenssteuerrecht - Höchststrichterliche Rechtsprechung (Prof. Dr. Heuermann)
	Workshop Bilanzrecht (Dr. Heinrichs)

	Blockseminar Erbschaftssteuerrecht (RA Prof. Dr. Heuer)
	Tax Transparency (Blockseminar) (Prof. Dr. Reimer; Prof. Cohen)
	Arbeitsgemeinschaft im Steuerrecht (Ref. iur. Klamet)

Wintersemester 2018/2019

<i>Staats- und Verwaltungsrecht</i>	Übung im Öffentlichen Recht für Anfänger (Prof. Dr. Kube, LL.M. (Cornell))
	Dozentenkurs Verwaltungsrecht (Hei- delpräp!) (Prof. Dr. Reimer et. al.)
	Examenstutorium Öffentliches Recht (Dr. Straßburger)
	Staatskirchenrecht (Dr. Neureither)
	Arbeitsgemeinschaft Verwaltungsrecht (Allgemeines und Besonderes Verwal- tungsrecht) (Ref. iur. Neckenich)
<i>Steuerrecht</i>	Einkommensteuerrecht (Prof. Dr. Kube, LL.M. (Cornell))
	Erbschaftsteuerrecht (RA Prof. Dr. Heuer)
	Europäisches und Internationales Steu- errecht (Prof. Dr. Reimer)
	Umsatzsteuerrecht (MinDir a.D. Widmann)
	Workshop Bilanzrecht (Dr. Heinrichs)

	Seminar "Steuerpolitik im Rechtsvergleich" (Prof. Dr. Reimer)
	Seminar "Entwicklungslinien in der Be- steuerung von Unternehmen" (Prof. Dr. Heuermann)
	Arbeitsgemeinschaft im Steuerrecht (Ref. iur. Klamet)
	European and International Tax Moot Court (Ref. iur. Jung; Prof. Dr. Reimer)
	BFH Moot Court (Ref. iur. Lennart Neckenich; Ref. Iur. Daniel Reich)
<i>Strafrecht</i>	Arbeitsgemeinschaft im Strafrecht I, Allgemeine Lehren (Ref. iur. Harder)

Publikationen 2018

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

Herausgeberschaften

- Freiheit und Verantwortung. Verfassung und Menschenrechte im Wandel der Zeit in Ungarn und in Deutschland, Akademiekonferenzen Bd. 30, Universitätsverlag Winter, Heidelberg, 2018 (zusammen mit Peter Darak, Fruzsina Molnar-Gabor, Ekkehart Reimer).

- Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 7, Lehmanns Media, Berlin, 2018 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

- Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 8, Lehmanns Media, Berlin, 2018 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

Beiträge in Sammelwerken

- Hoheitsgewalt oder Meinungsfreiheit? Politische Einflussnahme durch ausländische Hoheitsträger auf deutschem Staatsgebiet, in: Arnd Uhle (Hrsg.), Information und Einflussnahme. Gefährdungen der Offenheit des demokratischen Willensbildungsprozesses, Duncker & Humblot Verlag, Berlin, 2018, S. 123-156.

- EU-Steuern: Zuständigkeit zur Regelung und Erhebung sowie Ausgestaltungsmöglichkeiten, in: Michael Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Wien, 18. und 19. September 2017, DStJG Bd. 41, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2018, S. 69-100.

- Schleichender Abschied vom Föderalismus? Die Reform der Bundesländer-Finanzbeziehungen im Jahr 2017, in: Reimut Zohlhöfer/Thomas Saalfeld (Hrsg.), Zwischen Stillstand, Politikwandel und Krisenmanagement. Eine Bilanz der Regierung Merkel 2013-2017, 2019, S. 373-395.

- Veränderte Statik zwischen Bund, Ländern und Kommunen durch Informationsrechte des Bundes nach Art. 104b Abs. 2 S. 4 und Art. 114 Abs. 2 S. 2 GG?, in: Hans-Günter Henneke (Hrsg.), Vergewisserungen über Grundfragen kommunaler Selbstverwaltung. Professorengespräch 2018 des Deutschen Landkreistages, Boorberg Verlag, Stuttgart u.a., 2018, S. 157-176.

- Einführung, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 7, Lehmanns Media, Berlin, 2018, S. 5-8.

- Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Einkommensteuerrechts, in: Klaus-Dieter Drüen/Johanna Hey/Rudolf Mellinshoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2 Bände, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2018, S. 1145-1180.

Aufsätze in Fachzeitschriften

- Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode – Vorstellung, Würdigung, Ausblick, in: Finanzrundschau (FR) 2018, S. 408-413.

- Veränderte Statik zwischen Bund, Ländern und Kommunen durch Informationsrechte des Bundes nach Art. 104b Abs. 2 S. 4 und Art. 114 Abs. 2 S. 2 GG?, in: Der Landkreis 2018, S. 299-305.

- Gerichtlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen, in: Steuer und Wirtschaft (StuW) 2018.

Sonstige Veröffentlichungen

- Freiheit der Wahl gefährdet, Leserbrief, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 24.2.2018, S. 8.

- Steuerpolitische Magerkost, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) vom 1.3.2018, S. 19 (Standpunkt).

Vorträge

- „Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode aus dem Blickwinkel von Steuergerechtigkeit

und Steuermoral“, Einleitungsreferat gehalten bei dem 66. Berliner Steuergespräch, veranstaltet vom Berliner Steuergespräche e. V. in Berlin am 29. Januar 2018.

- „Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode“, Vortrag gehalten bei einer Mitgliederversammlung des Fachinstituts der Steuerberater e. V. in Düsseldorf am 5. März 2018.

- „Veränderte Statik zwischen Bund, Ländern und Kommunen durch bundesseitige Berichtsrechte und Erhebungsbefugnisse nach Art. 104b Abs. 2 S. 4, 114 Abs. 2 S. 2 GG?“, Vortrag gehalten beim 25. DLT-Professorengespräch des Deutschen Landkreistages in Naumburg am 20. März 2018.

- „The Compatibility of Territoriality-Based Taxation with the Internal Market“, Vortrag gehalten auf der Tagung „How Source and Residence have developed. Rethinking the Principles of International Income Taxation“ an der Universität Bergamo am 11. Mai 2018.

- „Gerichtlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen“, Vortrag gehalten auf der Tagung „Rechtsschutz in Steuersachen“ aus Anlass des 100-jährigen Bestehens des Reichs- und Bundesfinanzhofs in München am 22. Juni 2018.

- „E-Government – Ein Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht?“, Vortrag gehalten auf der Staatsrechtslehrtagung 2018 in

Bonn am 5. Oktober 2018 (krankheitsbedingt verlesen von Christian Waldhoff).

- Einführung zu dem Symposium „Ausnahmen brechen die Regel“ des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg in Heidelberg am 26.10.2018.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Herausgeberschaften

- Freiheit und Verantwortung. Verfassung und Menschenrechte im Wandel der Zeit in Ungarn und in Deutschland, Akademiekonferenzen Bd. 30, Universitätsverlag Winter, Heidelberg, 2018 (zusammen mit Peter Darak, Hanno Kube, Fruzsina Molnar-Gabor).

- Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 7, Lehmanns Media, Berlin, 2018 (zusammen mit Hanno Kube).

- Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 8, Lehmanns Media, Berlin, 2018 (zusammen mit Hanno Kube).

Beiträge in Sammelwerken

- Europäisches Beihilfenrecht und Steuern - ein Thema für den Mittelstand. Schriftenreihe des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der

Steuerberater e.V., Heft 41 (2018), S. 11-27.

- Das Zusammenspiel von Rechtsprechung und Gesetzgebung. In: Klaus-Dieter Drüen/Johanna Hey/Rudolf Mellinshoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland. Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2 Bände, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2018, S. 227-250.

- Dialektik der Differenzierung: Unternehmensgröße im Steuerrecht, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 7, Lehmanns Media, Berlin 2018, S. 159-164.

- Sicherung der finanziellen Mindestausstattung der Kreise und ihrer kreisangehörigen Gemeinden: Hat die Kreisumlage als Tariergewicht nach BVerwGE 145, 379 ausgedient? In: Hans-Günter Henneke (Hrsg.), Vergewisserung über Grundfragen kommunaler Selbstverwaltung, Professorengespräch 2018 des Deutschen Landkreistages, Boorberg Verlag, Stuttgart 2018, S. 59-82.

Aufsätze in Fachzeitschriften

- Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung: Garant von Wahrung und Innovation des Rechts, in: Betriebsberater (BB) 2018, Band 40, I.

Sonstige Veröffentlichungen

- Kluge Signale? Kernpunkte der US-Steuerreform. In: Berater-Magazin 3/2018, S. 6-8.

- Highlight eines steuerrechtlichen Seminars: App zur Umsetzung der DSGVO – Begegnung mit Sieger des Global Legal Hackathon. In: *tax-tech.blog* v. 15. März 2018.

Vorträge

- „Die deutsche DBA-Praxis nach dem Multilateralen Instrument und dem OECD-Update 2017“, Vortrag gehalten gemeinsam mit Roland Ismer auf einer Veranstaltung der IFA - Sektion Bayern in Nürnberg am 1. März 2018.

- „Sicherung der finanziellen Mindestausstattung der Kreise und ihrer kreisangehörigen Gemeinden: Hat die Kreisumlage als Tariengewicht nach BVerwGE 145, 378 ausgedient?“, Vortrag gehalten beim 25. DLT-Professorengespräch des Deutschen Landkreistages in Naumburg am 19. März 2018.

- „Durch Steuern steuern? Steuergeschichte zwischen Weimar und Bundesrepublik“, Vortrag gehalten auf den 8. Heppenheimer Tagen zur christlichen Gesellschaftsethik am 20./21. April 2018.

- „The Reasons for Source-Based Taxation in a Globalized World. But which is the Source State?“, Vortrag gehalten auf der Tagung „How Source and Residence have developed. Rethinking the Principles of International Income Taxation“ an der Universität Bergamo am 11. Mai 2018.

- "Rechtssicherheit im Internationalen Steuerrecht und Verrechnungspreise", Vortrag gehalten auf einer

Veranstaltung der IFA - Sektion Südwest in Ulm am 11. Juli 2018.

- „Internationales Steuerrecht der Personengesellschaften“, Vortrag gehalten bei den 68. Berliner Steuergesprächen, veranstaltet vom Berliner Steuergespräche e. V. in Berlin am 10. September 2018.

- „Einfluss der Digitalisierung auf die Rechtsetzung“, Vortrag gehalten auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (DStJG) in Köln am 17. September 2018.

- „Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt. Europapolitische und internationale Perspektiven“, Impulsreferat gehalten beim Institut Finanzen und Steuern e.V., Berlin am 22. November 2018.

- „„At the disposal“ requirement and companies as permanent establishments“, Vortrag gehalten bei der Tagung „New Trends in the Definition of Permanent Establishment“ der Università Cattolica del Sacro Cuore Mailand am 26. November 2018.

- „Betriebsstätten allerorten? Auswirkungen des BEPS-Projekts auf die Betriebsstätten-Definitionen der deutschen DBA“, Vortrag gehalten auf der RSW-Tagung 2018 der Universität Hohenheim zum Thema „Aktuelle Fragen der Unternehmensbesteuerung 2018“ am 29. November 2018.

Dr. Benjamin Straßburger

- Verfassungsrechtliche Vorgaben für Abstufungen steuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße, in: Hanno Kube / Ekkehart Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFST) Band 7, Lehmanns Media, Berlin, 2018, S. 43–77.

- § 9 EStG (Werbungskosten), in: Gregor Kirchhof / Eckhart Ratschow (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Einkommensteuergesetz, C. H. Beck Verlag, München, 168 Seiten.

- § 9a EStG (Pauschbeträge für Werbungskosten), in: Gregor Kirchhof / Eckhart Ratschow (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Einkommensteuergesetz, C. H. Beck Verlag, München, 14 Seiten.

- Perspektiven einer klimafreundlichen Reorganisation der Energieversorgung mittels indirekter Verhaltenssteuerung, in: Zeitschrift für Europäisches Umwelt- und Planungsrecht (EurUP) 2018, S. 268–279.

Janina Brandau

- Notifizierungsfragen, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 243 ff.

Trutz Harder

- Grundwissen Verfassungsprozessrecht: Die abstrakte Normenkontrolle gem. Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG, § 13 Nr. 6, §§ 76 ff. BVerfGG, in: Verwaltungsrundschau (VR) 5/2018, S. 160–164 (gemeinsam mit Felix Bruckert).

- Ausnahmen brechen die Regel (Tagungsbericht), in: Juristenzeitung (JZ) 2018, i.V. (gemeinsam mit Johannes Klamet).

Christian Jung

- Die Schlussanträge im Gerichtsverfahren zur Beihilfenrechtswidrigkeit der deutschen Sanierungsklausel - ein Appell für eine Stärkung der Vorteilsprüfung im Kontext der bestehenden Kompetenzordnung, in: Internationale Steuer-Rundschau 2018, 83 ff. (gemeinsam mit Lennart Neckenich).

- Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 7 ff. (gemeinsam mit Lennart Neckenich).

- Die Systemimmanenzprüfung, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 133 ff. (gemeinsam mit Lennart Neckenich).

- Wo Rauch ist, ist nicht immer Feuer - Hausarbeit der Übung im

Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene und VGH-MootCourt Sommer 2017 – Lösungsvorschlag, in: VBIBW 2018, 250 ff. (gemeinsam mit Lennart Neckenich).

- Wo Rauch ist, ist nicht immer Feuer - Hausarbeit der Übung im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene und VGH-MootCourt Sommer 2017 - Sachverhalt, in: VBIBW 2018, 217 ff. (gemeinsam mit: Prof. Dr. Jan Bergmann, VRaVGH und Lennart Neckenich).

Johannes Klamet

- Ausnahmen brechen die Regel (Tagungsbericht), in: Juristenzeitung (JZ) 2018, i.V. (gemeinsam mit Trutz M. Harder).

Stella Langner

- Verfälschung des Wettbewerbes und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 161 ff.

Andela Milutinović

- Mittelbare Begünstigung von Unternehmen, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 85 ff.

Lennart Neckenich

- Die Schlussanträge im Gerichtsverfahren zur Beihilfenrechtswidrigkeit der deutschen Sanierungsklausel - ein Appell für eine Stärkung der Vorteilsprüfung im Kontext der bestehenden Kompetenzordnung, in: Internationale Steuer-Rundschau 2018, 83 ff. (gemeinsam mit Christian Jung).

- Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 7 ff. (gemeinsam mit Christian Jung).

- Selektivität im Steuerrecht, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 103 ff.

- Die Systemimmanenzprüfung, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 133 ff. (gemeinsam mit Christian Jung).

- Wo Rauch ist, ist nicht immer Feuer - Hausarbeit der Übung im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene und VGH-MootCourt Sommer 2017 – Lösungsvorschlag, in: VBIBW 2018, 250 ff. (gemeinsam mit Christian Jung).

- Wo Rauch ist, ist nicht immer Feuer - Hausarbeit der Übung im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene und VGH-MootCourt Sommer 2017 - Sachverhalt, in: VBIBW 2018, 217 ff. (gemeinsam mit: Prof. Dr. Jan Bergmann, VRaVGH und Christian Jung).

- Eltern werden wieder jung – Klausur zum Polizei- und Vollstreckungsrecht (Sachverhalt), in: VBlBW 2019, 55 f. (im Erscheinen).
- Eltern werden wieder jung – Klausur zum Polizei- und Vollstreckungsrecht (Lösung), in: VBlBW 2019 (im Erscheinen).

- Tagungsbericht: Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung – Symposion des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg, FR 2018, 286–288.

Daniel Reich

- Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilfenrecht, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 219 ff.

Jan Schmidt

- Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 39 ff.
- Der Unternehmensbegriff, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 63 ff.

Tim-Niklas Zimmer

- Ermessensausnahmen (Art. 107 Abs. 3 AEUV), in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), 187 ff.

Chronologie des Jahres 2018

6. Januar: *VDStRL – Stabübergabe*
Die Heidelberger Juristische Fakultät lud – der guten Tradition entsprechend – den alten und den neuen Vorstand der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer e. V. zur „Stabübergabe“ in das Hotel „Europäischer Hof“ ein.

9. Januar: *Ministerialrat Michael Wichmann – Vom MLI zum OECD-Musterabkommen 2017 (IFA-Veranstaltung Heidelberg)*
Michael Wichmann präsentierte die deutsche Perspektive auf die aktuellen Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht.

15.-17. Januar: *Professor Kevin Ashley/Dr. Bernhard Walzl – Artificial Intelligence and Legal Analysis: New Tools for Law Practice in the Digital Age:*

Der Vortrag bot einen Überblick über künstliche Intelligenz (KI) und Recht. Im Fokus stand die Frage, wie KI zur Rechtspraxis beiträgt. Der Schwerpunkt lag hierbei auf rechtlichen Expertensystemen, auf Schlussfolgerungen mit rechtlichen Netzwerkdiagrammen und auf der Analyse von Rechtstexten, d. h. der Verwendung von sprachlichen, statistischen und maschinellen Lernverfahren zur Modellierung einiger Informationsinhalte in rechtlichen Textarchiven.

23. Januar: *RA StB Dr. Reimar Pinkernell LL.M. – Beschränkte Steuerpflicht von Vergütungen für Software und Datenbanken (IFA-Veranstaltung Frankfurt)*

Mit dem Schreiben vom 27. Oktober 2017 hat das Bundesministerium für Finanzen zur Problematik der beschränkten Steuerpflicht von Vergütungen für Software und Datenbanken Stellung bezogen. Zahlreiche Unternehmen und Körperschaften sind als steuerabzugspflichtige Nutzer von der Thematik betroffen. Reimar Pinkernell präsentierte die Ansätze des Schreibens und legte die weiterhin bestehenden Fragen offen.

1.-3. Februar: *Forschungsseminar „Digitales Recht“ zusammen mit der Universität Ulm (Schloss Reisenburg, Günzburg)*

Die Universitäten Heidelberg und Ulm luden gemeinsam in das Wissenschaftszentrum Schloss Reisenburg zu einem Kolloquium und Seminar für Doktoranden und Studierende zum Thema „Digitales Recht“ ein. Schwerpunkt der Veranstaltung waren die Entwicklung, der Stand und die Perspektive der Digitalisierung des Rechts. Das gemeinsame Seminar bot eine Möglichkeit zu einem gleichermaßen wissenschaftlichen aber auch praktischen Austausch zwischen Wissenschaftlern und Rechtspraktikern.

6. Februar 2018: RA/StB Dipl. Finw. Dr. Martin Klein RA/StB Dr. Steffen Hörner, RD Dr. Alexander Mann – *Ausgewählte internationale Aspekte des Investmentsteuergesetzes 2018 (IFA-Veranstaltung Frankfurt)*

Die Referenten präsentierten das zum 1. Januar 2018 reformierte Investmentsteuergesetz. Ziel der Reform ist eine Vereinfachung und der Versuch, Steuerschlupflöcher zu schließen. Neben den Neuerungen standen auch weiterhin ausstehende Fragen zur Diskussion.

26.-30. März: *Teilnahme des Heidelberger Team beim Tax Moot Court unter Leitung von Christian Jung*

Auch im Wintersemester 2017/2018 nahm das Institut abermals am European and International Tax Moot Court in Leuven teil. Und das mit Erfolg: Wie bereits im vorangegangenen Jahr erreichte das Heidelberger Team (Maša Tičar, Til Kopietz, David Koßmann, Jan Kubeč) unter der Leitung von Christian Jung den dritten Platz und bestätigten damit das aus dem Vorjahr erzielte beste Ergebnis für das Institut. Thematisch befasste sich der dem Moot Court zugrundeliegende Fall im Schwerpunkt mit dem Betriebsstättenbegriff, Ansässigkeit und Abkommensmissbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen.

13. April: *Gründung Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung e.V.*

Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. wurde

am 13. April 2018 gegründet, um Forschung und Lehre auf den Gebieten des nationalen, internationalen und europäischen Finanz- und Steuerrechts am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg zu fördern. Bereits der Gründung wohnten zahlreiche Mitglieder aus der Wissenschaft, aus der Finanzverwaltung und Gerichtsbarkeit, aus steuerberatender und anwaltlicher Praxis sowie aus Unternehmen und Verbänden bei.

16.-30. April: *Christina Coradi – Forschungsaufenthalt zur Geschichte der VStRL*

Mitte April durften wir für zwei Wochen Christina Coradi am Lehrstuhl von Professor Reimer begrüßen. Sie ist Assistentin am Lehrstuhl von Professor Andreas Kley an der Juristischen Fakultät der Universität Zürich. Neben ihrer Promotion kümmert sich *Christina Coradi* auch federführend um die Aufarbeitung der Altdokumente der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer e.V., zu dessen Zweck sie gleich mehrmals im Jahr am Heidelberger Institut weilt.

23. April 2018: *US Tax Reform, Meyer Fedida, Dr. Daniel Weyde (in Frankfurt)*

Zu Beginn dieses Jahres trat die umfangreichste Reform des Steuerrechts in den USA seit mehr als 30 Jahren in Kraft. Neben der drastischen Senkung des Körperschaftsteuersatzes erfährt auch das Inter-

ationale Steuerrecht der USA tiefgreifende Änderungen. Die Referenten präsentierten und diskutierten die Änderungen und ihre Bedeutung für deutsche Unternehmen.

25. April - 26. April: *Janis Beckedorf/ Corinna Coupette/ Philipp Sahrman – Programmierkurs*

Im Rahmen des Promotionskollegs waren alle interessierten Studierenden zu einem (interdisziplinären) Programmierkurs für Juristen an den Lehrstuhl von Herrn Professor Reimer eingeladen. Die TeilnehmerInnen lernten die wichtigsten Konzepte höherer Programmiersprachen kennen. Mittels kleiner Programme mit juristischem Bezug werden Syntax und Semantik der Sprache Python erarbeitet: Wie lassen sich Regeln für den Computer mit den beschränkten Sprachmitteln einer Programmiersprache präzise und vollständig beschreiben? Welche Verknüpfung gibt es zu rechtlichen Regelwerken? Daneben wurden auch weiterführende Bereiche der Programmierung und komplexere Probleme behandelt.

3.-5. Mai: „*Tax Transparency across Borders*“ – *Gemeinsames Seminar der Universitäten Ferrara, Budapest (ELTE), Heidelberg und Georgetown*
Welche Rechtsprobleme werfen die Beschaffung von Steuer-CDs aus der Schweiz, die Panama und Paradise Papers auf? Wie etabliert ist der Informationsaustausch in Europa und mit Drittstaaten, insbesondere Niedrigsteuergeländen? Welche

rechtlichen Möglichkeiten und Spielräume bestehen für die Einführung einer breiten öffentlichen (medialen) Kontrolle von Steuerpolitik und Steuerprivilegien grenzüberschreitend tätiger Unternehmen? Diesen Fragen gingen in einem unions- und völkerrechtlichen Seminar Dozenten und Teilnehmer(inne)n aus Deutschland, Italien, Ungarn und den USA bei dem alljährlichen Seminar in diesem Jahr in Budapest gemeinsam nach.

8. Mai: *Professor Dr. Paulo Victor Vieira da Rocha (Gastwissenschaftler) in Heidelberg*

Im Frühjahr durften wir Paulo Vieira als Gastwissenschaftlicher aus Brasilien an unserem Institut begrüßen. Er war bereits als Doktorand zu einem Forschungsaufenthalt in Heidelberg zu Gast und ist aktuell als Professor an der Amazonas State University tätig. Anlass seines diesjährigen Besuchs waren seine Studien zum Internationalen Steuerrecht (insb. CFC-Rules).

11. Mai: „*How Source and Residence Have Developed. Rethinking the Principles of International Income Taxation*“, *Internationale Tagung an der Universität Bergamo*

An der Universität Bergamo fand die Abschlussstagung zu einem von *Gianluigi Bizioli* initiierten Forschungsprojekt über die Steuerrechtspflichten in historischer und internationaler Perspektive statt. Von Seiten des Instituts referierten *Ekkehart Reimer* und *Hanno Kube*.

14. Mai: *Dr. Noemi Strotkemper – Preisverleihung in Berlin*

Nach dem Matthias-Erzberger-Preis 2017 und dem Förderpreis Internationales Steuerrecht 2018 der Bundessteuerberaterkammer wurde Noemi Strotkemper nun auch der Mitchell B. Carroll Prize 2018 der International Fiscal Association verliehen. Die Preise erhielt sie für ihre herausragende Dissertation „Das Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren in Steuersachen und einem internationalen Steuergerichtshof – Möglichkeiten zur Verbesserung der Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht“, mit der sie sich am Institut bei Herrn Professor Dr. Reimer promovierte. Das Institut gratuliert Noemi Strotkemper ganz herzlich!

16. Mai: *Vortrag Professor Kevin D. Ashley: Artificial Intelligence and Legal Practice*

Kevin D. Ashley besuchte bereits zum zweiten Mal innerhalb des Jahres das Promotionskolleg. Sein Vortrag gab einen Überblick über den heutigen Stand der Rechtsinformatik – insbesondere in den USA – und bot zugleich Einblicke in seine eigene aktuelle Forschung.

5. Juni 2018: *Tim-Niklas Zimmer – Rechtsprechung des EuGH im Bereich der direkten Steuern*

Tim-Niklas Zimmer präsentierte den Stand und das Potential des aktuellen Forschungsprojekts zur Rechtsprechung des EuGH im Bereich der

direkten Steuern. Gegenstand des Projekts ist die Erstellung einer Datenbank zur EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet des Steuerrechts mit dem Ziel, die ergangenen Entscheidungen zu systematisieren.

5. Juni 2018: *Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Dr. Wendelin Staats, Dr. Michael Marquardt, Olivier Dauchez, Alain Goebel, Andreas Trost, Paolo Giacometti – Die Umsetzung der Anti Tax Avoidance Directive durch Hinzurechnungsbesteuerung (IFA-Veranstaltung Frankfurt)*

Unter der Leitung von Ekkehart Reimer sprachen die Referenten über die Beratungen von Bund und Ländern zu den Änderungen der §§ 7, 8 AStG, die nach Artikel 7 und Artikel 8 ATAD geboten sind.

28./29. Mai und 10. Juni 2018: *Christian Jung – Doktorandenseminar und Institutskolloquium: Das Mehrseitige Übereinkommen von OECD und G20 – Wie gelingt die Verknüpfung von Multilateralität und Bilateralität im internationalen Steuerrecht?*

Das am 26. November 2016 verabschiedete und am 7. Juni 2017 von 70 Staaten und Jurisdiktionen unterzeichnete Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung abkommensrelevanter Maßnahmen des BEPS-Projektes von OECD und G20 ordnet die Verhältnisse zwischen bilateralem Abkommensnetzwerk und multilateraler Koordination im internationalen Steuerrecht neu. Es

tritt als selbstständiger multilateraler Vertrag zu den bestehenden ca. 3000 bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen hinzu, deren Anwendung es jedoch in großen Bereichen unangetastet belässt. Dieser neuartige Ansatz wirft völkervertragsrechtlich Fragen auf, die insbesondere das Ausmaß der durch das Mehrseitige Übereinkommen verwirklichten multilateralen Koordination betreffen. Im Rahmen eines an der Universität Linz stattfindenden Doktorandenseminars sowie des Institutskolloquium präsentierte und diskutierte Christian Jung seine bisherigen Erkenntnisse. Diese umfassten die Identifizierung rechtlicher Problemfelder in Bereichen der völkerrechtlichen Vertragskollision und Auslegung sowie die Ansätze zur Beantwortung dieser Fragestellungen.

12. Juli 2018: *Werner Widmann, Dr. Andreas Knebel – Mehrwertsteuererstattung für Touristen: Sind die Regelungen noch zeitgemäß? (IFA-Veranstaltung Heidelberg)*

Die Erstattung der Mehrwertsteuer für Lieferungen an Touristen erweist sich in der Regel als extrem kompliziert und zeitaufwändig. Es scheidert schon heute vielfach an Kapazitätsgrenzen und komplexen Verfahrensvorgaben. Der Vortrag beleuchtete die rechtliche Situation und ging der Frage nach, ob die EU-rechtlichen Vorgaben und die deutschen Gesetze noch zeitgemäß sind.

24. Juli: *Sebastian Heinrichs – Disputation*

Am 24. Juli hat Sebastian Heinrichs seine Doktorarbeit zum Thema „Fremdbestimmte Steuerwirkungen und Subjektsteuerprinzip – Juristische Grenzfälle des Zusammenhangs von steuerauslösender Handlung und Steuerbelastung“ erfolgreich verteidigt.

30. Juli: *Institutsausflug*

Der jährlich im Sommer stattfindende Institutsausflug führte die Mitarbeiter der beiden Lehrstühle diesmal nach Zuzenhausen, wo eine Kayakfahrt auf der Elsenz einen sonnigen Sommertag einläutete, der anschließend entspannt bei einer Brauereiführung in der Dachsenfranzbrauerei ausklang.

6. September: *Oliver Groth & Tianyu Yuan: Lernende Subsumtionsautomaten?*

Der Vortrag im Rahmen des Promotionskollegs „Digitales Recht“ führte in die Grundlagen des maschinellen Lernens ein. Dabei wurde auch das autonome Fahren als Unterfall juristischer Subsumtion durch Automaten behandelt.

9. Oktober 2018: *Aktuelle Fragen des Internationalen Erbschaftsteuerrechts, Prof. Dr. Matthias Loose, Dr. Christian von Oertzen (in Frankfurt)*
Der Richter am Bundesfinanzhof Matthias Loose ging in seinem Vortrag auf die aktuellen Entwicklungen des Internationalen Erbschaftsteuerrechts ein und thematisierte dabei

unter anderem das Verhältnis zwischen EU-Recht und Erbschaftsteuerrecht, das EU-Beihilfverbot und die Unternehmenserbschaftsteuer, Tatbestandswirkung ausländischer Rechtsinstitute im deutschen Erbschaftsteuerrecht sowie Ausländische Vermögensmassen und Stiftungen. Der Vortrag wurde kommentiert von *Christian von Oertzen*.

23. Oktober: *Lennart Neckenich, Institutskolloquium: Das Beihilfenrecht und das besondere Verbrauchsteuerrecht in der Kompetenzordnung*

Trotz einer Vielzahl an Verfahren zu den besonderen Verbrauchsteuern finden die indirekten Steuern insbesondere in der Literatur zum Beihilfenrecht nur am Rande Aufmerksamkeit. Dabei können sie Aufschluss geben zu Fragen der vertikalen und horizontalen Kompetenzordnung im Beihilfenrecht allgemein. Welcher Maßstab kommt der Kommission zu, mitgliedstaatliche Steuerentscheidungen zu überprüfen? Nach welchen Kriterien werden steuerübergreifende Referenzsysteme gebildet um zugleich einer künstlichen Separierung von Steuersystemen zu begegnen? Wie wirken sich Lenkungssteuern auf die beihilfenrechtliche Prüfung aus? Welche Auswirkungen haben unionale Vorgaben auf den Begriff der staatlichen Maßnahme? Zahlreiche Fragen seines Dissertationsprojektes stellte *Lennart Neckenich* im Rahmen seines Kolloquiums zur Diskussion.

25. Oktober: *Beiratssitzung, Mitgliederversammlung Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung*

Nach der konstituierenden Sitzung im April dieses Jahres lud der Vorstand zur ersten ordentlichen Beiratssitzung und Mitgliederversammlung. Quo vadis? Im Mittelpunkt der Sitzungen standen Ziele und Visionen der Vereinigung.

25. Oktober: *Vortrag Professor Dr. Frans Vanistendael: What do we mean by a common European tax policy?*

Im Anschluss an die feierliche Eröffnungssitzung der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg referierte *Frans Vanistendael* über die grundlegende Bedeutung europäischer Steuerpolitik und ihrer Herausforderungen in Zeiten von BEPS, Brexit und einer kriselnden Eurozone.

26. Oktober: *Institutssymposium „Ausnahmen brechen die Regel“ in der Aula der Alten Universität Heidelberg*

Das Jahressymposium des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht galt dem komplexen Verhältnis von Regel und Ausnahme im Europarecht, in rechtsvergleichender Perspektive, aus Sicht der Rechtstheorie sowie im Referenzgebiet des Steuerrechts. Es nahm sich damit eines Themas an, das von grundsätzlicher Bedeutung, zugleich aber auch in der Rechtsan-

wendung unmittelbar entscheidungserheblich ist. Mit prüfendem Blick, disziplinärer Expertise und eingebettet in konzis gehaltene Ein- und Überleitungen führten durch dieses die Professoren Dr. Dr. h.c. Thomas von Danwitz (Luxemburg), Dr. Uwe Kischel (Greifswald), Dr. Franz Reimer (Gießen) und Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff (München). Mit rund 250 Teilnehmern diskutierten sie im Anschluss an ihre Vorträge ihre Standpunkte, Überlegungen und Thesen und luden so zu weiterer Vertiefung ein. Professor Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof (Heidelberg), zu dessen Ehren die Veranstalter (ein)geladen hatten, führte die unterschiedlichen Ergebnisse sodann in einem persönlichen Schlusswort zusammen. Dieses und die einzelnen Referate sind einem gesonderten Tagungsband zu entnehmen, der im kommenden Jahr in dieser Schriftenreihe veröffentlicht wird. Einstweilen wird auf den in Kürze in der JuristenZeitung (JZ) erscheinenden Tagungsbericht von Herrn Johannes Klamet und Herrn Trutz Harder verwiesen.

13. November: *Mini-Symposion „Digitalisierung richterlicher Rechtsanwendung“ (Promotionskolleg Digitales Recht)*

Das Promotionskolleg lud ein zu einem gemeinsamen Mini-Symposion im Dekanatsaal der Juristischen Fakultät um Vertretern aus Wissenschaft und Justiz über den Stand und Methoden des Kollegs zu berichten.

20. November: *Vortrag von Linus Neumann (Chaos Computer Club): Freiheit, Sicherheit und Recht in Zeiten der Digitalisierung (Neue Aula)*
Netzaktivist Linus Neumann vom Chaos Computer Club behandelte in seinem Vortrag Risikomanagementsysteme der öffentlichen Verwaltung (RMS) als Instanzen algorithmischer Entscheidungen und ging auf Fragen der Künstlichen Intelligenz im Recht ein. Er erörterte die digitale Mündigkeit und Souveränität, aber auch die gesellschaftliche Macht und Manipulationsmöglichkeiten einzelner Akteure. Auch Phänomene der IT-Sicherheit sowie Haftungsfragen wurden behandelt.

7. Dezember: *Preisverleihung des Matthias-Erzberger-Preises zur Förderung des Berufsnachwuchses*

Sebastian Heinrichs erhält den Matthias-Erzberger-Wissenschaftspreis 2018 der Steuerberaterkammer Nordbaden für seine Dissertation „*Fremdbestimmte Steuerwirkungen und Subjektsteuerprinzip*“. Er war Mitarbeiter am Lehrstuhl Reimer, wurde mit dieser Arbeit im Wintersemester 2018/19 promoviert und ist weiterhin als Lehrbeauftragter am Institut tätig.

14. Dezember: *Weihnachtsfeier*

Traditionsgemäß findet auch in diesem Jahr wieder eine Weihnachtsfeier des Instituts statt. Bei Glühwein, Leckereien und lustigen Spielen findet das Jahr so seinen besinnlichen Ausklang.

Was verstehen wir unter einer gemeinsamen Europäischen Steuerpolitik?

- Eröffnungsvortrag von Prof. Dr. Frans Vanistendael im Rahmen der Eröffnungssitzung der Steuerwissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. -

Anlässlich der feierlichen Eröffnungssitzung der im April 2018 gegründeten Steuerwissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. durften wir am 25. Oktober 2018 Herrn Prof. Dr. Frans Vanistendael (KU Leuven) in Heidelberg begrüßen. Frans Vanistendael referierte über die grundlegende Bedeutung europäischer Steuerpolitik und ihrer Herausforderungen in Zeiten von BEPS, Brexit und einer kriselnden Eurozone

In diesen Tagen wird nichts mit mehr Pathos vorgetragen und Nachdenklichkeit begegnet als Vorträge zur Europäischen Union. Die Diskussion über die Zukunft eben dieser und das Ringen um die richtigen Antworten auf die brennenden Fragen sind bloßes Spiegelbild der europa- und weltweiten gesellschaftlichen Verunsicherung. Im Zuge dieser Debatte kommt der europäischen Steuer- und Finanzpolitik sowohl *de lege lata* als auch *de lege ferenda* eine unverkennbare Relevanz zu.

Frans Vanistendael begann seinen hieran angelegten Vortrag mit einer

Bestandsaufnahme europäischer Steuerpolitik, ihrer Existenz und Notwendigkeit. Die Gebotenheit internationaler Steuerregelungen zeigten sich zunächst mit der Aufregung, die durch das BEPS-Projekt in die Steuerlandschaft Eingang fand. Gleichmaßen legte er die mitgliedstaatliche Einigkeit bei Zollunion und Mindestharmonisierung in Bereichen der (unmittelbar binnenmarktrelevanten) Verbrauchsteuern dar. Zugleich kritisierte er die Schiefelage mitgliedstaatlicher Politik und ihrem einseitigen Interesse an gemeinsamen Lösungen alleine in Fällen drohender eigener Einkommensteuerverluste.

Zur Bestimmung der bestehenden Herausforderungen, der Beantwortung zahlreicher Fragen und Erarbeitung potentieller Lösungen betonte Frans Vanistendael die notwendige Differenzierung von Binnenmarkt einerseits und Europäischer Wirtschafts- und Währungsunion andererseits. Während der Binnenmarkt nach seiner Überzeugung ohne wesentliche mitgliedstaatliche Souveränitätsverschie-

bungen im Steuerrecht gestärkt werden kann, verdeutlichte er, dass der Erfolg der Wirtschafts- und Währungsunion für die Zukunft nur dann erfolgreich verteidigt werden kann, wenn eine umfassendere politische Union entsteht.

Die Problematik des Binnenmarktes skizzierte er schließlich beispielhaft anhand der Verlustausgleich-Regelungen, der Diskussion um eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), der Bewältigung der Doppelbesteuerung, dem Verzicht auf ein unionales Informationsaustauschsystem und dem Beihilfenrecht. Dabei charakterisiert er den bestehenden Konflikt als ein Problem „der politischen Führung des politischen Mutes“. Als konkreten Reformvorschlag präsentiert er sodann die Abschaffung der Einstimmigkeitsregel im Ministerrat.

Gänzlich anders liegen demgegenüber die Herausforderungen der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion (WWU). So identifizierte er eine Vielzahl aktueller Probleme, unter anderem in Gestalt der unzureichenden Größe des Europäischen Stabilitätsmechanismus (ESM) sowie der bestehenden Mängel innerhalb seines Entscheidungsverfahrens, indem große Mitgliedstaaten wie Deutschland ein faktisches Vetorecht zukommt. Eine fehlende kohärente gemeinsame Wirtschaftspolitik, die Betonung der Haushaltsdisziplin und das Außer-

achtlassen der erheblichen deutschen Zahlungsbilanzüberschüsse zeitigen von einem fehlenden wirtschaftlichen Ansatz. Zuletzt betonte Frans Vanistendael die Statik der Wirtschafts- und Währungsunion aufgrund eines fehlenden unabhängigen Haushalts.

Schon der Aufriss der Problematik verdeutlichen seine daran geknüpften, weitergehenden Reformvorschläge. Wenngleich Frans Vanistendael hervorhob, dass die Wirtschafts- und Währungsunion kein europäischer Bundesstaat werden muss, so prononcierte er nachdrücklich die notwendige Entwicklung als demokratische Revolution: Demnach hält er eine Verwirklichung der Europäischen Bankenunion und die Fortbildung des Europäischen Währungssystems in einen Europäischen Währungsfonds für unumgänglich. Damit geht eine notwendige Reform der Europäischen Zentralbank, die Einrichtung einer zentralen wirtschaftspolitischen Euroland-Behörde sowie ein unabhängiger Haushalt durch eigene Steuern einher.

Die Herausforderungen sind unbestreitbar, sich ihnen zu stellen, ist die Aufgabe der nächsten Jahre. Die Worte Frans Vanistendaels haben verdeutlicht, dass sie kaum einer isolierten rechtlichen Betrachtung zugänglich sind, ohne deren gesellschaftspolitische Bedeutung zu verkennen. Dies unterstrich in besonderer Weise auch der emotionale Schlussappell seiner fesselnden

Rede, der die gesamte Reichweite dieser Zukunftsfrage offenbarte: „Zentraler Baustein für das neue Europa ist Vertrauen. [...] Entweder wir stehen vereint als Europäer oder wir fallen gespalten als Nationalstaaten“. Worte, die Anlass gaben zum Nachdenken und für eine reichhaltige anschließende Diskussion.

Lennart Neckenich

Warum in die Ferne schweifen...? – Ausflug des Instituts für Finanz- und Steuerrecht nach Zuzenhausen

Am 30. Juli 2018 versammelte sich ein gutes Dutzend erwartungsvoller Institutsmitarbeiter am Heidelberger Hauptbahnhof, um bei herrlichem Wetter zum diesjährigen Ausflug des Instituts für Finanz- und Steuerrecht aufzubrechen. Unter dem Motto „Warum in die Ferne schweifen, wenn das Gute liegt so nah!“ war das diesjährige Ziel der südöstlich von Heidelberg in der Nähe von Sinsheim gelegene Ort Zuzenhausen.

Ganz so kurz fühlte sich der Weg für die sportlicheren Mitglieder des Instituts wahrscheinlich nicht an, die bereits in den frühen Morgenstunden aufgebrochen waren, um die knapp 25 Kilometer mit dem Fahrrad zu bewältigen. Eine dabei aufgetretene Reifenpanne wurde mit einem Eis wieder wettgemacht und endlich am Ziel angelangt, konnten sich Radler wie Zugfahrer zuerst einmal mit mitgebrachten Vesperbrotten am malerischen Ufer der Elsenz von den Strapazen der Anreise erholen.

In eben jenen Bach sollten wir uns sodann für eine gut 8 km

lange Kajaktour stürzen. Kaum hatten wir die Schwimmwesten umgeschlallt und eine kurze Sicherheitseinweisung erhalten, ging es mit den Kajaks auch schon in die Fluten. Unvorstellbare Wassermassen, tosende

Wasserfälle und brodelnde Stromschnellen galt es zu bewältigen. So mancher Teilnehmer drehte sich bereits nach kurzer Zeit mehr um die eigene Achse – teilweise Querachse – als dass er vorwärts kam. Ein Institutsmitarbeiter konnte sogar nur durch ein beherztes Anhaken und kilometerlanges Mitschleppen aus der ewigen Drehung befreit werden. So sieht echtes Teamwork aus! Völlig durchnässt aber bester Laune hatten nach knapp anderthalb Stunden alle dieses Wahnsinns-Erlebnis überstanden und machten sich nach einer kurzen Pause auf zur nächsten Attraktion: der Dachsenfranzbrauerei.

Die Dachsenfranzbrauerei ist eine der wenigen verbliebenen deutschen Familienbrauereien, die unabhängig und in handwerklicher Tradition Bier brauen. Empfangen wurden wir von Geschäftsführer Wilhelm Werner, der die Brauerei in sechster Generation führt. Nach einer kurzen Einführung in die handwerkliche Braukunst, das Reinheitsgebot und die unterschiedlichen Biersorten, führte uns Herr Werner in die Produktionshallen der Brauerei. Von Maischpfanne zu Läuterbottich und Gärtank lernten wir dort die Schritte auf dem Weg zum Endprodukt kennen und bekamen auch Gelegenheit, dass eine oder andere Bier in den

verschiedenen Reifephasen zu probieren. Gegen Ende der Führung passierten wir tief im Keller einen höhlenartigen Nebenraum, von dem aus uns eine tiefe Männerstimme begrüßte und zum „zwickeln“ aufforderte: der Dachsenfranz persönlich lud zur Bierprobe ein.

Der Namensgeber der Brauerei ist regionale Folklore: Geboren 1840 in Italien nahm er – damals noch unter seinem bürgerlichen Namen Franzesco Regali – als Soldat an den Freiheitskämpfen unter Garibaldi teil. Nach einer Streitigkeit mit seinem Vorgesetzten musste er das Land verlassen und fand Zuflucht im Kraichgau, wo er im Wald ein geheimnisvoll-abgeschiedenes Leben in selbstgebauten Erdhöhlen führte. Sein kauziges Auftreten und seine sagenhaften Fähigkeiten bei der Raubtierjagd – daher der Name Dachsenfranz – machten ihn zu einem Faszinosum für seine Zeitgenossen. Nach unserem Besuch in der Brauerei können wir sagen: Die Legende lebt weiter!

Ein gemeinsames Abendessen im Gasthof der Brauerei gab Gelegenheit, bei dem ein oder anderen Bier die Erlebnisse des Tages Revue passieren zu lassen. Zufrieden wurde der Heimweg angetreten – schön war's!

Johanna Groß

Das Institut in Bildern



STEUERRECHTSWISSENSCHAFTLICHE
VEREINIGUNG HEIDELBERG E.V.

STARTSEITE DIE VEREINIGUNG VORSTAND BEIRAT MITGLIEDER KONTAKT DOWNLOADS IMPRESSUM

Willkommen auf der Homepage der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V.

Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. wurde am 13. April 2018 gegründet, um Forschung und Lehre auf den Gebieten des nationalen, internationalen und europäischen Finanz- und Steuerrechts am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg zu fördern. Ihr Ziel ist es, die universitäre Forschung umfassend zu begleiten und zu sichern sowie das Angebot steuerjuristischer Aus- und Weiterbildung zu ergänzen. Neben Mitgliedern aus dem Bereich der Wissenschaft gehören ihr Vertreter aus Finanzverwaltung und Gerichtsbarkeit, aus steuerberatender und sonstiger Praxis sowie aus Unternehmen und Verbänden an.

SUCHEN

Sache ..

MITGLIED WERDEN

Wenn Sie der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. beitreten oder

Die neue Website der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung, www.steuerrechtswissenschaft.de



Stabsübergabe Vorstandsämter VStRL am 6.1.2018 in Heidelberg



„How Source and Residence Have Developed. Rethinking the Principles of International Income Taxation“, Internationale Tagung an der Universität Bergamo am 11.5.2018



*Tagung der VDSiRL vom
3.10.2018 - 6.10.2018 in Bonn*



*Sachstandtagung des Promotionskollegs „Digitales Recht“
am 8. und 9.10.2018 in Heidelberg*



Mitgliederversammlung der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. am 25.10.2018



Vortrag Professor Dr. Frans Vanistendael: „What do we mean by a common European tax policy?“ am 25.10.2018 in Heidelberg



Nach der Begrüßung durch Ekkehart Reimer und einer Einführung durch Hanno Kube sprachen auf dem diesjährigen Symposium unter dem Thema „Ausnahmen brechen die Regel“ Thomas von Danwitz, Uwe Kischel, Franz Reimer und Rudolf Mellinghoff.

Das Schlusswort gebührte unserem Jubilar Paul Kirchhof.





Institutssymposium „Ausnahmen brechen die Regel“ in der Aula der Alten Universität Heidelberg am 26.10.2018 zu Ehren von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, der im Februar 2018 sein 75. Lebensjahr vollendete.

Bisher in dieser Reihe erschienen:

- HFSt 1 (2015) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Subsidiarität in der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-783-1
- HFSt 2 (2016) Hanno Kube, Rechtliche Grundlagen und Grenzen der EU-Bankenabgabe, ISBN 978-3-86541-837-1
- HFSt 3 (2016) Ulrich Hufeld/Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Entwicklungslinien der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-888-3
- HFSt 4 (2016) Paul Kirchhof/Hanno Kube/Reinhard Mußgnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre - 50 Jahre Institut für Finanz- und Steuerrecht, ISBN 978-3-86541-889-0
- HFSt 5 (2016) Johannes Becker/Leonhard Kornwachs/Kamilla Zembala-Börner, Die gemeinsame Europäische Bankenaufsicht als Reformmodell für die verstärkte Zusammenarbeit?, ISBN 978-3-86541-895-1
- HFSt 6 (2017) Hanno Kube/Ekkehart Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand - Methoden - Perspektiven, ISBN 978-3-86541-935-4
- HFSt 7 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, ISBN 978-3-86541-981-1
- HFSt 8 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, ISBN 978-3-86541-982-8

