

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 2019/20

Impulse aus dem Institut für Finanz- und Steuerrecht



HFSt 13



Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt (13) 2020, 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 978-3-96543-099-0

Lehmanns Media, Berlin 2020

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

www.lehmanns.de

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	3
Aus der Arbeit des Instituts.....	5
§ 1 Einfachheit, Planbarkeit und Sicherheit des Steuerrechts	7
<i>Paul Kirchhof</i>	
§ 2 Die Finanzgerichtsbarkeit und ihre verfassungsrechtliche Verankerung – Ein Blick über den Tellerrand	13
<i>Nicole Herrmann</i>	
§ 3 Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen eines GmbH- Gesellschafters im Zusammenhang mit der GmbH gewährten Finanzierungshilfen	23
<i>Philipp Orphal</i>	
§ 4 Keine Pflicht zur förmlichen Anhörung kreisangehöriger Gemeinden vor Festlegung des Kreisumlagesatzes.....	53
<i>Daniel Reich</i>	
§ 5 Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten – Der Vorschlag der EU- Kommission zur Einführung der sog. „Digitalsteuer“ –.....	61
<i>Benjamin Straßburger</i>	
§ 6 Von der A-Brauerei und der Grundsteuerbefreiung des § 6a GrEStG. Ein Beitrag zum Selektivitätskriterium im EU-Beihilfenrecht.....	79
<i>Tim-Niklas Zimmer</i>	
§ 7 Streitbeilegungsrichtlinie – Doppelbesteuerungsprognose als Fristbeginn? ...	85
<i>Markus Schaupp</i>	
§ 8 The Artificial Avoidance of the Permanent Establishment Status after the BEPS Project: An International and Domestic Perspective.....	95
<i>Mario Martignago</i>	
§ 9 Globale Mindestbesteuerung (Der GloBE-Ansatz)	97
<i>Anđela Milutinović</i>	
§ 10 Exterritoriale Ausübung von Hoheitsgewalt?	105
<i>Ekkehart Reimer</i>	
§ 11 Wertschöpfung als Maßstab zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit.....	111
<i>Johannes Klamet</i>	

§ 12 Die schwarze Null für die Europäische Union zwischen Norm und Wirklichkeit.....	123
<i>Lennart Neckenich</i>	
§ 13 Anspruch auf Barzahlung?	133
<i>Hanno Kube</i>	
§ 14 Die Bindungswirkung von Urteilen des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren	141
<i>Benedikt N. Fink</i>	
§ 15 25 Jahre wehrverfassungsrechtlicher Parlamentsvorbehalt.....	149
<i>Johanna Groß</i>	
§ 16 Gewährt § 4 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 UmwRG ein mit dem Aufhebungsanspruch korrespondierendes Klagerecht zugunsten von Individualklägern?	157
<i>Daniel Drescher</i>	
Dokumentation.....	169
Personalien	170
Publikationen 2019	179
Eindrücke des trilateralen Seminars in Heidelberg	185
Deutsch-Ungarischer Verfassungsdialog 2019 in Heidelberg.....	189
Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht Symposium der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg	201
Ausflug des Instituts für Finanz- und Steuerrecht 2019	210
Albert-Hensel-Preis 2019 an Iris Schomäcker	213
Dritter Platz für das Heidelberger Team beim BFH Moot Court 2019	219
Institutssymposium Alternative Währungen.....	223
Chronologie des Jahres 2019	235
Das Institut in Bildern	241

Vorwort

Ein Jahr voller Höhepunkte! Als wir im Dezember 2018 zum ersten Mal einen kleinen Überblick über aktuelle wissenschaftliche Aktivitäten des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht publiziert haben¹, blieb bewusst offen, ob dieses Experiment einmalig bleiben sollte oder ob es sich jährlich oder alle zwei Jahre wiederholen lässt. Der Bogen von Themen und Fragen, der das Jahr 2019 überspannt, hat sich nun aber als so reichhaltig erwiesen, dass wir tatsächlich bereits nach einem Jahr einen weiteren HFSt-Band vorlegen.

In der Tradition eines Reader's Digest bietet er Denkanstöße, die sich aus der Arbeit in den letzten Monaten ergeben haben, und lädt zum Weiterdenken ein.

Sehr herzlich danken wir allen, die mit großem Engagement dazu beigetragen haben – mit wissenschaftlichen Impulsen, aber auch mit der lebendigen Dokumentation aller Veranstaltungen und Ereignisse, die das Jahr 2019 im Institut geprägt haben. Besonderer Dank gilt Herrn Daniel Reich, der mit Sorgfalt und Ruhe den Band zusammengestellt hat.

Dankbar sind wir aber auch der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V., die den Druck dieses Bandes ermöglicht hat – und die wir auch in diesem Jahr Ihrer tatkräftigen Aufmerksamkeit empfehlen dürfen (www.steuerrechtswissenschaft.de).

Heidelberg, im November 2019

Hanno Kube

Ekkehart Reimer

¹ H. Kube/E. Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 10, Lehmanns Media, Berlin, 2019.

Aus der Arbeit des Instituts

§ 1 Einfachheit, Planbarkeit und Sicherheit des Steuerrechts

Paul Kirchhof

I. Der Ruf nach dem verlässlichen Steuerrecht

Wer heute mit Unternehmern über Steuerrecht spricht, begegnet der These, nicht die Höhe der Steuer, sondern die Verlässlichkeit des Steuerrechts bestimme den Hauptauftrag moderner Steuerpolitik. Der Unternehmer will die ihn belastenden Steuern planen, sie in der Sicherheit des geschriebenen allgemeinen Gesetzes berechnen können. Er will gegen ständige Gesetzesänderungen gewappnet sein. Er fühlt sich durch die Fülle der Steuerrechtsregeln bedrängt, kann sie nicht vollständig kennen und insoweit auch nicht befolgen. Die rechtsstaatlichen Grenzen zwischen Steuererhebung und Steuerfahndung sind unscharf. Die Strafdrohung greift nicht selten in die Steuerermittlung über.

Während der Steuerpflichtige sich bisher mit einem unübersichtlichen, auch einem widersprüchlichen Steuerrecht arrangierte, weil er in diesem Recht hinreichend Privilegien- und Vorzugstatbestände für sich in Anspruch nahm, sucht er heute das prinzipiengeprägte und leicht verständliche Steuerrecht, den überschaubaren Steuerekodex mit wenigen Steuerarten, das gegenwartsnah Rechtsicherheit schaffende Steuerverfahren. Die baldige Bestandskraft von Steuerbescheiden, die anspruchsvernichtende Steuerverjährung und ein mitwirkungsbedürftiges Verwalten in klaren Verantwortlichkeiten von öffentlicher und privater Hand sollte für die periodischen Jahressteuern im darauffolgenden Jahr Rechtssicherheit und Rechtsfrieden schaffen.

Die Steuerberatung empfiehlt dem Steuerpflichtigen nicht eine Wirtschaftsweise im mittleren Korridor eines Gesetzestatbestandes, sondern sucht den tatbestandlichen Grenzfall, der die Sicherheit der Autobahn meidet und über verschlungenen Pfaden an den Kassen des Steuerstaates vorbeizuführen sucht. Diese Steuergestaltung ist das Kernproblem des gegenwärtigen Steuerwesens. Sie führt den freien Steuerpflichtigen in die ökonomische Unvernunft, ist bereit zum äußersten tatbestandlichen Grenzfall,

der in die Nähe der Illegalität oder auch der Strafwürdigkeit gerät. Die Gegenwehr der Finanzbehörden wählt nicht den Weg einer Tatbestandsauslegung im Sinne von Lastengleichheit und unausweichlicher Pflicht, sondern greift zum Instrument des Missbrauchsvorwurfs (§ 42 AO), erlaubt den subjektivierenden Einwand der Unredlichkeit, wendet nicht eigenverantwortlich das Gesetz tatbestandsgerecht statt missbräuchlich an. Die Unsicherheit über die Gesetzesanwendung führt – jedenfalls bei grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen – zu einer Pflicht, geplante Steuer-gestaltungen anzuzeigen, die dann von der Behörde in einem Verfahren der verbindlichen Zusage beurteilt werden. Der Weg zur vereinbarten Steuerschuld ist begonnen.

Die Kosten mancher Steuergestaltung sind höher als die Steuerersparnis, die Risiken für einen ehrbaren Kaufmann teilweise unvertretbar. Mancher Steuerpflichtige sieht sich bisher genötigt, eine Steuererklärung zu unterschreiben und damit deren Richtigkeit zu bestätigen, obwohl er für die Erklärung den Rat des Steuerberaters benötigt, weil er Gesetz und Recht selbst nicht versteht. Hier sträubt sich seine Feder. Die Digitalisierung erübrigt nunmehr die persönliche Unterschrift, nimmt dem Steuerpflichtigen aber nichts von seiner höchstpersönlichen Verantwortlichkeit.

Wer sich seit langem um ein einfaches, einsichtiges und stetiges Steuerrecht bemüht hat, beobachtete in den vergangenen zwei Jahrzehnten eine auffällige Zurückhaltung, wenn nicht Ängstlichkeit der Steuerpolitik gegenüber strukturellen Reformen. Zu einfach hatte es ein Denunziations-system, das jeweils vorrechnete, wie eine Gruppe von Steuerpflichtigen durch einzelne Systembereinigungen benachteiligt werde, ohne die Verbesserungen im Gesamtsystem zu berücksichtigen. Eine aufkommens-neutrale Systembereinigung entfaltet begünstigende und belastende Wirkungen. Der Eigenwert eines einfachen, erklärbaren, die Gelassenheit der Rechtssicherheit gewährenden Steuersystems blieb gänzlich unbeachtet. Doch nunmehr scheinen die Parteien und damit das Parlament bereit, eine grundlegende Erneuerung des Steuerrechts in Angriff zu nehmen.

II. Gründe einer neuen Reformbereitschaft

Der Drang zur Neuerung hat verschiedene Gründe. Der Unternehmer sieht sich durch das gegenwärtige Steuerrecht in seinen Initiativen gehemmt, fühlt sich in seiner Entscheidungsfreiheit oft der steuerlichen Beratung ausgeliefert, empfindet eine persönliche Unsicherheit im Bemühen, in gediegener Legalität leben zu können. Der Berater kann die Fülle und den Wechsel des Steuerrechts kaum noch selbst bewältigen, begegnet Mandaten, die sich nicht mehr versichern lassen. Der redliche Steuerpflichtige empfindet gegenüber dem Finanzamt das Unbehagen, er habe im Vergleich zu seinem Nachbarn oder Konkurrenten zu viel gezahlt, weil er bei der Steuergestaltung nicht „clever genug“ gewesen sei.

Ein Konzept der Globalsteuerung, der Steuerlenkung, der steuerlichen Umverteilung und eines ökologischen, in seinen Belastungswirkungen überwältzbaren Emissionssystems sieht den Menschen weniger als selbstbestimmtes, freiheitsberechtigtes Rechtssubjekt, sondern eher als lenkbares, auch käufliches Objekt staatlicher Verteilungsstrategien. Der Steuerpflichtige fühlt sich in Investitionsentscheidungen gedrängt, die er bei freier Entscheidung auf eigene Rechnung und eigenes Risiko so nicht treffen würde. Die zunehmende Digitalisierung des Steuerwesens erfasst mit ihren Algorithmen den typischen, den üblichen, den erwarteten Sachverhalt. Wer überdurchschnittlich erfindungsreich, erneuerungsfähig und organisationsfreudig ist, gerät in einem maschinellen Risikomanagementsystem unter Generalverdacht. Die Digitalisierung führt das Steuerrecht an eine prinzipielle Wegscheide: Entweder übernimmt der Computertechniker die Führung der Steuerpolitik. Oder die Steuerpolitik nimmt den im Algorithmus angelegten typisierenden Gleichheitssatz auf, vereinfacht das Steuerrecht und macht dieses auch in einer digitalen Steuererklärung für jedermann verständlich.

Die Internationalisierung der Wirtschaftsbeziehungen hat zur Folge, dass viele Unternehmen ihren Unternehmensschwerpunkt den Staaten zuordnen, die die geringsten Steuerlasten verheißen. Im Wirtschaftsbereich der digitalen Medien und des Finanzmarktes gibt inzwischen tatsächlich ortlose Unternehmen, die einer staatlichen Rechtsordnung zugeordnet werden müssen. Unterschiedliche Steuerrechtsordnungen können aber nur miteinander verglichen, der Traum von einer weltweit gerechten Lastenverteilung nur weiter geträumt werden, wenn eine Prinzipienbildung, eine Systematisierung und einfache Grundkategorien gelingen.

Auch die europäische Union sucht die Vielfalt der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen in die Einheit gemeinsamer Belastungsgedanken zurück zu führen. Dies ist bei einigen indirekten Steuern gelungen, bei der Umsatzsteuer in den Verkomplizierungen der Sechsten Systemrichtlinie allerdings gänzlich misslungen. Erste Ansätze der Rechtsvereinheitlichung für die Unternehmensbesteuerung sind zwar vom Diskriminierungsverbot, der Wettbewerbs erleichterung, peripher auch vom Beihilfeverbot geprägt, suchen aber einen Weg grundsätzlicher gemeinsamer Einsichten, zu denen jeder Mitgliedstaat nur wirksam beitragen kann, wenn er ein einfaches, auch aus dem Denken eines anderen Systems verständliches Steuerrecht anbieten kann.

Schließlich drängt die Rechtsprechung nachdrücklich auf eine Vereinfachung. Der BGH stellt die Frage nach der Reichweite vertraglich vereinbarter Verbindlichkeiten, die eine Verfügungsfreiheit über eigene Wirtschaftsgüter verwirklicht, nicht aber ein unabdingbares Steuergesetz in seinen Rechtsfolgen verändern kann. Der Europäische Gerichtshof versagt der Verlegung eines Firmensitzes in Steueroasen die rechtliche Anerkennung, wenn diese „bar jeder Realität“ sind. Das Bundesverfassungsgericht beanstandet schon die gesetzlich gewährten Steueroptionen – unabhängig von deren Nutzung – als gleichheitswidrig, wenn ihnen der sachlich rechtfertigende oder sonst wie einleuchtende Grund fehlt. Die Zeichen stehen auf Vereinfachung und Prinzipienbildung.

III. Kerninhalte einer Reform

Das Institut für Finanz- und Steuerrecht hat – unter schon früher Mitwirkung und intellektueller Begleitung durch die beiden jetzt geschäftsführenden Direktoren – den Entwurf eines Bundessteuergesetzbuchs vorgelegt, das die Fülle der Steuerarten und Steuerparagrafen in einer Gesamtkodifikation radikal zurücknimmt. Das Einkommensteuergesetz wird von allen Lenkungs-, Subventions-, Ausnahme- und Privilegientatbeständen befreit. Es kennt nur noch eine Einkunftsart und integriert die Körperschaftsteuer. Nach dieser Strukturbereinigung genügt für den bisherigen Steuerertrag ein Spitzensteuersatz von 25 Prozent, der zugleich der Regelsteuersatz ist. Die Anfangseinkommen werden durch eine gestuft verringerte Bemessungsgrundlage entlastet. Dadurch kann die Digitalbesteuerung einen allgemeinen Steuersatz von 25 Prozent erheben. Es wird ein allgemeines

Rechtsbewusstsein gefördert, wonach der erfolgreiche Bezieher von Einkommen ein Viertel dem Staat schuldet, danach aber mit drei Vierteln seines Einkommens in die Freiheit entlassen ist.

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet den Erben und Beschenkten in der empfangenen Bereicherung. Diese wird im Verkehrswert der empfangenen Güter bemessen. Zuwendungen unter Ehegatten bleiben steuerfrei. Vereinfachte Freibeträge nehmen das Familiengut im Rahmen des Üblichen von der Besteuerung aus. Steuerklassen entfallen. Der Steuersatz beträgt einheitlich 10 Prozent. Empfängt ein Erbe Vermögen ohne Liquidität – ist die Erbmasse in einem Unternehmen oder einer Kunstsammlung gebunden –, kann er eine Stundung der Erbschaftsteuerschuld auf 10 Jahre zu je einem Prozent pro Jahr zinsfrei beantragen.

Die – europarechtlich zu reformierende – Umsatzsteuer sollte folgerichtig als Verbrauchsteuer ausgestaltet werden. Die zwischenunternehmerischen Leistungen sind deshalb von der Besteuerung auszunehmen. Damit entfällt die umsatzsteuerliche Vorbelastung dieser Leistungen sowie die Vorsteuererstattung. Die Steuer wird weniger betrugsanfällig. Die öffentliche Hand ist Steuergläubiger, grundsätzlich nicht Steuerschuldner. Ist der Staat nicht erwerbender Konsument, sondern leistender Unternehmer, so schuldet er für diese Leistungen Umsatzsteuer und überwälzt sie auf den Konsumenten. Leistungsort ist der Ort, an der die Leistung dem Empfänger erbracht wird.

Gegenüber der Vielfalt der Verkehrs- und Verbrauchsteuern kennt der Reformentwurf nur noch eine Verbrauchsteuer, die Güter besteuert, deren Verbrauch gemeinschädliche Kosten verursacht. Die Verbrauchsteuer belastet umweltschädliches und gesundheitsschädliches Verhalten, vor allem den Energieverbrauch sowie den Genuss von Tabak und Alkohol. Dieses Verbrauchsteuerrecht ist durch europarechtliche Vorgaben weitgehend vorgezeichnet. Der Reformvorschlag stellt deshalb zunächst ein nationales Verbrauchsteuerrecht vor, ist aber auch als Reformvorschlag an den europäischen Gesetzgeber gedacht. Dort sollte die Richtlinie die Regelhandlungsform bleiben. Sie gibt verbindlich Ziele vor, belässt den Mitgliedstaaten aber die Auswahl der Mittel.

IV. Der Bürger verdient Freiheitsvertrauen

Der Kampf gegen den umweltschädlichen Tabakkonsum lehrt, dass die Lenkung durch eine häufig erhöhte Tabaksteuer kaum Wirkungen erzielt, eine große Aufklärungskampagne, flankiert durch ordnungsrechtliche Maßnahmen, aber einen beachtlichen Reformersfolg erreicht. Das Freiheitsvertrauen der Demokratie, der Wähler werde auch ungewohnte, beschränkende Belastungen akzeptieren, wenn sie hinreichend einsichtig vermittelt werden, könnte zu einem Grundprinzip moderner Steuerreform werden.

Das geltende Steuerrecht gefährdet die Vertrauenswürdigkeit des Staates, führt mit seinen Lenkungen oft in die ökonomische Torheit. Mancher resigniert vor der Undurchsichtigkeit und Widersprüchlichkeit des geltenden Rechts. Die Demokratie wird mit ihren Parteien und Verbänden kraftvolle Reformimpulse entwickeln, wenn der Bürger seine Leistungserwartungen an den Staat zurücknimmt und deswegen maßvolle Steuersätze ermöglicht, er auf die Gleichheit und Gerechtigkeit schaffende Kraft unausweichlicher gesetzlicher Lasten setzt, er die Freiheit als Recht zur Verschiedenheit versteht und in dieser Unterschiedlichkeit besteuert werden will. Eine Steuerekodifikation sollte im ersten Jahr einer Legislaturperiode beschlossen werden, damit die Bürger die befreiende Wirkung des neuen Rechts in dieser Periode erleben und die Anerkennung des Reformers dann bei der Wahl bekunden können. Sollte der Finanzminister wegen der jeder Reform eigenen Unsicherheit der Ertragsschätzung in Sorge sein, ob das neue Recht den Staatshaushalt hinreichend ausstatte, könnte er für eine Übergangszeit bei der Einkommensteuer um zwei oder drei Punkte mehr belasten, den Steuerpflichtigen aber versprechen, bei erwiesener Ertragsneutralität den Überschussbetrag dem jeweiligen Steuerpflichtigen gutzuschreiben oder zu erstatten. Tritt dieser erwartete Fall ein, wird der Finanzminister sein Versprechen erfüllen. Das Vertrauen in Staat und Politiker ist gestärkt.

§ 2 Die Finanzgerichtsbarkeit und ihre verfassungsrechtliche Verankerung – Ein Blick über den Tellerrand

Nicole Herrmann

I. Einführung

Im Jahr 2018 gab es Anlass dazu, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland zu feiern: Der Reichsfinanzhof wurde durch Gesetz vom 26. Juli 1918¹ errichtet und sollte seine Tätigkeit nach dessen § 25 am 1. Oktober 1918 aufnehmen. Die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919² schuf in der Folge ein zweistufiges Gerichtsverfahren durch Vorschaltung der Finanzgerichte; diese waren jedoch den Landesfinanzämtern angegliedert (§ 14 Abs. 1 RAO 1919).³ In der Nachkriegszeit stellte sich in den westlichen Besatzungszonen eine erhebliche Rechtszersplitterung auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit ein.⁴ Daraufhin ordnete das Grundgesetz vom 23. Mai 1949⁵ sowohl in Art. 96 Abs. 1 (jetzt Art. 95 Abs. 1) die Errichtung eines obersten Bundesgerichts an als auch in Art. 108 Abs. 5 (jetzt Art. 108 Abs. 6), dass die Finanzgerichtsbarkeit durch Bundesgesetz einheitlich zu regeln ist.⁶ Der Bundesfinanzhof wurde schließlich als erstes oberstes Bundesgericht mit Sitz in München durch Gesetz vom 29. Juni 1950⁷ errichtet. Später bestimmte dann § 1 des sogenannten VorschaltG

¹ Gesetz über die Errichtung eines Reichsfinanzhofs und über die Rechtsaufsicht für Zölle und Steuern v. 26.7.1918, RGBl. 1918, 959. Ausführlich zur Historie und insbesondere auch zur Entstehung des Reichsfinanzhofs *Waldhoff*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Festschrift für den BFH, Köln 2018, Band 1, S. 3 ff.

² RGBl. 1919, 1993 ff.

³ *Schmid*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 8/2019, Einführung FGO, Rn. 43; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 8/2019, Einführung FGO, Rn. 1.

⁴ *Franke*, ZRP 1997, 333, 334; *Seer*, (Fn. 3), Rn. 3 ff. Vgl. dazu auch *Pfarrmann*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Festschrift für den BFH, Köln 2018, Band 1, 59, 62 ff.

⁵ BGBl. 1949, 1 ff.

⁶ Vgl. *Franke*, ZRP 1997, 333, 334; *Pfarrmann*, (Fn. 4), 59, 66; *Seer*, (Fn. 3), Rn. 6.

⁷ Gesetz über den Bundesfinanzhof v. 29.6.1950, BGBl. 1950, 257 ff.

vom 22. Oktober 1957⁸, dass die Finanzgerichte unabhängige, von den Verwaltungsbehörden getrennte Gerichte der Länder seien. Schließlich wurde durch die Finanzgerichtsordnung vom 6. Oktober 1965⁹ der bis heute bestehende zweistufige Gerichtsaufbau festgelegt und die Finanzgerichte als oberste Landesgerichte (§ 2 FGO) statusmäßig den Mittelinstanzen der anderen Gerichtszweige gleichgestellt.¹⁰ Für den Erhalt der Finanzgerichtsbarkeit als eigenständige Gerichtsbarkeit wird insbesondere vorgebracht, dass Richter ohne steuerrechtsspezifische Ausbildung und Erfahrung angesichts der Komplexität des Steuerrechts erst ausgebildet werden müssten, um den an den Prozessen beteiligten Steuerberatern und Steuerbeamten ebenbürtig zu sein.¹¹ Die Spezialisierung der Finanzgerichte führe hingegen zu einem hohen Rechtsprechungsniveau und diene der Rechtsschutzqualität.¹²

Wirft man jedoch einen Blick in andere Staaten, so wird deutlich, dass das deutsche System einer Finanzgerichtsbarkeit als selbständiger Zweig der unabhängigen staatlichen Gerichtsbarkeit im internationalen Kontext nicht die Regel, sondern vielmehr die Ausnahme darstellt.¹³ Anlass zur Erweiterung des Blickfeldes über die Grenzen von Deutschland hinaus gab ein Forschungsvorhaben der *Verfasserin* zur Finanzgerichtsbarkeit in ihrem internationalen verfassungsrechtlichen Kontext. Der als Ergebnis dieses Forschungsvorhabens in Zusammenarbeit mit *Johannes Klamet*, B. Sc. verfasste Enzyklopädie-Eintrag zum Stichwort „Tax Courts“¹⁴ wurde im August 2019 als Teil der Max Planck Encyclopedia of Comparative Constitutional Law [MPECCoL] veröffentlicht. Im Folgenden sollen einige wesentliche Erkenntnisse und Aspekte herausgegriffen werden.

⁸ Gesetz über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit v. 22.10.1957, BGBl. I 1957, 1746. Vgl. auch § 1 FGO in der aktuellen Fassung vom 28.3.2001, BGBl. I 2001, 442, 443.

⁹ BGBl. I 1965, 1477 ff.

¹⁰ *Pfarrmann* (Fn. 4), 59, 72 f.; *Schmid* (Fn. 3), Rn. 101; *Seer* (Fn. 3), Rn. 70.

¹¹ *Birk*, DStR 2018, 1, 2; *Drüen*, IStR 2015, 609, 612; *Herbert*, in: Gräber, FGO, 9. Aufl., München 2019, § 2 Rn. 4; *Pezzer*, DStR 2004, 525, 533; *Seer*, (Fn. 3), Rn. 19; *Sunder-Plassmann* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 8/2019, § 1 FGO Rn. 24.

¹² *Drüen*, IStR 2015, 609, 612.

¹³ Vgl. dazu bereits *Vogel*, in: Klein, 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Festschrift, Bonn 1993, 185 ff.; aus jüngerer Zeit *Drüen*, IStR 2015, 609, 611.

¹⁴ <https://oxcon.ouplaw.com/view/10.1093/law-mpeccol/law-mpeccol-e692>

II. Vergleichende Aspekte

Zunächst ist auf die internationale Ausgestaltung der Rechtsprechung in Steuersachen allgemein einzugehen (1.), um in einem weiteren Schritt ihrer jeweiligen verfassungsrechtlichen Verankerung (2.) auf den Grund zu gehen.

1. Ausgestaltung der Steuerrechtsprechung

Um einen Überblick zu erhalten, wurden die Systeme von Steuerrechtsschutz und -rechtsprechung von 50 Ländern begutachtet.

a. Institutionelle Finanzgerichtsbarkeit

Einige Länder haben eine Finanzgerichtsbarkeit im institutionellen Sinne, also eine unabhängige Gerichtsbarkeit, die ausschließlich oder zumindest hauptsächlich mit Steuerstreitigkeiten befasst ist. Hierunter sollen zudem im Folgenden auch die Länder gefasst werden, welche innerhalb eines allgemeineren Instanzenzugs ein eigenständiges Finanzgericht etabliert haben.

aa. Finanzgerichtsbarkeit mit Instanzenzug

Dabei gibt es allerdings nur in zwei der untersuchten Länder auch einen Instanzenzug: Dies ist zum einen, wie bereits in der Einführung erwähnt, Deutschland mit den erstinstanzlichen Finanzgerichten auf Länderebene und dem Bundesfinanzhof als Revisionsgericht auf bundesstaatlicher Ebene. Zum anderen ist ein zumindest ähnliches System auch in Italien¹⁵ anzutreffen: Dort entscheiden in Steuerstreitigkeiten ausschließlich die eigens eingerichteten sog. Steuerkommissionen (*Commissioni tributarie*). Erstinstanzlich zuständig sind die provinziellen Steuerkommissionen (*Le Commissioni Tributarie Provinciali*), wohingegen die regionalen Steuerkommissionen (*Le Commissioni Tributarie Regionali*) die zweite Instanz darstellen.

¹⁵ Ausführlich zu Italien diesbezüglich *Maisto*, Italy, in: Whitehead, The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019 sowie *Perathoner/Ebner*, Das Steuerstreitverfahren in Italien, Berlin 2017.

bb. Eingliederung eines speziellen Finanzgerichts in einen allgemeineren Instanzenzug

Ebenfalls nur in zwei der miteinbezogenen Länder findet sich bisher eine Eingliederung eines speziellen Finanzgerichts in die allgemeinere Verwaltungsgerichtsbarkeit: In Österreich¹⁶ gibt es seit 2014 das Bundesfinanzgericht als für ganz Österreich einheitliches, spezielles Verwaltungsgericht erster Instanz mit Sitz in Wien. Gegen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts kann dann Revision beim Verwaltungsgerichtshof eingelegt werden. In Portugal¹⁷ sind erstinstanzlich die Verwaltungs- und Finanzgerichte (*Tribunais Administrativos e Fiscais*) zuständig, im weiteren Verlauf die zentralen Verwaltungsgerichte (*Tribunais Centrais Administrativos*) als weitere Tatsacheninstanz sowie schließlich das oberste Verwaltungsgericht (*Supremo Tribunal Administrativo*).

Zumeist wurde ein erstinstanzliches, eigenständiges Finanzgericht allerdings in den allgemeinen, ordentlichen Instanzenzug integriert. Beispielfür hierfür ist die Situation in Bermuda (*Tax Appeal Tribunal, Supreme Court of Bermuda*), Chile (*Tribunales Tributarios y Aduaneros, Corte Suprema*), die Dominikanische Republic (*Tribunal Contencioso Tributario, Suprema Corte de Justicia*), Ecuador (*Tribunal Distrital de lo Fiscal, Corte Suprema de Justicia*), Indonesien (*Tax Court, Supreme Court*¹⁸), Kanada (*Tax Court of Canada, Federal Court of Appeal; Supreme Court of Canada*), Mexiko (*Tribunal Federal de Justicia Fiscal Y Administrativa, Tribunales Colegiados de Circuito, Suprema Corte de Justicia de la Nación*), den Philippinen (*Court of Tax Appeals of the Philippines, Supreme Court of the Philippines*), Südafrika (*Tax Court, High Courts, Supreme Court of Appeal*) und in den USA (*United States Tax Court, United States Court of Appeals*).

¹⁶ Ausführlich zu Österreich diesbezüglich *Schachner/Wittmann/Wolski*, Austria, in: Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019*; *Zorn*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland*, Festschrift für den BFH, Köln 2018, Band 2, S. 1955 ff.

¹⁷ Ausführlich zu Portugal diesbezüglich *Ramos/Matos*, Portugal, in: Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019*.

¹⁸ Zum einfacheren Verständnis hier die englische Übersetzung; vgl. ausführlich zu Indonesien *Damian/Tobing*, Indonesia, in: Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019*.

b. Funktionale Steuerrechtsprechung

In den meisten Ländern ist die Behandlung von Steuerstreitigkeiten aktuell jedoch in eine allgemeinere Gerichtsbarkeit integriert.

Teilweise obliegt der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit die Entscheidung in Steuersachen, und zwar in 13 von 50 untersuchten Ländern. Dies ist hauptsächlich in europäischen Ländern der Fall, wie z. B. in Bulgarien, Estland, Finnland, Frankreich (dort aber nicht ausschließlich) Griechenland, Liechtenstein, Polen, Schweden, der Schweiz (dort auch nicht ausschließlich¹⁹) und Tschechien sowie des Weiteren in Rechtssystemen, die auf dem *Civil Law* beruhen, wie z.B. in Algerien, Armenien und im Iran. Aus deutscher Sicht ist insbesondere die Gewährung von Steuerrechtsschutz durch die Verwaltungsgerichte nachvollziehbar: Dieser ist in der Sache Verwaltungsrechtsschutz, da das Steuerrecht eines der Hauptgebiete der Eingriffsverwaltung darstellt und die Finanzgerichte in einem eigenen Rechtszug ausgegliederte besondere Verwaltungsgerichte sind.²⁰

Auf der anderen Seite wird in 23 von 50 Ländern die Rechtsprechung in Steuersachen innerhalb der allgemein zuständigen, ordentlichen Gerichtsbarkeit ausgeübt, u.a. in Dänemark, Großbritannien, Japan, Neuseeland und Russland. In Neuseeland gibt es allerdings noch die sogenannte *Taxation Review Authority*, die unabhängig von der Finanzverwaltung ist und neben dem *High Court* in erster Instanz für Steuerstreitigkeiten zuständig ist.²¹ Die Anforderungen an die mit Steuerrecht befassten Richter variiert: In Russland sind die Richter in einigen Regionen (z.B. Moskau, St. Petersburg) auf Steuerstreitigkeiten spezialisiert, während dies in anderen Regionen nicht zwingend vorgeschrieben ist.²²

Des Weiteren ist interessant, dass es in einigen Ländern trotz der Zuordnung zu den allgemeineren Gerichten dann innerhalb derselben spezielle Kammern gibt, die sich insbesondere mit Steuerstreitigkeiten beschäftigen

¹⁹ Ausführlich zur Schweiz diesbezüglich *Stadelmann*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Festschrift für den BFH, Köln 2018, Band 2, S. 1995 ff.

²⁰ *Herbert* (Fn. 11), § 1 Rn. 1; *Sunder-Plassmann* (Fn. 11), § 1 FGO Rn. 6; *Seer* (Fn. 3), § 1 FGO Rn. 4; *Waldhoff* (Fn. 1), S. 4.

²¹ Vgl. *Clews*, New Zealand, in: Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019*.

²² *Proskurina/Mikhaylova*, Russia, in: Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019*.

sollen. Eine solche Organisation findet sich z.B. in Angola (*Chamber for Fiscal and Customs Litigation of the Provincial Courts, Chamber of Civil, Administrative, Fiscal and Customs of the Supreme Court*) und Schweden (spezialisierte Kammer des Obersten Verwaltungsgerichts (*Högsta förvaltningsdomstolen*)). In Großbritannien ist erstinstanzlich die *Tax Chamber of the First-tier Tribunal* zuständig und in einem nächsten Schritt die *Tax and Chancery Chamber of the Upper Tribunal*, bevor die Sache schließlich vor den Court of Appeal und zuletzt den Supreme Court gelangt.²³

c. Zusammenfassung

Insbesondere im Steuerrecht als Eingriffsverwaltung erfordert das Rechtsschutzbedürfnis der Steuerpflichtigen die Nachprüfbarkeit der Gesetzesanwendung durch unabhängige Gerichte.²⁴ Dies ist – soweit ersichtlich – in allen analysierten Ländern gegeben. Lediglich hinsichtlich der Spezialisierung kann differenziert werden: Während einige wenige Länder spezielle Finanzgerichte bzw. intern spezielle Zuständigkeiten in Steuersachen etabliert haben, wird in einer Vielzahl anderer Länder die Rechtsprechung in Steuersachen einem allgemeineren Gericht überantwortet.

2. Verfassungsrechtliche Verankerung

Insgesamt wurden 60 Verfassungen im Hinblick auf ihre in Bezug auf die Finanzgerichtsbarkeit interessierenden Inhalte analysiert.

a. Nennung der Finanzgerichtsbarkeit

In Art. 95 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes ist geregelt, dass unter anderem für das Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit der Bund als obersten Gerichtshof den Bundesfinanzhof errichtet. Art. 95 Abs. 1 GG verpflichtet den Bund zur Errichtung der genannten Gerichtshöfe und untersagt zugleich deren Auflösung; sie sind damit verfassungsrechtlich institutionell

²³ Vgl. *Whitehead*, United Kingdom, in: ders., *The Tax Disputes and Litigation Review* - Edition 7 2019.

²⁴ *Schmid* (Fn. 3) Einführung FGO, Rn. 7. Vgl. auch *Birk*, DStR 2018, 1, 2.

garantiert.²⁵ Zwar wird weder dort noch an anderer Stelle im Grundgesetz ein Instanzenzug innerhalb der jeweiligen Fachgerichtsbarkeit angeordnet. Indem Art. 95 Abs. 1 GG aber an die Spitze der Fachgerichtsbarkeiten „oberste“ Gerichtshöfe setzt, kann daraus gefolgert werden, dass im Allgemeinen zumindest zwei Gerichtsinstanzen verfassungsrechtlich vorausgesetzt werden.²⁶

Aus Art. 95 Abs. 1 GG ergibt sich zudem eine materielle Unterscheidung der fünf abgrenzbaren Sachgebiete und damit auch eine verfassungsrechtliche Garantie derselben: Die Abschaffung einer dieser Fachgerichtsbarkeiten durch einfaches Gesetz ist verfassungsrechtlich unzulässig und es muss jeweils ein Kernbestand an entsprechender Sachkompetenz als Typenkern jeder Gerichtsbarkeit bestehen bleiben.²⁷

Neben der deutschen Verfassung finden sich allerdings in den wenigsten der analysierten Verfassungen explizite Hinweise auf Gerichte, die sich u.a. auch mit dem Steuerrecht befassen sollen. Dies ist bisher nur in Angola (Art. 176 Abs. 3²⁸), Österreich (Art. 129 Satz 2²⁹) und Luxemburg (Art. 95bis Abs. 1³⁰) der Fall.

²⁵ Detterbeck, in: Sachs, GG, 8. Aufl., München 2018, Art. 95 Rn. 3; Jachmann-Michel, in: Maunz/Dürig, GG, Stand 3/2019, Art. 95 Rn. 74; Schulze-Fielitz, in: Dreier, GG, Band III Art. 83-146, 3. Aufl., Tübingen 2018, Art. 95 Rn. 16 f.

²⁶ Detterbeck, (Fn. 25), Art. 95 Rn. 9; Schulze-Fielitz, (Fn. 25), Art. 95 Rn. 20.

²⁷ Detterbeck (Fn. 25), Art. 95 Rn. 4; Jachmann-Michel (Fn. 25), Art. 95 Rn. 87; W. Meyer, in: von Münch/Kunig, GG, Band 2, Art. 75-145, 6. Aufl., München 2012, Art. 95 Rn. 9; Schulze-Fielitz, (Fn. 25), Art. 95 Rn. 21.

²⁸ Art. 176 Abs. 3 der *Constitution of the republic of Angola* vom 21.1.2010: „An autonomous administrative, fiscal and customs jurisdiction may also be created, headed by a High Court.“

²⁹ Art. 129 Satz 2 des Bundes-Verfassungsgesetzes von Österreich, zuletzt geändert am 8.7.2019: „Für den Bund bestehen ein als Bundesverwaltungsgericht zu bezeichnendes Verwaltungsgericht des Bundes und ein als Bundesfinanzgericht zu bezeichnendes Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen.“

³⁰ Art. 95 bis Abs. 1 der Constitution du Luxembourg, zuletzt geändert am 13.10.2017: „Le contentieux administratif est du ressort du tribunal administratif et de la Cour administrative. Ces juridictions connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi.“

b. Verwaltungsgerichtsbarkeit

Häufiger enthalten sind Vorschriften zur Errichtung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit, z.B. Art. 161 der Verfassung des Königreichs Belgien, Art. 119 Abs. 1 der Verfassung der Republik Bulgarien, § 148 Nr. 1 der Verfassung der Republik Estland, § 98 Satz 2 der Verfassung Finnlands, Art. 93 Abs. 1 der Verfassung der Griechischen Republik, Kapitel 11 § 1 Satz 2 der Verfassung des Königreiches Schweden, Art. 191a, 191b der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Art. 91 Abs. 1 der Verfassung der Tschechischen Republik.

c. Judikative im Allgemeinen

Zumeist werden in den Verfassungen nur allgemeine Aussagen zur rechtssprechenden Gewalt getroffen bzw. oberste Gerichte sowie die ordentliche/allgemeine Gerichtsbarkeit festgelegt. Als Beispiel hierfür seien die Vorschriften in den Verfassungen von Argentinien (Art. 108), Australien (Art. 71), China (Art. 123, 124), Irland (Art. 34), Japan (Art. 76), Kroatien (Art. 118), Russland (Art. 118) und Zypern (Art. 152) genannt.

Sowohl in Kanada als auch in den USA, in denen es jeweils ein erstinstanzliches Finanzgericht gibt, sind diese zwar in den jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorschriften nicht erwähnt. Allerdings hat die Legislative jeweils das Recht, zusätzliche bzw. den obersten Gerichten nachgeordnete Gerichte zu errichten, vgl. Art. 101 des kanadischen Verfassungsgesetzes und Art. 1 Abschnitt 8 der Verfassung der Vereinigten Staaten von Amerika.

d. Zusammenfassung

In den wenigsten Verfassungen wird die Finanzgerichtsbarkeit explizit genannt. Dies schließt jedoch häufig nicht aus, dass dennoch ein Finanzgericht geschaffen werden kann, sollte Bedarf hierzu bestehen. Mangels einer verfassungsrechtlichen Verankerung bestünde dann allerdings keine institutionelle Garantie dieser speziellen Gerichtsbarkeit.

3. Ergebnis

Insgesamt wird nach einem internationalen Abgleich aus deutscher Sicht vor allem die Individualität des deutschen Steuerrechtsschutzsystems deutlich: Nicht nur hat Deutschland ein oberstes Bundesgericht als Rechtsmittelgericht über erstinstanzlichen spezialisierten Gerichten;³¹ die Finanzgerichtsbarkeit ist zudem noch verfassungsrechtlich abgesichert. Des Weiteren bleibt festzuhalten, dass der gerichtliche Steuerrechtsschutz in vielen Ländern sehr unterschiedlich ausgestaltet ist. Es wird in jüngerer Zeit hierzu vorgeschlagen, z.B. einen richterspezifischen Gedankenaustausch über die Grenze zu etablieren, um Verfahrensmuster zu vergleichen und die gewonnenen Erkenntnisse gegebenenfalls fruchtbar zu machen.³²

III. Europäisierung und Internationalisierung

Das Bedürfnis nach und die Gewährung von Rechtsschutz in Steuersachen reicht aufgrund der fortschreitenden Europäisierung und Internationalisierung mittlerweile auch über die Landesgrenzen hinaus. Innerhalb der Europäischen Union wird das nationale Steuerrecht zunehmend durch das Europäische Gemeinschafts- bzw. Unionsrecht geprägt; in besonderem Maße ist dies auf dem Gebiet der indirekten Steuern und insbesondere des Umsatzsteuerrechts der Fall, aber auch zunehmend auf dem Gebiet der direkten Steuern.³³ Daher gewinnt auch die Rechtsprechung des EuG bzw. EuGH in weiten Bereichen des nationalen Steuerrechts an Einfluss.³⁴

Aufgrund der fortlaufenden Internationalisierung wirtschaftlicher Aktivitäten von Unternehmen und auch Privatpersonen nimmt nicht nur die Komplexität der Besteuerung, sondern auch die Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung zu.³⁵ Über einen rein innerstaatlichen Rechtsschutz in Doppelbesteuerungskonflikten kann keine allgemeingültige Lösung realisiert werden, da die nationalen Gerichte u.a. die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ohne grenzüberschreitende Abstimmung selbständig an-

³¹ Vgl. *Vogel* (Fn. 13) 185, ebd.

³² *Birk*, DStR 2018, 1, 7.

³³ *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl., Köln 2018, § 22 Rn. 300.

³⁴ *Jesse*, *Einspruch und Klage im Steuerrecht*, 4. Aufl., München 2017, C Rn. 937.

³⁵ *Hendricks*, in: *Schaumburg/Hendricks, Steuerrechtsschutz*, 4. Aufl., Köln 2018, Rn. 8.3.

wenden und die jeweilige Entscheidung keine internationale Bindungswirkung hat.³⁶ In den DBA finden sich in diesem Zusammenhang Streitbeilegungsmechanismen wie z.B. das internationale Verständigungsverfahren (vgl. Art. 25 Abs. 1, 2 OECD-MA 2017) sowie das internationale Schiedsverfahren (vgl. Art. 25 Abs. 5 OECD-MA 2017). Im Bereich der Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht gibt es derzeit eine Vielzahl neuer Entwicklungen³⁷, deren Effizienz abzuwarten bleibt.

³⁶ *Hendricks* (Fn. 35), Rn. 8.4; *Strotkemper*, IStR 2016, 479, 483.

³⁷ Hierzu z.B. *Mammen/Jansen/Rasche*, IStR 2019, 372 ff. Vgl. auch *Lehner*, IStR 2019, 277 ff.

§ 3 Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen eines GmbH-Gesellschafters im Zusammenhang mit der GmbH gewährten Finanzierungshilfen

*Philipp Orphal**

I. Einleitung

Droht in den Finanzen einer GmbH etwas schief zu gehen, bietet es sich für einen Gesellschafter an, ihr, anstatt dem Kapitalerhaltungsrecht unterliegendes und im Falle der Insolvenz nachrangiges Eigenkapital zuzuführen, ein Darlehen zu gewähren, damit sie sich wieder aufbauen kann, ohne dabei den vollständigen Verlust der Valuta zu riskieren, wenn die Gesellschaft liquidiert werden muss: Es besteht ein Anspruch aus § 488 Abs. 1 S. 2 BGB. Alternativ kann der Gesellschafter auch den Anspruch eines Dritten durch eine Bürgschaft oder sonstige Sicherheiten besichern, um dessen Bereitschaft zu erhöhen, der Gesellschaft finanzielle Hilfen zu gewähren. Kurz: Der Gesellschafter kann ihr Finanzierungshilfen gewähren.

Geht nun etwas schief, haben alle Gläubiger Ansprüche und der Schuldner – die Gesellschaft – hat keine finanziellen Mittel. Die Ansprüche verlieren wirtschaftlich an Wert, ein Anspruch zum Nennwert von 100.000 € kann 5.000 € wert sein. Im Fall der Liquidation sind dann auch nur 5.000 € zu erlangen. Auch für den Gesellschafter – wenn er Glück hat. Vielleicht verzichtet er auch auf seine Ansprüche, weil es sowieso nichts bringt.

Der Fiskus, der stets nach der Leistungsfähigkeit des Besteuerungssubjekts fragt, muss sich nun auch fragen: Ist ein solcher Verlust zu berücksichtigen? In welcher Einkunftsart? Unter welchen Umständen? Schließlich hat der Gesellschafter eine Vermögenseinbuße erlitten, die seine Leistungsfähigkeit mindern. Andererseits: Womöglich hat er das aus Spaß gemacht. Wenn er wirtschaftet und verliert ist das grundsätzlich private Vermögensverwaltung und interessiert den besteuern den Staat nicht.

* Der Beitrag basiert auf der von der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg mit dem Preis für die beste Studienarbeit des Jahres 2018 im Schwerpunktbereich Steuerrecht ausgezeichneten Arbeit des Verfassers.

Mit der vorliegenden Arbeit sollen solche Verluste auf die Frage hin untersucht werden, welche materielle Erfassung nach Erlass des MoMiG¹ und des UntStRefG 2008² steuersystematisch richtig und geboten ist, insbesondere, ob sie bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung nach den §§ 17, 20 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen sind. Dabei wird u.a. auf jüngere Entwicklungen in der Rechtsprechung insbesondere des BFH eingegangen sowie in einem Schlusswort auf das vom BMF angestoßene Gesetzgebungsvorhaben in Antwort auf diese Rechtsprechung Stellung genommen.

II. Materielle Erfassung der Aufwendungen

1. Qualifikation als (negative) Einkünfte

Die private Vermögenssphäre ist für die Besteuerung grundsätzlich unbeachtlich.³ Damit private Verluste eines Gesellschafters steuerlich berücksichtigt werden, muss ihre Erfassung daher im Rahmen einer Einkunftsart gesondert angeordnet sein.

a. Werbungskosten im Rahmen von Einkünften aus § 20 Abs. 1 EStG

Für eine steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus Finanzierungshilfen kommen dem Grunde nach Werbungskosten bei Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 (Gewinnausschüttungen) oder Nr. 7 (Einkünfte aus sonstigen Kapitalforderungen) EStG sowohl in der Form der Grundnorm des § 9 Abs. 1 EStG als auch in Gestalt von Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) nach §§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7, 7 Abs. 1 S. 7 EStG in Betracht.⁴ Die Qualifikation als solche wird von § 2 Abs. 2 S. 2 EStG nicht ausgeschlossen; Werbungskosten werden nach § 9 Abs. 1 EStG bestimmt.⁵

¹ Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026.

² Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, BGBl. I 2007, 1912.

³ Vgl. BFH vom 19.10.1982 – VIII R 97/79, BFHE 137, 418, BStBl II 1983, 295, 2.; vom 24.04.1997 – VIII R 23/93, BFHE 183, 397, BStBl II 1999, 342, II. 1. u.a.; zu diesem Prinzip als Voraussetzung statt als Argumentationsbasis s. B. Heuermann, DStZ 1994, 229 (230 f.); zu § 20 EStG s.u.

⁴ B. Heuermann, DB 2009, 2173 (2176).

⁵ R. Krüger, in: Schmidt, EStG, 2018, § 9 Rz. 11.

Zwar ist der Abzug bis auf Fälle des § 32d Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 3 EStG (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2, Nr. 3 S. 2 EStG) nach § 20 Abs. 9 S. 1 Halbs. 2 EStG ausgeschlossen; mit einer dem Grunde nach vorzunehmenden Qualifizierung als Werbungskosten im Rahmen von Einkünften aus Kapitalvermögen wäre jedoch der Ansatz an anderer Stelle – und damit insbesondere im Bereich der Veräußerungsgewinnbesteuerung – nicht möglich.⁶ Die Differenzierung ist also geboten.

Nach § 20 Abs. 8 S. 1 EStG müssten sie vorrangig im Rahmen des § 17 EStG behandelt werden.⁷ Wenn es sich aber um Werbungskosten i.R. der Einkünfte aus § 20 Abs. 1 EStG handelt, ist § 17 EStG gar nicht berührt.

aa. Allgemeine Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG)

§ 20 Abs. 1 EStG behandelt laufende Einkünfte etwa aus Beteiligungen oder Zinsforderungen. Der Steuerpflichtige hält im Privatvermögen eine Quelle, deren Erträge durch § 20 Abs. 1 EStG erfasst werden. Erst § 20 Abs. 2 EStG behandelt den Ertrag, der aus der Veräußerung (beachte § 20 Abs. 2 S. 2 EStG) der Quelle entsteht. Eine Darlehensforderung ist Quelle von Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und im Rahmen des § 20 Abs. 1 EStG selbst grundsätzlich unbeachtlich; nur darauf geleistete Zinserträge werden besteuert.

Die Forderung entsteht mit Hingabe der Valuta (§§ 488 Abs. 1 S. 2, 273 Abs. 1 BGB). Auf die Erstanschaffung der Quelle geleistete Aufwendungen sind bei den Einkünften aus Kapitalvermögen grundsätzlich keine Werbungskosten (Ausnahme § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG),⁸ da nur die Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen berührt ist.⁹ Dies hat sich auch mit der Abgeltungsteuer¹⁰ nicht geändert.

Der Untergang der Quelle wiederum betrifft laufende Einkünfte nicht. Der Verzicht auf die Forderung bedeutet jedenfalls keine Aufwendung auf

⁶ BFH vom 17.10.1992 – VIII R 87/89, BStBl. II 1993, 340; *D. Jäschke*, in: Lademann, EStG, 237. Nachtrag Juni 2018, § 17 Anm. 224.

⁷ S. z.B. *B. Heuermann*, DStR 2008, 2089 (2090).

⁸ *E. Oertel*, in: Kirchhof, EStG, 2018, § 9 Rn. 16.

⁹ *T. Maciejewski*, GmbHHR 2012, 1335 (1340 f.) m.w.N.; zu den wenigen Ausnahmen s. *F. Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 2017, § 9 Rz. 75; a.A. *R. Krüger*, in: Schmidt, EStG, 2018, § 9 Rz. 75 ff.

¹⁰ Nach Art. 1 Nr. 16 Buchst. b UntStRefG 2008.

Zinseinnahmen, da diese gerade aus der Forderung fließen. Er stellt – jedenfalls hinsichtlich des werthaltigen Teils der Forderung – eine Einlage dar.¹¹ Einlagen sind Anschaffungskosten einer Beteiligung¹² und nicht Werbungskosten auf die Dividenden – es handelt sich um Aufwendungen auf die Substanz.¹³

bb. AfaA nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG stellt eine Beschränkung des Werbungskostenabzugs für in der Erwerbssphäre angeschaffte Wirtschaftsgüter dar (vgl. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG).¹⁴ Damit die Forderung AfaA unterliegen könnte, müssten auf sie geleistete Anschaffungskosten¹⁵ ohne § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG voll als Werbungskosten abziehbar sein. Das ist nicht der Fall.

cc. Zwischenergebnis

Werbungskosten sind zu verneinen. Es würde auch dem Nettoprinzip nicht gerecht, die gleichen Aufwendungen einerseits als Werbungskosten im Rahmen des § 20 Abs. 1 EStG und später – nochmals – als Anschaffungskosten bei der Veräußerung gem. §§ 17, 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 bzw. 7 EStG zu berücksichtigen.¹⁶ Dass dies zugunsten des Steuerpflichtigen erfolgte, kann zumindest mit Blick auf andere Steuerpflichtige unter Art. 3 Abs. 1 GG nicht zur Rechtfertigung dienen. Auf fehlende Abnutzbarkeit,¹⁷ den Veranlassungszusammenhang¹⁸ oder den genauen Gegenstand des Darlehensverhältnisses¹⁹ kommt es daher gar nicht weiter an.

¹¹ S.u. II.1.b.aa.(2).

¹² BFH vom 12.02.1980 – VIII R 114/77, BFHE 130, 379, BStBl. II 1980, 494, I. 2. a).

¹³ Ähnlich *M. Jachmann-Michel/D. Lindenberg*, in: Lademann, EStG, 179. Nachtrag Januar 2011, § 20 Anm. 401.

¹⁴ Vgl. *R. Krüger*, in: Schmidt, EStG, 2018, § 9 Rz. 275 („WK dem Grunde nach), m.w.N.

¹⁵ Vergleichbarer Fall BFH vom 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; *D. Jäschke*, in: Lademann, EStG, 237. Nachtrag Juni 2018, § 17 Anm. 243; *M. Fischer*, Ubg 2008, 684 (690) m.w.N.

¹⁶ Daher folgerichtig BFH vom 17.10.1992 – VIII R 87/89, BStBl. II 1993, 340; ebenso *D. Jäschke*, in: Lademann, EStG, 237. Nachtrag Juni 2018, § 17 Anm. 224.

¹⁷ *B. Heuermann*, DB 2009, 2173 (2176); *P. Aigner*, Wegfall der Einkunftsquelle bei den Kapitaleinkünften (2013), S. 38 f.

¹⁸ Vgl. *B. Heuermann*, DStZ 1994, 229 (231).

¹⁹ BFH vom 7.7.1992 – VIII R 24/90, BFHE 168, 551, BStBl. II 1993, 333, 3. a).

b. Qualifikation im Rahmen der §§ 17 und 20 EStG

aa. Wesentliche Beteiligung (§ 17 EStG)

Gemäß § 17 Abs. 1 S. 1 EStG gehört der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Veräußerer zu einem beliebigen Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre²⁰ am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1% beteiligt war. Veräußerungsgewinn ist nach § 17 Abs. 2 S. 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Eine Berücksichtigung der Verluste aus Finanzierungshilfen kommt also nur in Betracht, wenn die Finanzierungshilfen Veräußerungskosten oder Anschaffungskosten darstellen.

(1) Veräußerungskosten

Den Verlust einer Forderung unter Veräußerungskosten – sei es der Forderung selbst oder auch der Beteiligung – zu subsumieren, würde schon mit Blick auf den Wortlaut eine Überdehnung des Wortes „Kosten“ darstellen.²¹

(2) (Nachträgliche) Anschaffungskosten

Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 S. 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Nachträgliche Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 S. 2 HGB sind nicht definiert.

Aus der für initiale Anschaffungskosten getroffenen Legaldefinition wird deutlich, dass Anschaffungskosten Aufwendungen sind, die auf Vermögensgegenstände verwendet werden, die den Vermögensstamm erweitern. Für die Finanzierungshilfen des Gesellschafters kann daraus geschlossen werden, dass für die Qualifikation als Anschaffungskosten erforderlich ist,

²⁰ BFH vom 24.04.1997 – VIII R 23/93, BFHE 183, 397, BStBl. II 1999, 342.

²¹ Ähnlich B. Heuermann, DStR 2008, 2089 (2091).

dass der Wert seiner Beteiligung durch die Aufwendungen nach der Erstanschaffung (nachträglich) erhöht werden soll.²² Dies ist insbesondere bei (offenen oder verdeckten) Einlagen der Fall.²³

Um eine Einlage im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 8 EStG handelt es sich bei einem Darlehen oder einer Bürgschaft zunächst nicht, da sie (durch Gegenansprüche) ergebnisneutral sind.²⁴ Eine Einlage kann aber auch anzunehmen sein, wenn der Gesellschafter auf einen Anspruch verzichtet (z.B. durch Vertrag nach § 397 Abs. 1 BGB).²⁵ Eine offene Einlage müsste das Stammkapital der Gesellschaft und den Anteil des Gesellschafters erhöhen. Es kann sich aber um eine verdeckte Einlage handeln. Verdeckte Einlage ist jede Zuwendung eines einlagefähigen Vermögensvorteils ohne wertadäquate Gegenleistung, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat und nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt.²⁶ Finanzierungshilfen sind zwar nicht von sich aus Einlagen; wenn allerdings Ansprüche aufgegeben werden, wird die Gesellschaft von Verbindlichkeiten befreit und hat Passivposten zu löschen. Wenn also ein Gesellschafter auf Ansprüche verzichtet, liegt bei gesellschaftlicher Veranlassung eine verdeckte Einlage vor.²⁷

Soweit die Forderung bloß objektiv an Wert verliert kann allerdings kaum von einer Einlage gesprochen werden. Selbst wenn ein Gesellschafter vor Beginn einer Krise²⁸ (vgl. § 32a GmbHG a.F.) versichert hat, er werde in der

²² BFH vom 12.02.1980 – VIII R 114/77, BFHE 130, 378, BStBl. II 1980, 494, I. 2. a).

²³ BFH vom 29.05.1968 – I 187/65, BFHE 93, 62 (63), BStBl. II 1968, 722; vom 9.3.1977 – I R 203/74, BFHE 122, 68, BStBl. II 1977, 515; vom 12.02.1980 – VIII R 114/77, BFHE 130, 379, BStBl. II 1980, 494, I. 2. a); vom 02.10.1984 – VIII R 36/83, BFHE 143, 228, BStBl. II 1985, 320, I. b); vom 9.9.1986 – VIII R 159/85, BFHE 148, 246, 4.

²⁴ Vgl. BFH vom 29.05.1968 – I 187/65, BFHE 93, 62 (63), BStBl. II 1968, 722; vom 7.7.1992 – VIII R 24/90, BFHE 168, 551, BStBl. II 1993, 333, I. a).

²⁵ S. A. *Grüne*, in: Forum Steuerrecht 2012, 65 (75) f.

²⁶ Grundlegend RFH vom 28.07.1936 – I A 83/36, RFHE 39, 303, RStBl. 1936, 951 (952); W. *Bode*, in: Kirchhof, EStG, 2018, § 4 Rn. 102 m.w.N.

²⁷ Grundlegend RFH vom 22.06.1943 – I 204/42, RStBl. 1943, 587, I.; BFH vom 29.05.1968 – I 187/65, BFHE 93, 62 (63), BStBl. II 1968, 722; vom 9.9.1986 – VIII R 159/85, BFHE 148, 246, BStBl. II 1987, 257, 4; vom 16.04.1991 – VIII R 100/87, BFHE 165, 31, BStBl. II 1992, 234, I. d); vom 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

²⁸ Begriff, der sich mehr nach der schon umfassenden Rechtsprechung richtete als umgekehrt, vgl. BT-Drs. 13/10038, S. 28 zur Einfügung der Legaldefinition in § 32a Abs. 1 S. 1 GmbHG a.F. gem. Art. 10 Nr. 1 KonTraG, BGBl. I 1998, 786, zum 28.04.1998.

Krise nicht von einem außerordentlichen Kündigungsrecht Gebrauch machen,²⁹ verzichtet er damit noch nicht auf die Forderung;³⁰ somit ist keine Vermögensmehrung bei der Gesellschaft anzunehmen. Wenn die Forderung dann an Wert verliert und keine Rückzahlung erfolgt, liegt hierin keine Einlage; der Gesellschafter hat Vermögen riskiert und verloren, nicht eingelegt. Entsprechendes gilt, wenn er Kapital in der Krise „stehen lässt“,³¹ es in der Krise erst hingibt³² oder es zur sog. Finanzplanung³³ hingibt.³⁴

(a) Rechtsprechung vor Inkrafttreten des MoMiG

Nach der überkommenen Rechtsprechung des BGH zum Eigenkapitalersatzrecht (vor Einführung des MoMiG, s. §§ 30-32b GmbHG a.F.) gab es in der Krise aus Perspektive der Gesellschafter mit Blick auf den Gläubigerschutz nur noch zwei Möglichkeiten: sie mussten der Gesellschaft Eigenkapital zuführen (§§ 26, 55 GmbHG) oder die Gesellschaft liquidieren (vgl. § 15a InsO).³⁵ Eine „Fremd-“ Finanzierung durch Gesellschafterdarlehen hätte eine unzulässige Abwälzung von Finanzierungsrisiken auf die Gläubiger dargestellt.³⁶ Wenn der Gesellschaft eine derartige Finanzierungshilfe in einer Krise gewährt oder in der Krise trotz Möglichkeit nicht entzogen wurde, durften Rückzahlungspflichten analog § 30 Abs. 1 GmbHG nicht erfüllt werden (ausgezahlt Kapital war nach §§ 31 Abs. 1 S. 1 analog, 32b GmbHG a.F. zu erstatten).³⁷ Entsprechendes galt nach § 32a Abs. 3 S. 1 GmbHG a.F. für Bürgschaften, die statt Eigenkapital gewährt wurden, um Drittfinanzierungen zu besichern.

²⁹ „Krisenbestimmtes Darlehen“, vgl. BFH vom 10.11.1998 – VIII R 6/96, BFHE 187, 480, BStBl. II 1999, 348.

³⁰ Vgl. BFH vom 7.7.1992 – VIII R 24/90, BFHE 168, 551, BStBl. II 1993, 333, 2. a) u.a.; B. Heuermann, DB 2009, 2173 (2174); ders., DB 2011, 551 (557).

³¹ BFH vom 7.7.1992 – VIII R 24/90, BFHE 168, 551, BStBl. II 1993, 333.

³² BFH vom 16.04.1991 – VIII R 100/87, BFHE 165, 31, BStBl. II 1992, 234.

³³ Vgl. BGH vom 21.03.1988 – II ZR 238/87, BGHZ 103, 33 (37 f.); vom 14.12.1992 – II ZR 298/91, BGHZ 121, 31; BFH vom 13.07.1999 – VIII R 31/98, FR 1999, 1121, 2. a) dd).

³⁴ Entsprechend bei Bürgschaften s. S. Schneider, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 259. Erg.-Lfg. Juni 2015, § 17 Rn. C 285 m.w.N.

³⁵ S. nur BGH vom 24.03.1980 – II ZR 213/77, BGHZ 76, 326, 2.; vom 13.07.1981 – II ZR 256/79, BGHZ 81, 253, 2.; vom 14.12.1992 – II ZR 298/91, BGHZ 121, 31, 3.

³⁶ BGH vom 26.11.1979 – II ZR 104/77, BGHZ 75, 334, 2.; vom 24.03.1980 – II ZR 213/77, BGHZ 76, 326, 2.; s. KapAEG-E, BT-Drs. 13/7141, S. 11 a.E.

³⁷ Grundlegend BGH vom 26.11.1979 – II ZR 104/77, BGHZ 75, 334 (338 f.); vom 13.07.1981 – II ZR 256/79, BGHZ 81, 252, 2.; ausf. C. Graw, Ubg 2014, 251 (252).

Damit handelte es sich um von vornherein gebundenes („funktionelles“)³⁸ Haftkapital, da der Rückzahlungsanspruch aus solchen Darlehen ein schwacher und eng an den Wert der Beteiligung gebunden war (die Valuta wurde zivilrechtlich wie Eigenkapital behandelt).³⁹ Die Finanzierungshilfe wurde im Krisenfall faktisch zur Einlage.

Der BFH hat daraufhin im Wege einer „am spezifischen Zweck der genannten Norm orientierten erweiterten“,⁴⁰ „durch das objektive Nettoprinzip bestimmten extensiven Auslegung“⁴¹ unter dem Begriff von nachträglichen Anschaffungskosten Kriterien für die Berücksichtigung dieser Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 Abs. 2 S. 1 EStG entwickelt.⁴² Dies beruhte auf dem Gedanken, dass mit Rücksicht auf (objektives) Nettoprinzip und wirtschaftliche Betrachtungsweise⁴³ (vgl. § 41 AO) unter Annäherung an die steuerliche Berücksichtigung von solchen Finanzierungshilfen bei Mitunternehmern (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)⁴⁴ eine auch steuerliche Gleichstellung mit Einlagen gerechtfertigt (und geboten)⁴⁵

³⁸ Vgl. z.B. BFH vom 6.5.2014 – IX R 44/13, BFHE 245, 511, BStBl. II 2014, 781, Rz. 16; zul. BFH vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BB 2017, 2478 mAnm. *M. Seppelt*, II. 1. a) aa).

³⁹ Sofern einige Autoren (s. nur *B. Heuermann*, NZG 2009, 841 (843)) ausführen, dass es sich zivilrechtlich „zwar nicht um Eigenkapital“ handle, ist zu betonen, dass die Finanzierungshilfen gerade zivilrechtlich umqualifiziert werden und ebendort Eigenkapitalersatz darstellen.

⁴⁰ BFH vom 18.12.2001 – VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl. II 2002, 733, II. 3. aa).

⁴¹ BFH vom 13.07.1999 – VIII R 31/98, BFHE 189, 390, BStBl. II 1999, 724, 2.

⁴² Grundlegend BFH vom 02.10.1984 – VIII R 36/83, BFHE 143, 228, BStBl. II 1985, 320; zust. BMF vom 8.6.1999, BStBl. I 1999, 545; zur Behandlung nach Erlass des MoMiG s. BMF vom 21.10.2010, BStBl. I 2010, 832; zur Anwendung dieser Maßstäbe bei § 20 Abs. 4 S. 1 s.u. II. 2. B. bb.

⁴³ Ebenso *B. Heuermann*, DStR 2008, 2089 (2092).

⁴⁴ BFH vom 12.02.1980 – VIII R 114/77, BFHE 130, 379, BStBl. II 1980, 494, I. 2. a); BFH vom 27.10.1992 – VIII R 87/89, BFHE 170, 53, BStBl. II 1993, 340, a); später Abkehr von diesem Leitbild BFH vom 16.03.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787, DStR 2010, 1472, 3. b) bb) mit StSenkG, BGBl. I 2000, 1433, BStBl. I 2000, 1428; beachte aber BFH vom 20.10.2010 – IX R 56/09, DB 2011, 147, Tz. 31.

⁴⁵ BFH vom 12.12.2000 – VIII R 52/93, BFHE 194, 120, BStBl. II 2001, 286, II.; vom 16.05.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436, DStR 2001, 1431, II. 3. b); s. auch *M. Graf*, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, 260 (261); *C. Bode*, DStR 2009, 1781 (1783).

war.⁴⁶ Dem durch die Beteiligung veranlassten Ertrag ist der durch sie veranlasste Aufwand gegenüberzustellen.⁴⁷ Dies wird grundsätzlich durch die Gegenüberstellung von Einnahmen und Werbungskosten erreicht, doch handelt es sich bei funktionellem Eigenkapital um eine spezifisch gesellschaftsrechtliche Form von Aufwendungen, die gerade nicht Werbungskosten darstellen und auch sonst im Steuerrecht nicht typisiert sind. Es wurde also ein auf § 17 EStG beschränkter und von § 255 Abs. 1 S. 2 HGB streng zu unterscheidender⁴⁸ „normspezifischer Anschaffungskostenbegriff“⁴⁹ entwickelt.

Danach waren Aufwendungen aus Finanzierungshilfen neben offenen und verdeckten Einlagen als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu berücksichtigen, wenn sie (positiv) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (*causa societatis*) und (negativ) weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten nach § 17 Abs. 2 S. 1 EStG sind.⁵⁰ Voraussetzung war, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter nicht mehr mit Zuteilungen und Rückzahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen rechnen kann und dass feststeht, ob und in welcher Höhe noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG zu berücksichtigende Kosten anfallen werden.⁵¹

⁴⁶ BFH vom 02.10.1984 – VIII R 36/83, BFHE 143, 228, BStBl. II 1985, 320, I. b) bb); vom 6.7.1999 – VIII R 9/98, BFHE 189, 383, BStBl. II 1999, 817, II. 2. a); vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BB 2017, 2478 m. Anm. M. Seppelt, II. 1. b).

⁴⁷ BVerfG vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, DB 1998, 2247, B. II. 3. a); vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, NJW 2009, 48, Tz. 62; BFH vom 10.11.1998 – VIII R 6/96, BFHE 187, 480, BStBl. II 1999, 348, II. 3. a).

⁴⁸ Ausf. BFH vom 10.11.1998 – VIII R 6/96, BFHE 187, 480, BStBl. II 1999, 348, 3. a); IX. Senat ab 2008 Annäherung an § 255 Abs. 1 S. 2 HGB vgl. BFH vom 4.3.2008 – IX R 78/06, BFHE 220, 446, BStBl. II 2008, 575, II.1.; vom 4.3.2008 – IX R 80/06, BFHE 220, 451, BStBl. II 2008, 577, II. a); vom 2.4.2008 – IX R 76/06, BFHE 221, 7, BStBl. II 2008, 706, II. 1.; vom 25.06.2009 – IX R 42/08, BFHE 225, 445, BStBl. II 2010, 220, II. 1. a); vom 20.08.2013 – IX R 43/12, BFH/NV 2013, 1783, II. 2., allerdings ohne materielle Änderungen, vgl. B. Heuermann, DStR 2008, 2089 (2092).

⁴⁹ BFH vom 16.05.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436, DStR 2001, 1431, II. 3. b).

⁵⁰ Übersichtlich dargestellt in BFH vom 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668, 2. a) aa), bb) m.w.N.; zul. BFH vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BB 2017, 2478, II. a) mAnm. M. Seppelt.

⁵¹ BFH vom 10.11.1998 – VIII R 6/96, BFHE 187, 480, BStBl. II 1999, 348, II. 2.; vom 12.12.2000 – VIII R 52/93, BFHE 194, 120, BStBl. II 2001, 286, I.

Somit blieb für die Frage nach der Anerkennung als nachträgliche Anschaffungskosten zu ermitteln, wann eine Hingabe durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Eine solche Veranlassung war nach dem BFH aus soeben genannten Gründen anzunehmen, wenn sie eigenkapitalersetzenden Charakter habe; dies war der Fall, wenn ein Nichtgesellschafter bei objektiver Betrachtung bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (§ 347 HGB) in der gegebenen Situation der Kapitalgesellschaft das Darlehen nicht gewährt hätte (Krise).⁵² Aus steuerlicher Sicht steht in diesem Moment nicht mehr die Nutzung, sondern die Überlassung des Kapitals im Vordergrund.⁵³ zivilrechtlich ist das Kapital nun (als funktionelles Eigenkapital) verstrickt.

Ob dem zuzustimmen war,⁵⁴ kann dahinstehen, da sich die Rechtslage zum 1.11.2008⁵⁵ geändert hat.⁵⁶ Die Folgen dieser Änderung werden im Folgenden erörtert.

(b) Rechtslage nach Inkrafttreten des MoMiG

Die Bindung ehemals eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen wurde durch das MoMiG rechtsformübergreifend umstrukturiert. Gemäß Art. 1 Nr. 20 wurde durch Einfügen des § 30 Abs. 1 S. 3 GmbHG klargestellt, dass bei Gesellschafterfinanzierungshilfen kein Auszahlungsverbot mehr bestehen sollte; gemäß Art. 1 Nr. 22 wurden die §§ 32a, 32b GmbHG aufgehoben. Mit Art. 9 Nr. 5, 8 und 9 MoMiG wurde das Eigenkapitalersatzrecht in die InsO verschoben, sodass die Forderung eines Gesellschafters mit ei-

⁵² StRspr.; BFH vom 19.02.1970 – I R 24/67, BFHE 98, 254, BStBl. II 1970, 442, 1.; vom 2.10.1984 – VIII R 36/83, BFHE 143, 228, BStBl. II 1985, 320; vom 16.04.1991 – VIII R 100/87, BFHE 165, 31, BStBl. II 1992, 3.; besonders deutlich in BFH vom 7.7.1992 – VIII R 24/90, BFHE 168, 551, BStBl. II 1993, 333, 1. b); s. auch BFH vom 24.04.1997 – VIII R 23/93, BFHE 183, 397, II. 1.; vom 6.7.1999 – VIII R 9/98, BFHE 189, 383, BStBl. II 1999, 817, II. 2.; ausf. BFH vom 13.07.1999 – VIII R 31/98, BFHE 189, 390, BStBl. II 1999, 724, 2.; vom 20.08.2013 – IX R 1/13, BFH/NV 2014, 310, II. 1. b); FG Köln vom 25.06.2009 10 K 266/06, EFG 2009, 1740 (1742).

⁵³ B. Heuermann, DStR 2008, 2089 (2092); ders., DB 2009, 2173 (2174).

⁵⁴ Krit. T. Zimmermann, Anm. zu FG Köln vom 25.06.2009 – 10 K 266/06, EFG 2009, 1740 (1743) m.w.N.; I. Oellerich, in: Bordewin/Brandt, EStG, 399. Aktualisierung September 2017, § 17 Rn. 268 f.

⁵⁵ Art. 25 MoMiG; erstmals darauf eingehend BFH vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BB 2017, 2478 mAnm. M. Seppelt.

⁵⁶ Zu den Auswirkungen ausf. B. Heuermann, NZG 2009, 841.

ner Beteiligung von über 10% oder des Geschäftsführers unabhängig davon, wann die Krise eintritt und unter welchen Bedingungen die Finanzierungshilfe gewährt wurde, fortan nach § 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 5 InsO in der Insolvenz nachrangig und eine darauf gerichtete Leistung nach § 135 Abs. 1 InsO bzw. § 6 AnfG anfechtbar war. So wurden solche Finanzierungshilfen durch den Gesetzgeber als Fremdfinanzierung anerkannt⁵⁷ und hingeegebenes Kapital aus dem Eigenkapital (-ersatz) befreit, womit es nicht mehr analog § 31 Abs. 1 GmbHG als Haftkapital erhalten musste.⁵⁸

(aa) Aufgabe der bisherigen Grundsätze durch den BFH

Der IX. Senat des BFH hat infolgedessen das Gebot steuerlicher Anerkennung entsprechender Verluste als erledigt erachtet. Diese sei eine Reaktion auf die (zivilrechtlichen) Rechtsfolgen des Kapitalersatzrechts gewesen, welches nun aufgehoben sei; damit sei die rechtliche Grundlage für eine Durchbrechung des Trennungsprinzips zwischen privater Vermögens- und Erwerbssphäre entfallen.⁵⁹ Der Gedanke des Eigenkapitalersatzes sei wie der der Krisenfinanzierung und der Finanzierungsfolgenverantwortung des Gesellschafters aufgegeben worden.⁶⁰ Die betreffenden Hilfen stellten nicht mehr Quasi-Eigenkapital dar, sondern Fremdkapital mit erhöhtem Insolvenzrisiko.⁶¹ Aus übergeordneten rechtlichen Gründen (gemeint ist insbesondere das Nettoprinzip) bestehe keine Veranlassung für eine Fortgeltung der bisherigen Grundsätze, welche eindeutig über den Wortlaut des § 17 Abs. 2, Abs. 4 EStG hinausgingen; auch die Rechtssicherheit spreche für eine Aufgabe dieser Grundsätze.⁶² Finanzierungshilfen mit Einlagecharakter⁶³ seien weiterhin als nachträgliche Anschaffungskosten

⁵⁷ Vgl. BFH vom 24.04.1997 – VIII R 23/93, BFHE 183, 397, BStBl. II 1999, 342, II. 1.; vom 2.4.2008 – IX R 76/06, BFHE 221, 7, BStBl. II 2008, 706, II. 2. b); FG Köln vom 30.09.2015 – 3 K 706/12, EFG 2016, 193, Rz. 86.

⁵⁸ S. M. Gehrlein, BB 2008, 846 (848 f.).

⁵⁹ BFH vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BB 2017, 2478 mAnm. M. Seppelt, II. 3.; s. I. Oellerich, in: Bordewin/Brandt, EStG, 399. Aktualisierung September 2017, § 17 Rn. 312.

⁶⁰ L. Fastrich, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 2013, Anh. § 30 Rn. 6; arg. C. Graw a.a.O. (253); ähnl. B. Heuermann, NZG 2009, 841 (845).

⁶¹ K. Schmidt, GmbHR 2009, 1009 (1010); I. Oellerich, in: Bordewin/Brandt, EStG, 399. Aktualisierung September 2017, § 17 Rn. 312.

⁶² Zust. A. Grüne, in: Forum Steuerrecht 2012, 65 (86).

⁶³ Zu § 5 Abs. 2a s. G. Förster/T. v. Cölln, DB 2017, 2886 (2887 f.).

berücksichtigungsfähig, „eigenkapitalersetzende“ aber nicht mehr. Dem hat sich das BMF angeschlossen.⁶⁴

Weshalb das Nettoprinzip keine Berücksichtigung mehr gebieten sollte, hat der IX. Senat jedoch nicht weiter ausgeführt; daran, dass den durch die Beteiligung verursachten Erträgen die durch sie veranlassten Aufwendungen gegenübergestellt werden müssen,⁶⁵ hat sich dabei auch mit Abschaffung des Kapitalersatzrechts nichts geändert.

(bb) Beibehaltung der Anknüpfung an den Eigenkapitalersatzcharakter

Fraglich ist, ob die Anknüpfung an den Eigenkapitalersatzcharakter und die vier Fallgruppen⁶⁶ fortzusetzen sind, etwa weil weiterhin auf die gesellschaftliche Veranlassung abzustellen ist („Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers“)⁶⁷. Ein stehen gelassenes Darlehen könnte nur noch vorliegen, wenn die Krise vor Beginn des Anfechtungszeitraums (§§ 135 Abs. 1 InsO, 6 AnfG) eingetreten ist, weil es sonst nicht stehen gelassen,⁶⁸ sondern die Auszahlung anfechtbar sei. Es handelte sich dann um ein gesetzlich krisenbestimmtes Darlehen.⁶⁹

Hierfür wird vorgetragen, zur Beurteilung der gesellschaftlichen Veranlassung („als Grundvoraussetzung nachträglicher Anschaffungskosten“)⁷⁰ gebe es eine gefestigte Rechtsprechung, die Rechtssicherheit liefere;⁷¹ diese sollte⁷² und dürfe⁷³ nicht ohne Not aufgegeben werden.

⁶⁴ BMF vom 5.4.2019, veröffentlicht in DStR 2019, 796.

⁶⁵ So BVerfG vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, NJW 2009, 48.

⁶⁶ S.o. II.1.b.aa.(2).(a) a.E.

⁶⁷ BMF vom 21.10.2010, BStBl. I 2010, 832, 3.

⁶⁸ BMF vom 21.10.2010, BStBl. I 2010, 832, 3. b).

⁶⁹ BMF vom 21.10.2010, BStBl. I 2010, 832, 3. d) bb).

⁷⁰ C. Graw, Ubg 2014, 251 (255).

⁷¹ S. nur C. Graw a.a.O. (256).

⁷² FG Köln vom 20.03.2014 – 3 K 2518/11, EFG 2014, 2136, II. 3. d); zust. FG Berl.-Brbg. vom 28.05.2015 – 4 K 7114/12, EFG 2015, 1934 (1936).

⁷³ C. Graw a.a.O. (255).

Die Angleichung an das Zivilrecht sei nicht als dynamische Verweisung zu verstehen.⁷⁴ Es handele sich um eine besondere Ausprägung des Fremdvergleichsgrundsatzes⁷⁵ zur Abgrenzung einer schuldrechtlichen von einer gesellschaftlichen Veranlassung. Allein der Gesellschaftsbezug der Finanzierungshilfe reiche nicht aus, um funktionelles Eigenkapital bejahen zu können.⁷⁶ Die Annahme funktionellen Eigenkapitals setze vielmehr voraus, dass auch wirtschaftlich betrachtet Eigenkapital zugeführt und nicht nur zur (vorübergehenden) Nutzung überlassen werde.⁷⁷ Hiervon könne nicht bei jedem zu verneinenden Fremdvergleich (etwa wegen fehlender Sicherheiten) ausgegangen werden.⁷⁸ Der Beweis dafür, dass sich die gesellschaftliche Veranlassung anhand von Kriterien jenseits des Eigenkapitalersatzrechts genauer konkretisieren lasse, stehe noch aus; hätte auch ein Dritter unter vergleichbaren Umständen ein Darlehen gewährt, bestehe keine Rechtfertigung, es steuerlich wie Eigenkapital zu behandeln.⁷⁹

Nun könne auch die vielfach kritisierte „dogmatische Fehlanknüpfung“ aufgelöst werden.⁸⁰ Der BFH habe sich die Dogmatik eines Rechtsinstituts des Zivilrechts zu eigen gemacht, um ein steuerrechtliches Tatbestandsmerkmal (die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis) näher zu bestimmen.⁸¹ Damit seien die Grundsätze des Eigenkapitalersatzes als Rechtsinstitut in das Steuerrecht übernommen worden.⁸² Diese Dogmatik verliere ihre Gültigkeit nicht durch ihre Aufgabe im Zivilrecht.⁸³ Vielmehr bleibe es dem BFH unbenommen, diese außersteuerrechtlichen Grundsätze für steuerrechtliche Zwecke zu verselbständigen, weiterhin anzuwen-

⁷⁴ FG Köln vom 30.09.2015 – 3 K 706/12, EFG 2016, 193, Rz. 99.

⁷⁵ Der als solcher zur Bejahung der gesellschaftlichen Veranlassung noch nicht ausreicht, BFH vom 9.6.2010 – IX R 52/09, BFHE 230, 326 Rz. 23. m.w.N.; arg. C. Graw, Ubg 2014, 251 (257); B. Heuermann, DB 2009, 2173; ders., NZG 2009, 841 (842).

⁷⁶ B. Heuermann, DStR 2008, 2089 (2094); ders., DB 2011, 551 (557).

⁷⁷ B. Heuermann, DStR 2008, 2089 (2094); ders., DB 2009, 2173 (2174).

⁷⁸ C. Graw a.a.O. (255).

⁷⁹ C. Graw a.a.O. (256).

⁸⁰ C. Graw a.a.O.

⁸¹ FG Köln vom 30.09.2015 – 3 K 706/12, EFG 2016, 193, Rz. 100; ähnl. B. Heuermann, DStR 2008, 2089 (2094).

⁸² Vgl. C. Graw, Ubg 2014, 251 (255).

⁸³ FG Köln vom 30.09.2015 – 3 K 706/12, EFG 2016, 193, Rz. 100; C. Graw a.a.O. (255).

den und gegebenenfalls unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Dogmatik und Teleologie weiterzuentwickeln.⁸⁴ Der BFH habe schon früher eigenständige Kriterien entwickelt⁸⁵ und die primär am Gläubigerschutz orientierten Kapitalersatzregeln nicht als allein ausschlaggebend angesehen, wie zum Beispiel in Fällen des Sanierungs-⁸⁶ sowie des Kleinanlegerprivilegs,⁸⁷ in denen zivilrechtlich gerade keine Verstrickung stattfand. Umgekehrt sei die steuerliche Abziehbarkeit verneint worden in Fällen, die im zivilrechtlichen Sinne als Eigenkapital behandelt wurden.⁸⁸ Finanzplandarlehen seien schon nach altem Recht keine kapitalersetzenden Darlehen im engeren Sinne gewesen, sondern seien nur vertraglich als materielles Eigenkapital gewährt worden, weshalb sie im Rahmen von § 17 EStG Berücksichtigung fanden.⁸⁹ Der BFH habe auch in anderen Fragen an eine überholte Zivilrechtslage angeknüpft.⁹⁰

Hierfür spreche auch der dogmatische Rückgriff auf § 255 Abs. 1 HGB. Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben; diesen finalen Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung weise nur der Ausfall solcher Darlehen auf, denen eine dem Eigenkapital wirtschaftlich entsprechende Funktion zukomme.⁹¹ Der Ausfall „einfacher“ Gesellschafterdarlehen sei nicht mit der Stammeinlage oder dem Kaufpreis vergleichbar.⁹²

⁸⁴ FG Köln vom 30.09.2015 – 3 K 706/12, EFG 2016, 193, Rz. 100.

⁸⁵ C. Graw a.a.O. (256); A. Pung/T. Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, EStG, 91. Erg.-Lfg. November 2017, § 17 Tz. 332; FG Köln vom 30.09.2015 – 3 K 706/12, EFG 2016, 193, Rz. 101 ff.; BFH vom 20.08.2013 – IX R 1/13, BFH/NV 2014, 310, Rz. 19.

⁸⁶ § 32 a Abs. 3 S. 3 GmbHG a.F., vgl. BFH vom 19.08.2008 – IX R 63/05, BFHE 222, 474, BStBl. II 2009, 5, II. 1. b); arg. FG Köln vom 30.09.2015 – 3 K 706/12, EFG 2016, 193, Rz. 102, 104.

⁸⁷ § 32 a Abs. 3 S. 2 GmbHG a.F., vgl. BGH vom 11.07.2005 – II ZR 285/03, DB 2005, 2071 = WM 2005, 1751, II i. Abgr. zu BFH vom 6.5.2014 – IX R 44/13, BFHE 245, 511, BStBl. II 2014, 781, Rz. 17; anders BFH vom 20.08.2013 – IX R 43/12, BFH/NV 2013, 1783, 3. m.w.N.; arg. FG Köln vom 30.09.2015 – 3 K 706/12, EFG 2016, 193, Rz. 103 f.

⁸⁸ BFH vom 4.3.2008 – IX R 78/06, BFHE 220, 446, BStBl. II 2008, 575; B. Heuermann, DB 2009, 2173 (2174); ders., NZG 2009, 841 (843); arg. C. Graw a.a.O. (256).

⁸⁹ C. Graw a.a.O. (256); D. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 2017, § 17 Rn. 97a.

⁹⁰ C. Graw a.a.O. (257) m. Hinw. auf BFH vom 23.07.2003 – I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl. II 2003, 926, II. 2. e) bb); vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132 iVm. BGH vom 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324.

⁹¹ C. Graw a.a.O. (256).

⁹² C. Graw a.a.O. (257).

Im Ergebnis hätten sich nur der rechtliche Kontext und die gedankliche Grundlage für die Sonderbehandlung der Gesellschafterfinanzierungshilfen geändert,⁹³ nicht aber die Tatsache, dass sie den letzten Rang einnehmen und deshalb regelmäßig ausfallen.⁹⁴ Ob § 32a GmbHG daher aufgehoben wurde oder nicht, könne keinen Unterschied machen, wenn es um die Ermittlung der gesellschaftlichen Veranlassung gehe.⁹⁵ Das MoMiG betreffe das Zivilrecht und solle wie das Kapitalersatzrecht Gläubiger schützen; es verfolge einen völlig anderen Zweck und sollte deshalb die Frage der steuerlichen Berücksichtigung nicht berühren.⁹⁶ Jedenfalls basiere das neue zivilrechtliche Regelungskonzept ebenso wie das alte auf der Finanzierungsverantwortung des Gesellschafters, weshalb entsprechende Vorgänge steuerlich nach wie vor als im Kern gesellschaftlich veranlasst anzusehen und entsprechende Zuwendungen wie Eigenkapital zu behandeln seien.⁹⁷

Auch die Verstrickung von Veräußerungsgewinnen nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG erzwingen keinen Paradigmenwechsel, da § 17 gemäß § 20 Abs. 8 vorrangig sei (s. auch § 44a Abs. 5 S. 1 EStG);⁹⁸ zudem unterfalle ein Gesellschafter nur mit solchen Darlehen dem Anwendungsbereich des § 20, die auch ein fremder Dritter gewährt hätte.⁹⁹ § 20 Abs. 2 komme dann in Betracht, wenn ein Darlehen nicht als Gesellschafter, sondern als „Dritter Anteilseigner“ gewährt wurde, also dann, wenn eine gesellschaftliche Veranlassung abzulehnen sei.¹⁰⁰

(cc) Eigenständige steuerrechtliche Beurteilung

Möglich ist auch eine völlig eigenständige steuerrechtliche Beurteilung. Anschaffungskosten setzen Eigenkapital voraus, und mit Wegfall des Eigenkapitalersatzrechts ist diese Voraussetzung nicht mehr erfüllt.¹⁰¹ Durch

⁹³ L. Fastrich, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 2013, Anh. § 30, Rn. 2; arg. C. Graw a.a.O. (253); ähnl. B. Heuermann, DStR 2008, 2089 (2094).

⁹⁴ C. Graw a.a.O. (253).

⁹⁵ FG Köln vom 20.03.2014 – 3 K 2518/11, EFG 2014, 2136, II. 3. d); zust. FG Berlin-Brandenburg vom 28.05.2015 – 4 K 7114/12, EFG 2015, 1934 (1936).

⁹⁶ FG Köln vom 20.03.2014 – 3 K 2518/11, EFG 2014, 2136, II. 3. d).

⁹⁷ D. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 2018, § 17 Rn. 95.

⁹⁸ D. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 2018, § 17 Rn. 95; C. Bode, DStR 2009, 1781 (1783); zust. C. Graw a.a.O. (257).

⁹⁹ C. Graw a.a.O. (257) m. Hinw. auf BFH vom 10.11.1998 – VIII R 6/96, BFHE 187, 480, BStBl. II 1999, 348.

¹⁰⁰ E. Dötsch, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, 260 (271 f.).

¹⁰¹ B. Heuermann, NZG 2009, 841 (845).

die Streichung der Bestimmungen über das Eigenkapitalersatzrecht ist der bisherige Anknüpfungspunkt für die gesellschaftliche Veranlassung weggefallen.¹⁰² Nach § 103d S. 1 EGIInsO sind Finanzierungshilfen nach Maßgabe des MoMiG und damit nach neuer Rechtslage zu behandeln, wenn das Insolvenzverfahren nach dem 31.10.2008 eröffnet worden ist; das Recht über die Anfechtung von Rechtshandlungen (§§ 135 Abs. 1, Abs. 2 InsO, 6 Abs. 1 AnfG n.F.) ist nach § 103d S. 2 EGIInsO anzuwenden auf Rechtshandlungen, die nach dem 31.10.2008 vorgenommen wurden.¹⁰³ Aus dem Umkehrschluss ergibt sich, dass das alte Recht auf danach eröffnete Insolvenzverfahren und vorgenommene Rechtshandlungen keine Anwendung finden soll. Die Aufgabe der komplexen und streitanfälligen Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts könnte nach Vertretern dieser Auffassung deregulierend wirken.¹⁰⁴ Die Gleichstellung mit Mitunternehmern gehe ohnehin zu weit, wenn nach § 17 Abs. 1 S. 1 EStG bloß eine Beteiligung von 1% erfordert werde, bei welcher Mitunternehmerrisiko und -initiative nicht mehr infrage kämen.¹⁰⁵

Die Hilfen gewähre der Gesellschafter nicht aus Liebhaberei (auch im weitesten Sinne), sie dienten vielmehr der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einkünften. Unabhängig davon, ob mit den Beteiligungen Dividenden, Zinserträge oder Veräußerungsgewinne erzielt werden sollen, müssten sie steuerlich erfasst werden, ob nach § 20 Abs. 1, Abs. 2 oder § 17 EStG. Welcher Einkunftsart die Aufwendungen zuzuordnen seien sei danach zu bestimmen, zu welcher sie nach Art und Weise die engste Beziehung haben. Hier könne das Eigenkapitalersatzrecht noch Geltung erlangen, weil die Hilfen grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien, wenn sie nach altem Recht Eigenkapitalersatzcharakter haben; der Umkehrschluss könne allerdings nicht greifen.¹⁰⁶ Als Indizien für eine gesellschaftliche Veranlassung könnten nach allgemeinen Kriterien des

¹⁰² J. Moritz, DStR 2014, 1636 (1640, 1644); H. Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG, 2017, § 17 Rz. 174.

¹⁰³ FG Düsseldorf vom 10.03.2015 – 9 K 962/14 E, EFG 2015, 1271, 2. a); C. Graw a.a.O. (253).

¹⁰⁴ C. Graw a.a.O. (256).

¹⁰⁵ FG Köln vom 25.06.2009 – 10 K 266/06, EFG 2009, 1740 (1741) in Bezug auf StSenkG, BGBl. I 2001, 3858.

¹⁰⁶ S. Schneider, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 259. Erg.-Lfg. Juni 2015, § 17 Rn. C 308.

Fremdvergleichs die fehlende oder fremdunübliche Verzinsung, die Nichtdurchführung vertraglicher Abreden, die fehlende Besicherung des Gesellschafterdarlehens und der Zeitpunkt, zu dem Dritte zur Finanzierung nicht mehr bereit wären, dienen.¹⁰⁷

Nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Finanzierungshilfen wären nicht nach § 17 EStG, sondern nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, S. 2 EStG zu erfassen.¹⁰⁸

(dd) Beurteilung nach den Rechtsfolgen des Insolvenzrechts

Durch die Verschiebung des Eigenkapitalersatzrechts in die InsO kann die Frage nach nachträglichen Anschaffungskosten auch an die Rechtsfolgen der InsO gekoppelt werden. Erst wenn diese nämlich greifen, steht eine Finanzierungshilfe der eines beliebigen Dritten nicht mehr gleich. Für die insolvenzrechtliche Verstrickung liegt durch das Erfordernis der Gesellschafterstellung beim Gläubiger (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO) eine gesellschaftliche Veranlassung vor; eine Finanzierungshilfe wäre also gesellschaftlich veranlasst, wenn sie in der Insolvenz dem Nachrang nach § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO unterliegt. Die Schlechterstellung von Gesellschaftern rechtfertigt dies. Der Zeitpunkt des Eintritts der gesellschaftlichen Veranlassung werde vom Zeitpunkt der Finanzierungsentscheidung des Gesellschafters auf den der Insolvenz verschoben; für die Anwendung des Nettoprinzips sei er aber irrelevant.¹⁰⁹ Dies läuft darauf hinaus, das Eigenkapitalersatzrecht unter Berücksichtigung dessen fortzuführen, dass es in das Insolvenzrecht verschoben wurde.

bb. Geringfügige Beteiligung (§ 20 Abs. 2 EStG)

Auch ein Kleinanleger kann seiner Gesellschaft Darlehen gewähren, deren Rückgewähranspruch in einer Krise an Wert verliert. Allerdings widerspricht es dem Nettoprinzip nach Auffassung des BFH nur, wenn ein wesentlich beteiligter Gesellschafter (§ 17 Abs. 1 S. 1 EStG) den Verlust eines

¹⁰⁷ I. Oellerich, in: Bordewin/Brandt, EStG, 399. Aktualisierung September 2017, § 17 Rn. 269.

¹⁰⁸ S. Schneider, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 259. Erg.-Lfg. Juni 2015, § 17 Rn. C 307; A. Pung/T. Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, EStG, 91. Erg.-Lfg. November 2017, § 17 Tz. 332 f.

¹⁰⁹ Vgl. C. Graw, Ubg 2014, 251 (253) m.w.N.

eigenkapitalersetzenden Darlehens nicht geltend machen kann;¹¹⁰ der „normspezifische Anschaffungskostenbegriff“ sei auf § 17 EStG beschränkt. Das entspricht der Ausnahme des § 32a Abs. 3 S. 2 GmbHG a.F. mit der Ratio, dass ein nicht unternehmerisch, d.h. „typischerweise erst ab einer Beteiligung am Stammkapital von mehr als 10%“ beteiligter Gesellschafter keine Finanzierungsverantwortung tragen soll.¹¹¹ Seine Finanzierungshilfen erfahren auch keine Verstrickung. Da die Hürde des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG (1%) niedriger ist als die des Kleinanlegerprivilegs (nach § 39 Abs. 5 InsO 10%), besteht insoweit keine Benachteiligungsgefahr.

cc. „Rückzahlungsverlust“ nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i.V.m. S. 2 EStG

Mit dem UntStRefG 2008 ist der Vermögensstamm bei den Einkünften aus Kapitalvermögen durch § 20 Abs. 2, Abs. 4 EStG in die Besteuerung einbezogen worden. Ausgefallene Forderungen könnten nunmehr bei der Besteuerung von Einkünften aus § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, S. 2 EStG zu berücksichtigen sein.¹¹² Die „Nichtrückzahlung“ muss dafür eine Rückzahlung in Höhe von 0,- € als Ersatztatbestand im Sinne des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG darstellen.¹¹³

Dagegen spricht vor allem der Wortlaut, der Forderungsausfall oder -verzicht nicht ausdrücklich nennt.¹¹⁴ Dafür spricht, dass § 20 Abs. 2 EStG auf die „vollständige steuerliche Erfassung aller Wertzuwächse im Zusammenhang mit Kapitalanlagen“¹¹⁵ abzielt. Davon müssten ungeachtet des Wortlauts der Entwurfsbegründung auch Wertminderungen erfasst sein, da insofern wohl kaum eine Abweichung etwa von § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG

¹¹⁰ S. BFH vom 16.05.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436, DStR 2001, 1431, II. 3. b); beachte aber BGH vom 11.07.2005 – II ZR 285/03, DB 2005, 2071 = WM 2005, 1751, II in Abgrenzung zu BFH vom 6.5.2014 – IX R 44/13, BFHE 245, 511, BStBl. II 2014, 781, Rz. 17.

¹¹¹ KapAEG-E, BT-Drs. 13/7141, 11 f.; MoMiG-E, BT-Drs. 16/6140, 57.

¹¹² Zul. BFH vom 24.10.2017 – VIII R 13/15, BB 2018, 99 m.w.N.

¹¹³ BFH vom 24.10.2017 – VIII R 13/15, BB 2018, 99; ebenso *M. Graf*, in: *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010*, 260 (266).

¹¹⁴ FG Hessen vom 12.04.2018 – 9 K 1053/15, EFG 2018, 1642, Rn. 41, Rev. Anhängig unter Az. IX R 17/18; BMF vom 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Rz. 60 f.; *C. Bode*, DStR 2009, 1781 (1783).

¹¹⁵ Wörtlich UntStRefG-E, BT-Drs. 16/4841, 56; arg. *J. Moritz*, DStR 2014, 1636 (1639); *M. Graf*, in: *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010*, 260 (267).

erwünscht ist, wo ebenfalls Verluste erfasst sind.¹¹⁶ Der Forderungsausfall ist zumindest veräußerungsähnlich.¹¹⁷ Es wäre insbesondere aus Gründen der Leistungsfähigkeit und Folgerichtigkeit nicht zu begründen, weshalb ein schlichter Ausfall anders zu behandeln sein sollte als die Realisierungstatbestände des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG,¹¹⁸ die im Übrigen nicht abschließend seien.¹¹⁹ Auf Gesellschaftsebene liegt ein steuerpflichtiger Ertrag vor, da der Passivposten zum Nennwert gelöscht und gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG in der steuerlichen Ergänzungsbilanz nur ein Aktivposten zum gemeinen Wert angesetzt werden muss. Dann wäre es steuersystematisch widersprüchlich, den Vorgang auf Gesellschafterebene steuerneutral zu behandeln.¹²⁰ Der dahingehenden Entscheidung des BFH vom 24.10.2017 (VIII R 13/15) haben sich die Finanzgerichte teilweise angeschlossen.¹²¹

2. Stellungnahme

a. Eigenkapitalersatzrecht

aa. Nettoprinzip

Die Beibehaltung der bisherigen Grundsätze zur steuerlichen Berücksichtigung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen setzt voraus, dass sich am Gebot steuerlicher Berücksichtigung nach dem Nettoprinzip mit der Umstrukturierung durch das MoMiG nichts Grundsätzliches geändert hat.¹²²

¹¹⁶ M. Graf a.a.O. (267); A. Grüne, in: Forum Steuerrecht 2012, 65 (73); A. Jansen, DStR 2016, 2729 (2732); vgl. UntStRefG-E BT-Drs. 16/4841, 57.

¹¹⁷ S BFH vom 19.12.2007 – IX R 11/06, BStBl. II 2008, 519; M. Graf a.a.O. (266).

¹¹⁸ P. Aigner, DStR 2016, 345 (347).

¹¹⁹ M. Niemeyer/C. Stock, DStR 2011, 445 (446).

¹²⁰ S. BFH vom 19.04.2005 – VIII R 27/03, BFH/NV 2005, 1807, II. 2. b); BFH vom 19.07.1994 – VIII R 58/92, BFHE 176, 317, II. 1. b); A. Grüne a.a.O. (78); „materielle Bindungswirkung“.

¹²¹ FG Münster vom 20.12.2018 – 5 K 2661/16 E, rkr., Rn. 31; FG Münster vom 12.03.2018 – 2 K 3127/15 E, Rev. anhängig unter Az. IX R 9/18; FG Düsseldorf vom 18.07.2018 – 7 K 3302/17 E, EFG 2018, 1645, Rev. anhängig unter Az. VIII R 28/18; FG Rheinland-Pfalz vom 19.11.2018 – 3 K 1846/15, EFG 2019, 610; anders dagegen FG Hessen vom 12.04.2018 – 9 K 1053/15, EFG 2018, 1642, Rev. anhängig unter Az. IX R 17/18.

¹²² Vgl. C. Bode, DStR 2009, 1781 (1782 f.); zust. C. Graw a.a.O. (253).

Die Frage der Anwendung des Nettoprinzips bei Veräußerungsverlusten stellt sich unter einem neuen Aspekt.¹²³ Es wurde auf das Eigenkapitalersatzrecht abgestellt, weil das Zivilrecht eine Gleichsetzung vornahm, die steuerlich berücksichtigt werden musste. Das Eigenkapitalersatzrecht war nie eine reine Abgrenzungsregel, es handelt sich nicht bloß um einen präziseren Fremdvergleich.¹²⁴ Der Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten wurde in diesem Kontext ausgelegt, bevor die steuerliche Berücksichtigung nach § 20 Abs. 2 EStG möglich wurde.¹²⁵ Verluste bei Kapitalforderungen werden nun aber mit § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 unabhängig von Beteiligung und Veranlassung erfasst.¹²⁶ Der Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten könnte daher aufgegeben werden; dem Nettoprinzip würde mit § 20 Abs. 2 EStG anderweitig Rechnung getragen.¹²⁷

bb. Gesellschaftliche Veranlassung

Die bisherige Handhabung beruht darauf, dass das Nettoprinzip gebietet, Verluste, die durch die Beteiligung entstehen, zu berücksichtigen.¹²⁸ Die gesellschaftliche Veranlassung war Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten, weil sie ansonsten nicht durch die Beteiligung entstanden, sondern der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen sind.

Gesellschaftliche Veranlassung liegt nicht nur dann vor, wenn hingeegebenes Kapital gebunden wird; eine Hilfe kann z.B. auch dann gesellschaftlich veranlasst sein, wenn sie außerhalb einer Krise gewährt wird.¹²⁹ Das Abstellen auf den objektiv ordentlichen und gewissenhaften Kaufmann indiziert die gesellschaftliche Veranlassung, aber ein Gesellschafter kann auch subjektiv ein Darlehen allein aus gesellschaftlicher Veranlassung gewährt

¹²³ K. Wagner, Anm. zu FG Köln vom 25.06.2009 – 10 K 456/06, EFG 2009, 1744 (1746, 1747).

¹²⁴ Vgl. I. Oellerich, in: Bordewin/Brandt, EStG, 399. Aktualisierung September 2017, § 17 Rn. 269 m.w.N.; so aber C. Graw a.a.O. (256).

¹²⁵ Vgl. M. Graf a.a.O. (269); J. Moritz a.a.O. (1644).

¹²⁶ Ähnl. G. Wiese/C. Möller, GmbHHR 2010, 462 (464).

¹²⁷ Vgl. M. Fischer, Ubg 2008, 684 (690); H. Ott, DStZ 2010, 623 (634).

¹²⁸ S.o. II.1.b.aa.(2).(c).

¹²⁹ Vgl. D. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 2018, § 17 Rn. 94 m.w.N.

haben, z.B. weil er so etwas sonst grundsätzlich nicht tut.¹³⁰ Die oben genannten Ausnahmen von der Anknüpfung an das Eigenkapitalersatzrecht¹³¹ sind Fälle, in denen derartige Abweichungen sichtbar wurden. Selbst wenn es noch um die Abgrenzung zwischen schuldrechtlicher und gesellschaftlicher Veranlassung ginge, wäre das Eigenkapitalersatzrecht, das selbst erst Rechtsfolge eines Fremdvergleichs, aber mit Ausrichtung auf den Gläubigerschutz ist, spätestens jetzt der falsche Ansatz. Es gibt eine Schnittmenge zwischen vom Kapitalersatzrecht erfassten und gesellschaftlich veranlassten Finanzierungshilfen; ein blinder Verweis führt jedoch zu zufälligen Ergebnissen. Eine fortgesetzte Anknüpfung an das Eigenkapitalersatzrecht wäre nicht nur nicht zweckmäßig;¹³² das Nettoprinzip gebietet etwas anderes.

Die Frage nach gesellschaftlicher Veranlassung ist jedoch kein Selbstzweck. Ihr Zweck ist mit der Einführung des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG weggefallen. Dass das MoMiG und das Kapitalersatzrecht Gläubigerschutz verfolgen, die gesellschaftliche Veranlassung aber nicht berühren, weshalb Änderungen die steuerrechtliche Beurteilung nicht ändern sollten,¹³³ geht mit Blick auf das Nettoprinzip völlig fehl: das Steuerrecht folgt gerade dem wirtschaftlichen Ansatz.¹³⁴ Eine Berücksichtigung fand dort statt, wo sie wegen wirtschaftlicher Betrachtung geboten war; wenn die Kapitalbindung wegfällt, ist es widersprüchlich, die Eigenständigkeit des Steuerrechts hochzuhalten.

Dass durch eine Anknüpfung ans Insolvenzrecht¹³⁵ nicht mehr nach dem Veranlassungszusammenhang gefragt würde, der für die Abgrenzung zwischen § 17 und § 20 EStG entscheidend sei,¹³⁶ und die bloße insolvenzrechtliche Verstrickung keine gesellschaftliche Veranlassung auslösen könne,¹³⁷ vermag nicht zu überzeugen, da der Gesetzgeber mit § 39 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. Abs. 5 InsO eine Typisierung vornimmt, die hinzunehmen ist. Die Frage nach gesellschaftlicher Veranlassung stellt sich mit §§ 39 Abs. 1 Nr. 5,

¹³⁰ Vgl. G. Hölzle, DStR 2007, 1185 (1190); insofern zu kurz gegriffen C. Bode, DStR 2009, 1781 (1783).

¹³¹ S.o. II.1.b.aa.(2).(b).(bb).

¹³² S. B. Heuermann, NZG 2009, 841 (845).

¹³³ FG Köln vom 20.03.2014 – 3 K 2518/11, EFG 2014, 2136, II. 3. d).

¹³⁴ Ähnl. T. Maciejewski, GmbHHR 2012, 1335 (1346).

¹³⁵ S.o. II.1.b.aa.(2).(b).(dd).

¹³⁶ I. Oellerich, in: Bordewin/Brandt, EStG, 399. Aktualisierung September 2017, § 17 Rn. 316.

¹³⁷ J. Moritz, DStR 2014, 1636 (1641); A. Grüne a.a.O. (84).

Abs. 5 InsO, § 20 Abs. 2 EStG überhaupt nicht mehr.¹³⁸ Sämtliche ausgefallenen Gesellschafterforderungen zu berücksichtigen würde auch nicht über das durch das objektive Nettoprinzip Gebotene hinausgehen;¹³⁹ jeder Gesellschafter erleidet Verluste *gerade weil* er Gesellschafter ist.¹⁴⁰ § 35 Abs. 1 Nr. 5 InsO schreibt einen Rangrücktritt vor, wie er nach früherer Rechtslage krisenbestimmten Darlehen gleichgestellt wurde.¹⁴¹ Der BFH möchte die Entscheidung zur Fremdfinanzierung zwar respektieren;¹⁴² auch die Gesellschafter-Fremdfinanzierung ist aber nun von § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO erfasst. Insofern wäre der Einordnung des Gesetzgebers Folge zu leisten und dem Nettoprinzip gerecht zu werden.

b. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, S. 2 EStG

§ 20 Abs. 2 S. 2 EStG setzt anders als § 17 Abs. 4 S. 1 EStG die Auflösung nicht der Veräußerung gleich.¹⁴³ In § 20 Abs. 2 S. 2 EStG ist aber die Rückzahlung auf Kapitalforderungen erfasst. Gewinn ist nach § 20 Abs. 2 S. 2, Abs. 4 S. 1 EStG der Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Rückzahlung und den Anschaffungskosten der Darlehensforderung.

Eine Rückzahlung in Höhe des gemeinen Werts einer Darlehensforderung (der gerade von der zu erwartenden Rückzahlung abhängt) könnte den Wertverlust genauso realisieren wie ihre Veräußerung. Der Höhe der Rückzahlung müssten ihre Anschaffungskosten gegenübergestellt werden (§ 20 Abs. 4 S. 1 EStG), um einen Verlust zu erfassen.

aa. Verdrängung nach § 20 VIII EStG, Konkurrenzen

Die Annahme nachträglicher Anschaffungskosten war subsidiär, weil es sich im Grunde um richterliche Rechtsfortbildung handelte.¹⁴⁴ Hieran ist zu erinnern, sofern vorgetragen wird, § 17 EStG sei bei gesellschaftlicher

¹³⁸ Ähnl. *M. Groh*, FR 2008, 264 (267); *H. Ott*, DStZ 2010, 623 (633).

¹³⁹ So aber *C. Graw* a.a.O. (255).

¹⁴⁰ Ähnl. *G. Hölzle*, DStR 2007, 1185 (1190 f.).

¹⁴¹ Vgl. BFH vom 24.04.1997 – VIII R 16/94, BFHE 183, 402, BStBl. II 1999, 399, II. 3. c); offengelassen in BFH vom 16.04.1991 – VIII R 100/87, BFHE 165, 31, BStBl. II 1992, 234, I. c).

¹⁴² BFH vom 24.04.1997 – VIII R 23/93, BFHE 183, 397, BStBl. II 1999, 342 u.a.

¹⁴³ *F. Kleinmanns*, DStR 2009, 2359 (2360).

¹⁴⁴ Vgl. *M. Graf* a.a.O. (268); so wohl *J. Moritz*, DStR 2014, 1636 (1645); folgerichtig *M. Desens*, DStR 2019, 1072; s. auch o. a. aa.

Veranlassung nach § 20 Abs. 8 EStG vorrangig.¹⁴⁵ § 17 EStG umschreibt keine „Einkünfte aus der Gesellschaft“, denen Verluste zuzurechnen wären. Vor allem aber ist der Rahmen der Forderungsveräußerung (§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG) ein anderer als der der Beteiligungsveräußerung (§ 17 EStG). Der Wertverlust einer Forderung besitzt eine andere Qualität.¹⁴⁶ Der Sache nach gleiche Aufwendungen können nicht hier als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung und dort als Anschaffungskosten der Forderung behandelt werden. Eine Konkurrenz tritt nicht ein; § 20 Abs. 8 S. 1 EStG ist nicht einschlägig.

Dem Argument, dass durch die Zuordnung zu § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG auch die Abzugsbeschränkungen der § 20 Abs. 6 S. 1, Abs. 9 1 Halbs. 2 EStG greifen würden, was eine ungerechtfertigte Schlechterstellung gegenüber der auch einschlägigen Zuordnung zu den Einkünften aus § 17 EStG darstellen würde,¹⁴⁷ ist neben dem davon völlig unabhängigen Wegfall der Einschlägigkeit von § 17 EStG zu entgegnen, dass dem Nettoprinzip umgekehrt durch die Ausnahme des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG viel eher Rechnung getragen wird, da mit dieser Norm der Zurechnungsgedanke¹⁴⁸ mit der Beteiligungsgrenze von 10% durch den Gesetzgeber typisiert wird.

bb. Veräußerung und verfassungskonforme Auslegung

(1) *Geltende Rechtslage*

Eine Veräußerung wäre nicht deshalb abzulehnen, weil mit 0,- € keine Gegenleistung vorliegt;¹⁴⁹ eine Forderung, die 0,- € zählt, kann zu 0,- € „veräußert“ werden.¹⁵⁰ Es ist mit Blick auf das Nettoprinzip nicht einzusehen, weshalb derjenige, der einen Totalausfall erleidet, auch noch steuerlich (so

¹⁴⁵ So A. Grüne (78, 88); A. Pung/T. Werner, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, EStG, 2014, § 17 Tz. 307 und 91. Erg.-Lfg. November 2017, § 17 Tz. 332; E. Dötsch, W. Schön, D. Gosch, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, 260 (271 ff.); J. Moritz a.a.O. (1642); C. Bode, DStR 2009, 1781 (1783); I. Oellerich, in: Bordewin/Brandt, EStG, 399. Aktualisierung September 2017, § 17 Rn. 317 m.w.N.

¹⁴⁶ Vgl. C. Bode, DStR 2009, 1781 (1783).

¹⁴⁷ J. Moritz, DStR 2014, 1636 (1642).

¹⁴⁸ S. B. Heuermann, DStZ 1994, 229 (230).

¹⁴⁹ So aber BMF vom 18.01.2016, BStBl. I 2016, 85, Rz. 60.

¹⁵⁰ BFH vom 12.06.2018 – VIII R 32/16, BStBl. II 2019, 221; vom 5.3.1991 – VIII R 163/86, DStR 1991, 840, BStBl. II 1991, 630; J. Moritz, DStR 2014, 1636 (1643 f.); ders./J. Strohm, DB 2018, 86 (90); G. Förster/T. v. Cölln, DB 2017, 2886 (2889).

viel) schlechter stehen soll als der, der eine Rückzahlung in Höhe von 1,- € erlangen kann,¹⁵¹ der mit der höheren Leistungsfähigkeit könnte weit mehr Verluste geltend machen als umgekehrt: 1,- € wären eine verlustreiche weil unvollständige Rückzahlung, 0,- € wäre nicht einmal eine Rückzahlung, weshalb keine steuerliche Erfassung erfolgt.

Durch die Einbeziehung der Vermögenssphäre in die Besteuerung wird eine steuerliche Gleichbehandlung der Kapitaleinkünfte mit Gewinneinkünften erreicht,¹⁵² welche nach Art. 3 Abs. 1 GG nicht ausschließlich bei der Berücksichtigung von Verlusten durchbrochen werden darf.¹⁵³ Es verstieße gegen das Gebot der Folgerichtigkeit, wenn Gewinne durch Rückzahlung, aber nicht Verluste durch Nicht-Rückzahlung berücksichtigt würden.¹⁵⁴ Eine verfassungskonforme Auslegung erscheint demgegenüber geboten und sachdienlich.¹⁵⁵

(2) *Ausblick*

Dies kann auch für die Beurteilung aktueller Gesetzgebungsvorhaben fruchtbar gemacht werden. Der Vorschlag des BMF im Referentenentwurf zum JStG 2019, die Uneinbringlichkeit einer Forderung, die Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter und vergleichbare Ausfälle von der Veräußerung nach § 20 Abs. 2 S. 2 EStG ausdrücklich auszuschließen (§ 20 Abs. 2 S. 3 EStG-RefE),¹⁵⁶ wurde im Regierungsentwurf übernommen.¹⁵⁷ Dieser sieht allerdings zusätzlich eine Kodifizierung der früheren Rechtsprechung

¹⁵¹ C. Bode, DStR 2009, 1781 (1783); H.-J. von Beckerath, in: Kirchhof, EStG, 2018, § 20 Rn. 144.

¹⁵² Ähnl. P. Aigner, DStR 2016, 345 (347).

¹⁵³ F. Schmitt-Homann, BB 2010, 351 (353 f.).

¹⁵⁴ Ausdrücklich BFH vom 24.10.2017 – VIII R 13/15, BB 2018, 99, II. 1. b) cc); eindeutig auch BVerfG vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, NJW 2009, 48, Tz. 62; arg. F. Schmitt-Homann, BB 2010, 351 (353); ähnl. A. Jansen, DStR 2016, 2729 (2731 f.); J. Moritz/J. Strohm, DB 2018, 86 (89 f. m.w.N.).

¹⁵⁵ A.A. FG Hessen vom 12.04.2018 – 9 K 1053/15, EFG 2018, 1642, Rn. 42 f., Rev. anhängig unter Az. IX R 17/18; M. Jachmann-Michel/D. Lindenberg, in: Lademann, EStG, 227. Nachtrag April 2017, § 20 Anm. 708; ähnl. P. Aigner, DStR 2016, 345, 347 f.; G. Förster/T. v. Cölln, DB 2017, 2886 (2889).

¹⁵⁶ Art. 2 Nr. 10 b) RefE für ein Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2019“).

¹⁵⁷ Art. 2 Nr. 11 b) RegE für ein Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2019“).

des BFH¹⁵⁸ in § 17 Abs. 2a EStG-RegE vor.¹⁵⁹ Es soll damit eine Rechtsprechung festgehalten werden, die darauf beruhte, dass es § 20 Abs. 2 EStG nicht gab.¹⁶⁰ Dass dies nicht ohne logische Reibungen gelingen kann, liegt auf der Hand und soll im Folgenden erörtert werden.

(a) Dogmatischer Ansatz: Quellenzuordnung

Mit § 17 Abs. 2a EStG-RegE werden die Verluste aus Finanzierungshilfen der Beteiligung zugerechnet, während § 20 Abs. 2 S. 3 EStG-RegE sie ausdrücklich von der Erfassung als Veräußerung einer Forderung ausschließt. Die historische Zuordnung von Verlusten zur Quelle „Beteiligung“ und die damit verbundene Erfassung als nachträgliche Anschaffungskosten beruhte darauf, dass die Gewährung von Finanzierungshilfen diese zivilrechtlich ins Eigenkapitalersatzrecht führte und entsprechende Verluste der Beteiligung deshalb zuzuordnen waren, weil der Gesellschafter die Finanzierungshilfe *als Gesellschafter* gewährt hatte. Darlehen als solche waren im Privatvermögen nicht als Quelle erfasst, weshalb das Kriterium der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung sicherstellen sollte, dass ein hinreichender (Veranlassungs-) Zusammenhang mit der Beteiligung bestand.¹⁶¹ Mit dem UntStRefG 2008 wurde die steuerliche Erfassung von Forderungen als Quelle eingeführt. Davon sind grundsätzlich auch Forderungen eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft erfasst, unabhängig davon, aus welchen Gründen sie gewährt wurden (§ 20 Abs. 2 S 1 Nr. 7, § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Mit § 17 Abs. 2a EStG-RegE soll nun eine unterschiedliche Erfassung von Forderungen eingeführt werden: gesellschaftsrechtlich veranlasste, und nicht gesellschaftsrechtlich veranlasste.

Erstere sollen – im Falle ihres Verlusts und bei einer Beteiligung ab 1% – der Quelle „Beteiligung“ zugeordnet werden (wie es der BFH selbst in ständiger Rechtsprechung getan hat). § 20 Abs. 2 EStG würde nach § 20 Abs. 8 EStG gegenüber § 17 Abs. 2a EStG-RegE wohl zurücktreten, da die gleiche Forderung steuerlich nicht doppelt erfasst sein kann.¹⁶²

¹⁵⁸ S.o. II.1.b.aa.(2).(a).

¹⁵⁹ Art. 2 Nr. 10 JStG 2019-RegE.

¹⁶⁰ Ähnl. N. Trossen, GmbH-StB 2019, 307 (310).

¹⁶¹ S.o. II.2.a.bb.

¹⁶² S. auch oben II.1.a.

Zweitere dagegen bleiben im allgemeinen „Pool“ des § 20 Abs. 2 EStG – mit allen daraus entstehenden Nachteilen, darunter § 20 Abs. 6 EStG, insbesondere aber § 20 Abs. 2 S. 3 EStG-RegE. Sie sind weiterhin als eigenständige Quelle „Forderung“ verstrickt. Diese Quelle war allerdings steuerlich noch irrelevant, als der BFH seine Rechtsprechung entwickelte.

Die Differenzierung zwischen „der Beteiligung zuzurechnenden Forderungen“ (§ 17 Abs. 2a EStG-RegE) und „Forderungen als Quelle für sich“ (§ 20 Abs. 2 EStG) erscheint an sich vertretbar, wenn sie konsequent vollzogen wird. Wenn Verluste aus gesellschaftsrechtlich veranlassten Finanzierungshilfen der Quelle „Beteiligung“ zugeordnet werden, müssten entsprechende Gewinne konsequenterweise – man möchte sagen: folgerichtig – die Anschaffungskosten nachträglich mindern.

Geht man davon aus, dass das Positive wie das Negative zu behandeln ist – d.i. Gewinne wie Verluste –, müssten durch Gewinne aus der Veräußerung (oder veräußerungsgleichen Tatbeständen nach § 17 Abs. 4 S. 1 EStG) einer solchen Rückzahlungsforderung die Anschaffungskosten der Beteiligung (nachträglich) gemindert werden; insbesondere dürfte dieser „Gewinn“ dann erst bei der Veräußerung besteuert werden (§ 17 Abs. 1 EStG).

Demgegenüber werden aber Gewinne aus der Veräußerung etwa einer Forderung aus einem aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewährten Gesellschafterdarlehen weiterhin von § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG erfasst. Während also die Gewinne unbedingt – ob 1% Beteiligung oder nicht, ob gesellschaftsrechtlich veranlasst oder nicht – dem Regime des § 20 Abs. 2 EStG unterfallen (der Quelle „Forderung“ zugeordnet werden), sollen Verluste grundsätzlich nach § 20 Abs. 2 S. 3 EStG-RegE vom Abzug ausgeschlossen und (nur) unter bestimmten Umständen von § 17 Abs. 2a EStG-RegE erfasst werden und dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) unterfallen (Zuordnung zur Quelle „Beteiligung“). Nur Verluste aus dem Untergang von Forderungen aus Finanzierungshilfen werden bei wesentlicher Beteiligung und gesellschaftsrechtlicher Veranlassung aus dem eigentlichen steuerlichen Kontext der Forderung (§ 20 Abs. 2 EStG) herausgerissen und einem anderen Regime unterworfen.

Sofern die Differenzierungsmerkmale diese Differenzierung nachvollziehbar machen, könnte sie zulässig sein. Dass aber zugleich Gewinne undifferenziert § 20 Abs. 2 EStG zugeordnet und besteuert werden (ohne Rück-

sicht auf Beteiligungshöhe oder Grund der Gewährung der Finanzierungshilfe), führt zu einer schwer zu rechtfertigenden Unterscheidung zwischen Gewinnen und Verlusten.¹⁶³

Der Regierungsentwurf begründet § 20 Abs. 2 S. 3 EStG-RegE damit, dass nach § 20 Abs. 2 EStG nur der entgeltliche Rechtsträgerwechsel der Besteuerung unterworfen werden sollte.¹⁶⁴ Dies wird aber nicht weiter ausgeführt. Richtig ist, dass durch einen Rechtsträgerwechsel (positive wie negative) stille Reserven realisiert werden; er löst also die Besteuerung aus. Richtig ist auch, dass (im Sinne des o.g. „actus contrarius“-Gedanken) auch Wert erhöhungen nicht vor Eintritt eines Realisationsmoments – § 20 Abs. 2 EStG – besteuert werden. Insofern ist der schlichte Ausfall einer Forderung problematisch.

Dem hat der BFH allerdings abgeholfen, indem er darauf abstellt, dass endgültig feststehen muss, dass keine Rückzahlungen (mehr) erfolgen.¹⁶⁵ Inwiefern in der Rückzahlung als veräußerungsgleichem Tatbestand (§ 20 Abs. 2 S. 2 EStG) ein Rechtsträgerwechsel liegt (wovon der Regierungsentwurf offenbar ausgeht), wird auch nicht ausgeführt. § 362 BGB kann hierfür kaum ausreichen: danach erlischt die Forderung.

(b) Gesellschaftsrechtliche Veranlassung

Ein Abstellen auf gesellschaftsrechtliche Veranlassung erscheint vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung eigentlich nicht weiter problematisch. Auf das Kriterium der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung hat der BFH aber abgestellt, bevor mit der Abgeltungsteuer Wertveränderungen auf Ebene der Quelle im Privatvermögen (§ 20 Abs. 2 EStG) überhaupt steuerlich erfasst wurden.

Auch ein Gesellschafter, der zu weniger als 1% beteiligt ist, kann theoretisch eine Finanzierungshilfe aus reiner gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewähren.¹⁶⁶ Die Nichtberücksichtigung dieser Möglichkeit könnte aber noch im Bereich zulässiger Typisierung liegen. Auch die Schwelle des § 35 Abs. 5 InsO ist noch lange nicht erreicht.

¹⁶³ Ebenso BR-Drs. 356/19, S. 30 ff.; M. Eichholz, GmbH-StB 2019, 271 (278 ff.); s. außerdem o. Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden..

¹⁶⁴ JStG 2019-RegE, S. 127.

¹⁶⁵ BFH vom 24.10.2017 – VIII R 13/15, BB 2018, 99, II. 1. c).

¹⁶⁶ S.o. II.2.a.bb.

Die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung einer Forderung oder aus der Rückzahlung eines Darlehens nach § 20 Abs. 2 EStG hängt aber nicht davon ab, ob ein Gesellschafter das Darlehen oder die Forderung mit gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewährt bzw. begründet hat. Dass dies unter Folgerichtigkeitsgesichtspunkten problematisch ist, wurde bereits dargelegt.

Erfasst sind Finanzierungshilfen von Gesellschaftern mit einer Beteiligung von mindestens 1% (§ 17 Abs. 1 S. 1 EStG). Gesellschafter mit einer Beteiligung unter 1% können den Ausfall dagegen steuerlich überhaupt nicht geltend machen, gesellschaftsrechtliche Veranlassung hin oder her (§ 20 Abs. 2 S. 3 EStG-RegE).¹⁶⁷

Dass die steuerliche Berücksichtigung von Gewinnen, nicht aber von (Total-) Verlusten nach § 20 Abs. 2 EStG (beachte § 20 Abs. 2 S. 3 EStG-RegE) gegen das Folgerichtigkeitsgebot verstößt, bedarf keiner vertieften Analyse.¹⁶⁸ Die „Abhilfe“ nach § 17 Abs. 2a EStG-RegE ist auf u.a. nach der Beteiligungshöhe zu bestimmende „Gesellschafter-Quellen“ beschränkt. Wenn dies für die Gewinne auch gälte (!) – wie es zu Zeiten der Entwicklung der Rechtsprechung des BFH der Fall war: damals wurden auch die Gewinne durch Wertzuwachs von Forderungen im Privatvermögen gar nicht erfasst – oder für andere „Gesellschafter-Quellen“ (Forderungen aus Finanzierungshilfen von geringfügig beteiligten Gesellschaftern oder Dritten) eine eigene steuerliche Erfassung (gerade auch von Verlusten!) vorgesehen wäre, wäre daran nichts auszusetzen; das ist aber gerade nicht vorgesehen.

Wie die nunmehr geplante Differenzierung zwischen wesentlich (1%) und nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern verfassungsrechtlich rechtfertigt sein soll, wenn der Vermögensstamm, in Gestalt des Wertzuwachses einer Kapitalertragsquelle (Beteiligung oder Forderung), im Positiven (bei Zugewinn) unabhängig von der Beteiligungshöhe immer verstrickt ist (anders noch vor UntStRefG 2008), ist nicht ersichtlich. Den Gewinn aus der Veräußerung einer Forderung – ob gegen die eigene Gesellschaft oder gegen einen Dritten – muss auch ein unter 1% beteiligter Gesellschafter nach § 20 Abs. 2 S. 2 EStG versteuern. Dass der Ausfall einer solchen Forderung

¹⁶⁷ Zur Möglichkeit ihres Vorliegens auch bei geringfügiger Beteiligung s. o. a. bb.

¹⁶⁸ Im Rückschluss BFH vom 24.10.2017 – VIII R 13/15, BB 2018, 99, II. 1. b) cc); im Ergebnis ebenso *K. Hahne/T. Michaelis*, RdF 2019, 196 (197); ähnl. *J. Dahm/D. Hoffmann*, DStR 2019, 1239 (1246).

nur unter bestimmten Umständen berücksichtigt werden soll, dann aber auch unqualifiziert und einem anderen Regime unterworfen wird, ist unter Folgerichtigkeitsgesichtspunkten hochproblematisch.

Im Ergebnis kann es aus der Perspektive der gesellschaftlichen Veranlassung heraus noch als zulässige Typisierung angesehen werden, nur zu mindestens 1% beteiligte Gesellschafter im Rahmen des § 17 EStG zu erfassen. Bezogen auf die Erfassung von Verlusten (aus) einer Einkunftsquelle *überhaupt* ist es aber nicht zu rechtfertigen, dass nur der Ausfall ganz bestimmter Quellen ganz bestimmter Veranlassung bei ganz bestimmten Gläubigern steuerlich berücksichtigt werden soll, während Gewinne ohne Rücksicht auf Veranlassung oder Beteiligungshöhe unterschiedslos besteuert werden.

Aus dem Voranstehenden folgt, dass der Regierungsentwurf in der Fassung vom 31.07.2019 voraussichtlich als verfassungsrechtlich hochproblematisch betrachtet werden kann. Was sich zudem aus seiner Rückwirkung (§ 52 Abs. 1 EStG)¹⁶⁹ für die Beurteilung von Fällen in aktuellen Veranlagungszeiträumen ergeben wird, soll dahinstehen.

Der Bundesrat ist der Empfehlung des Finanz- und des Wirtschaftsausschusses¹⁷⁰ gefolgt und hat sich aufgrund ebensolcher Bedenken in seiner Stellungnahme vom 20.09.2019¹⁷¹ für eine ersatzlose Streichung von Art. 2 Nr. 11 des Regierungsentwurfs ausgesprochen. Die Rückwirkungsregelung hat er ebenfalls als problematisch eingestuft.¹⁷² Die Gegenäußerung der Bundesregierung verspricht die „Prüfung“ dieses Vorschlags.

III. Fazit

Auch nach dem MoMiG und dem UntStRefG 2008 bleibt die Berücksichtigung von Verlusten durch das Nettoprinzip dort geboten, wo Gewinne besteuert werden. Mit Einbeziehung des Vermögensstamms nach § 20 Abs. 2 EStG werden Verluste dogmatisch sauber und speziell erfasst. Durch das MoMiG hat sich im Grunde nur die Art der Verstrickung geändert;¹⁷³

¹⁶⁹ JStG 2019-RegE, S. 128.

¹⁷⁰ BR-Drs. 356/1/19, Ziffer 29 b).

¹⁷¹ BR-Drs. 356/19.

¹⁷² BR-Drs. 356/19, S. 30 ff.

¹⁷³ Vgl. K. Schmidt, GmbHHR 2009, 1009 (1010); M. Groh, FR 2008, 264 (267).

die steuerliche Erfassung wird vor allem durch das UntStRefG 2008 berührt. Der Rückgriff auf „nachträgliche Anschaffungskosten“, die weder die Beteiligung erhöhen noch irgendwie zur Anschaffung von irgendetwas dienen, der aber vom Nettoprinzip geboten war, ist nunmehr überflüssig. Systematisch ist mit der vorgeschlagenen Lösung (§ 20 Abs. 2 S. 2 EStG) eine saubere Trennung möglich: § 17 EStG ist für die Veräußerung der Beteiligung selbst ab einer Beteiligung von 1%, § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG bei niedrigerer Beteiligung einschlägig, und § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i.V.m. S. 2 EStG erfasst (Wert-) Verluste von Forderungen,¹⁷⁴ sofern bei Begründung der Forderung Einkünfteerzielungsabsicht vorlag.¹⁷⁵

Mögliche Änderungen der Rechtslage durch ein JStG 2019 sind bereits jetzt bei der Wahl der Finanzierungsmittel zu beachten, aber noch kaum endgültig vorhersehbar. Noch nicht absehbare Änderungen im Gesetzgebungsverfahren sowie Rückwirkungs- und verfassungsrechtliche Fragestellungen machen die materielle Rechtslage komplexer, als im Rahmen dieses Beitrags abschließend erörtert werden könnte.

¹⁷⁴ IE. zust. M. Schüppen, in: Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, 260 (277).

¹⁷⁵ Vgl. P. Aigner, DStR 2016, 345 (349); G. Kahlert, DStR 2018, 229 (231).

§ 4 Keine Pflicht zur förmlichen Anhörung kreisangehöriger Gemeinden vor Festlegung des Kreisumlagesatzes

Daniel Reich

I. Die Kreisumlage – Wesen und Funktion

Neben eigenem Aufkommen, wie etwa Gebühren und Beiträgen, sowie Zuweisungen aus den Haushalten der Länder, finanzieren sich die Landkreise, indem sie ihren eigenen Finanzbedarf auf die kreisangehörigen Gemeinden umlegen.¹ Die allgemeine Kreisumlage tritt dabei neben besondere zweckgebundene Umlagen und soll die Landkreise insoweit finanzieren, als die sonstigen Erträge des Landkreises seine Ausgaben nicht decken.² Somit ist die Kreisumlage kein Beitrag oder eine beitragsähnliche Abgabe im Sinne des Äquivalenzprinzips, sondern ähnelt ihrem Wesen nach einer Steuer (ohne das Wesensmerkmal der Belastung einer Einzelperson im Subordinationsverhältnis), bei der die Gemeinde unmittelbarer Schuldner und der Landkreis der Gläubiger ist.³ Funktionell ist die Kreisumlage folglich ein flexibles Instrument des Finanzausgleichs zwischen öffentlichen Aufgabenträgern, das zum einen der Haushaltsdeckung der Landkreise dienen soll und zum anderen einen redistributiven Ausgleich unter den

¹ H.-G. Henneke, in: Henneke/Plünder/Waldhoff (Hrsg.), Recht der Kommunal Finanzen 2005), § 14 Rn. 1 ff; F. Kirchhof, Das Finanzsystem der Landkreise, in: Friedrich Schoch (Hrsg.), Selbstverwaltung der Kreise in Deutschland (1996), S. 57 ff.

² Vgl. § 49 LKrO BW.

³ M. Wohltmann, Die Kreisumlage: Rechtliche Grundlagen und finanzielle Entwicklung, in: Der Landkreis 2019, S. 437 ff.

kreisangehörigen Gemeinden selbst schafft.⁴ Die Ausgestaltung dieses Instruments als Umlage ist historisch bedingt.⁵ Bemessungs- bzw. Umlagegrundlage der Kreisumlage ist die Finanzkraft der umlagepflichtigen Gemeinde, wie sie sich nach dem Landeshaushaltsrecht⁶ ermitteln lässt. Indem auf diese Umlagegrundlage ein – in der Regel – kreisweit einheitlicher Umlagesatz, welcher von den Landkreisen jährlich in ihren Haushaltssatzungen festzulegen ist, angewendet wird, ergibt sich die Höhe der konkreten Kreisumlage. Diese wird letztlich von den Landratsämtern gegenüber den Gemeinden ohne eigenes Ermessen in Kreisumlagebescheiden festgesetzt. In Einzelfällen sind aber Stundungen, Teil- oder vollständige Erlasse wegen persönlicher oder sachlicher Unbilligkeit möglich.⁷

Zwar sollte die Kreisumlage ihrem Belastungsgrund nach als Anteil des Landkreises an den Einnahmen der Gemeinden regelmäßig bereits in die Einnahmen der Gemeinden aus Steuern und Schlüsselzuweisungen „eingepreist“ sein.⁸ Jedoch gibt es keine gesetzlichen oder sich aus den Haushaltssatzungen der Landkreise ergebenden Vorgaben für die Gemeinden, wie sie die Belastungen aus der Kreisumlage letztlich tatsächlich decken sollen. Es kommen hierfür prinzipiell alle gemeindlichen Haushaltsmittel in Betracht. Die Gemeinden befinden sich hinsichtlich der Kreisumlage damit in einer ähnlichen Situation wie Steuerpflichtige bei der Erhebung direkter Steuern. Sie empfinden die Kreisumlage als Belastung von „eigenen“ Mitteln – was zu Unstimmigkeiten hinsichtlich der festgelegten Höhe des Kreisumlagesatzes führen kann und in der Praxis auch oftmals führt. So auch in einem Revisionsverfahren aus Mecklenburg-Vorpommern, das im vergangenen Mai vor dem Bundesverwaltungsgericht verhandelt wurde. Hier standen, neben der nicht abschließend geklärten materiellen Frage, ob die Höhe der Kreisumlage im konkreten Fall dazu führe, dass die eigene finanzielle Ausstattung der Gemeinde strukturell und auf Dauer unterhalb des verfassungsgebundenen Minimums verblieben sei, vor allem die

⁴ M. Wohltmann, Die Kreisumlage: Rechtliche Grundlagen und finanzielle Entwicklung, in: Der Landkreis 2019, S. 437.

⁵ Zur historischen Rechtfertigung der Kreisumlage siehe: E. Reimer, Der kommunalverfassungsrechtliche Vorbehalt des Gesetzes. Das Beispiel der Kreisumlage, in: Wolfgang Durner u. a. (Hrsg.), Das sinnvoll Denkbare denken, das davon Machbare machen, Gedächtnisschrift für Arndt Schmehl (2019), S. 379 ff.

⁶ Vgl. §§ 35, 38 FAG BW.

⁷ E. Reimer, a.a.O., S. 381.

⁸ M. Wohltmann, a.a.O., S. 437.

verfahrensrechtlichen Anforderungen an das Zustandekommen der Kreisumlagesätze im Streit: Verpflichten Art. 28 Abs. 2 GG und das Rechtsstaatsprinzip die Landkreise, kreisangehörige Gemeinden vor Festlegung des Umlagesatzes in einem formalisierten Verfahren anzuhören?

II. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

In seinem Urteil vom 29. Mai 2019⁹ hat das Bundesverwaltungsgericht diese Frage abschließend negativ beantwortet:

„Art. 28 Abs. 2 S. 1 und 3 GG verpflichtet den Landkreis vor der Festlegung der Höhe des Kreisumlagesatzes auch den Finanzbedarf der umlagepflichtigen Gemeinden zu ermitteln und seine Entscheidungen offenzulegen. Eine Verpflichtung, die umlagepflichtigen Gemeinden vor der Entscheidung über die Höhe des Kreisumlagesatzes förmlich anzuhören, lässt sich dem Grundgesetz hingegen nicht entnehmen.“

1. Sachverhalt

Diesem Urteil liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die klagende Gemeinde wendete sich gegen ihre Heranziehung zur Kreisumlage für das Jahr 2013 durch die beklagte Landrätin.

Am 21.02.2013 erließ der Landkreis seine Haushaltssatzung für das Jahr 2013. In deren § 5 legte er den Kreisumlagesatz auf 43,67 % der Umlagegrundlagen fest. Im Rahmen der Vorbereitung der Beschlussfassung hatte die Kreisverwaltung zahlreiche Unterlagen zur Finanzlage der kreisangehörigen Gemeinden und des Kreises zusammengestellt. Eine förmliche Anhörung der Gemeinden zur Höhe der Kreisumlage war dagegen nicht erfolgt. Die Beklagte erhob von der Klägerin eine Kreisumlage für das Jahr 2013. Den Widerspruch der Klägerin gegen den Kreisumlagebescheid wies sie zurück. Das Verwaltungsgericht hat den Bescheid und den Widerspruchsbescheid aufgehoben und den Landkreis zur Rückzahlung der Kreisumlage zuzüglich Zinsen an die Klägerin verurteilt. Während des Berufungsverfahrens hat der Landkreis nach förmlicher Anhörung der kreisangehörigen Gemeinden am 22.02.2018 § 5 seiner Haushaltssatzung für

⁹ BVerwG v. 29.5.2019, 10 C 6.18, NVwZ 2019, 1279.

das Jahr 2013 rückwirkend zum 01.01.2013 neu gefasst und den Kreisumlagesatz erneut auf 43,67 % der Umlagegrundlagen festgesetzt. Das Oberverwaltungsgericht hat die Berufung zurückgewiesen und die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zugelassen, ob aus Art. 28 Abs. 2 GG ein Anhörungsrecht in dem von ihm angenommenen Umfang abzuleiten sei.

2. Hintergrund: Urteil vom 31.1.2013 , BVerwG 8 C 1.12

Die Frage nach etwaigen Anhörungspflichten der Landkreise aus Art. 28 Abs. 2 GG stellte sich vor dem Hintergrund des sog. Malbergweich-Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 31. Januar 2013.¹⁰ In diesem arbeitete das Bundesverwaltungsgericht zunächst in materiell-rechtlicher Hinsicht heraus, dass die verfassungsrechtliche Garantie kommunaler Selbstverwaltung aus Art. 28 Abs. 2 GG ein Recht auf aufgabenadäquate Finanzausstattung umfasst. Die verfassungsgeboteene finanzielle Mindestausstattung der Gemeinden darf dabei nicht unterschritten werden. Die Gemeinden müssen mindestens über so große Finanzmittel verfügen, dass sie ihre pflichtigen Aufgaben ohne (nicht nur vorübergehende) Kreditaufnahme erfüllen können und darüber hinaus noch über eine „freie Spitze“ verfügen, um zusätzlich freiwillige Selbstverwaltungsaufgaben in einem bescheidenen, aber doch merklichen Umfang wahrzunehmen.¹¹ Der Kernbereich dieser Garantie ist dann verletzt, wenn die Gemeinde strukturell und auf Dauer außerstande ist, ihr Recht auf eine eigenverantwortliche Erfüllung auch freiwilliger Selbstverwaltungsaufgaben wahrzunehmen. Die Erhebung der Kreisumlage darf daher nicht dazu führen, dass das absolute Minimum der Finanzausstattung der kreisangehörigen Gemeinden unterschritten wird.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht leitete das Bundesverwaltungsgericht aus Art. 28 Abs. 2 GG eine Verhaltenspflicht der Landkreise ab:

„Der Kreis muss die grundsätzlich gleichrangigen Interessen der kreisangehörigen Gemeinden in Rechnung stellen. Der Kreis ist auch verpflichtet, nicht nur den eigenen Finanzbedarf, sondern auch denjenigen der umlagepflichtigen Gemeinden zu ermitteln und seine Entscheidungen in geeig-

¹⁰ BVerwG v. 31.1.2013, 8 C 1.12, NVwZ 2013, 1078 ff.

¹¹ BVerwG v. 31.1.2013, 8 C 1.12, NVwZ 2013, 1078 (1079), Rn. 19.

netter Form – etwa im Wege einer Begründung der Ansätze seiner Haushaltssatzung – offenzulegen, um den Gemeinden und ggfs. den Gerichten eine Überprüfung zu ermöglichen.“¹²

Diese kurze Passage wurde von vielen Gemeinden, teilweise in der Literatur¹³ und vereinzelt auch von Verwaltungsgerichten¹⁴ dergestalt interpretiert, dass die Landkreise vor Festsetzung des Kreisumlagesatzes verpflichtet seien, sich im Wege der formellen Anhörung über die Finanzlage ihrer kreisangehörigen Gemeinden zu informieren. Vertreter der Landkreise, gewichtige Stimmen in der Literatur¹⁵ und andere Verwaltungsgerichte¹⁶ stellten sich dieser Auffassung teilweise schon frühzeitig entgegen. Auch der Vertreter des Bundesinteresses war im Revisionsverfahren der Auffassung, dass es keineswegs zwingend sei, dass eine förmliche Anhörung die einzige Möglichkeit sei, die finanzielle Leistungsfähigkeit der Gemeinden bei der Festlegung des Kreisumlagesatzes sachgerecht zu ermitteln und damit die Grundlage für den geforderten Ausgleich der Finanzbedarfe von Kreis und Gemeinden zu schaffen.¹⁷

3. Konkretisierungen im Urteil vom 29.5.2019, BVerwG 8 C 1.12

In seinem Urteil vom 29.5.2019 hatte das Bundesverwaltungsgericht nun die Gelegenheit, die etwas knappen und weitgehend missverstandenen Ausführungen zu den verfahrensrechtlichen Vorgaben des Art. 28 Abs. 2 GG aus dem Malbergweich-Urteil zu konkretisieren. Zwar gelte auch weiterhin, dass Art. 28 Abs. 2 S. 1 und 3 GG den Landkreis verpflichten, vor der Festlegung der Höhe des Kreisumlagesatzes auch den Finanzbedarf der umlagepflichtigen Gemeinden zu ermitteln und seine Entscheidungen offenzulegen. Art. 28 Abs. 2 S. 1 und 3 GG lasse sich entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts¹⁸ aber nicht entnehmen, auf welche Art und Weise die Landkreise den Finanzbedarf zu ermitteln und offenzulegen haben und

¹² BVerwG v. 31.1.2013, 8 C 1.12, NVwZ 2013, 1078 (1079), Rn. 14.

¹³ F. Kalscheuer/N. Harding, NVwZ 2017, 1506; M. Quaas, LKV 2019, 1; U. Gundlach, LKV 2019, 255 (256).

¹⁴ Vgl. etwa Thüringer OVG, KomJur 2017, 188; VG Magdeburg, ZKF 2019, 138; VG Bayreuth, BeckRS 2017, 142225.

¹⁵ Etwa H.-G. Henneke, DVBl. 2013, 651 (654).

¹⁶ OVG Berlin-Brandenburg v. 24.4.2017 - OVG 12 N 58.16, NdsVBl 2017, 299.

¹⁷ BVerwG v. 29. 5. 2019, 10 C 6.18, NVwZ 2019, 1279.

¹⁸ OVG Greifswald v. 18.7.2018 - 2 L 463/16, LKV 2019, 1.

ob solchen Verfahrenspflichten der Landkreise entsprechende Verfahrensrechte der betroffenen Gemeinden korrespondieren. Diese grundsätzliche Pflicht zur Ermittlung der finanziellen Lage hat der Senat aus der Institutsgarantie der kommunalen Selbstverwaltung abgeleitet, die der gesetzlichen Ausgestaltung und Formung bedarf. Es obliege daher dem jeweiligen Landesgesetzgeber, das Verfahren der Erhebung von Kreisumlagen zu regeln.¹⁹

Soweit derartige Regelungen fehlen, haben die Landkreise die Befugnis zur Gestaltung ihrer Verfahrensweise. Sie tragen damit die Verantwortung dafür, hierbei ein Verfahren zu beobachten, welches sicherstellt, dass die verfassungsrechtlichen Anforderungen gewahrt werden. Hier geht es dabei nicht um einen rechtfertigungsbedürftigen staatlichen Eingriff in die Selbstverwaltungshoheit einzelner Gemeinden, sondern um die Entscheidung einer kommunalen Gebietskörperschaft über die Verteilung der finanziellen Mittel innerhalb des kommunalen Raums zwischen Gemeinden und Landkreis. Bei dieser Entscheidung können sich sowohl der Landkreis, der über die Mittelverteilung entscheidet, als auch die Gemeinden, denen Finanzmittel entzogen werden, auf die Garantie der kommunalen Selbstverwaltung und ihren daraus abgeleiteten Anspruch auf aufgabenadäquate Finanzierung aus Art. 28 Abs. 2 GG berufen. Die Festsetzung des Kreisumlagesatzes dient nicht dazu, dem kommunalen Raum Finanzmittel zu entziehen, sondern dem Ausgleich der im kommunalen Raum konkurrierenden finanziellen Interessen.²⁰

4. Konsequenzen

Das BVerwG hat das Berufungsurteil aufgehoben und die Sache an das OVG Mecklenburg-Vorpommern zurückverwiesen, weil dieses in materieller Hinsicht nicht geprüft hatte, ob die streitige Kreisumlage dazu führt, dass die finanzielle Mindestausstattung der klagenden Gemeinde dauerhaft unterschritten wird. Dies wird nun nachzuholen sein.

Eine weitere Frage des Verfahrens, die das BVerwG aus revisionsrechtlichen Gründen nicht abschließend beantwortet hat, ist die grundsätzliche Frage, ob eine Haushaltssatzung zur Behebung von Fehlern auch nach Ablauf des Haushaltsjahres nachträglich geändert oder neu erlassen werden

¹⁹ So auch schon E. Reimer, a.a.O., S. 394.

²⁰ BVerwG v. 29.5.2019, 10 C 6.18, NVwZ 2019, 1279 (1280), Rn. 17.

kann.²¹ Dem ist im Ergebnis zuzustimmen, da ansonsten die Aufgabenfinanzierung der Landkreise empfindlich beeinträchtigt würde.

III. Fazit

Mit seinem Urteil vom Mai 2019 stellte das Bundesverwaltungsgericht fest, dass aus Art. 28 Abs. 2 GG keine verfassungsunmittelbare Pflicht der Landkreise zur förmlichen Anhörung ihrer kreisangehörigen Gemeinden vor Festsetzung des Kreisumlagesatzes folgt. Das Urteil überzeugt sowohl in der Sache als auch in den Formulierungen.²² Es ist bedeutend für zahlreiche Streitigkeiten zwischen Landkreisen und Gemeinden bundesweit, denn das Damoklesschwert der Unwirksamkeit aus verfassungsrechtlichen Gründen schwebt nun endgültig nicht mehr pauschal über jeder Kreisumlagesatzung, die nicht unter förmlicher Anhörung der Gemeinden zu Stande gekommen ist.

Mit seiner Auslegung des Art. 28 Abs. 2 GG hat das Bundesverwaltungsgericht deutlich gemacht, dass die gleichberechtigten Interessen von Gemeinden und Landkreisen bezüglich der Regelungen ihrer finanziellen Beziehungen mangels Bundeskompetenz allenfalls vom Landesgesetzgeber näher ausgestaltet werden können. Will der Landesgesetzgeber von dieser Kompetenz Gebrauch machen, scheint eine Delegation der Rechtsetzungsbefugnis von den Landtagen an den (Haushalts-)Verordnungsgeber wegen dessen größerer Sachnähe am besten geeignet.

Doch auch ohne eine nähere Ausgestaltung des Kreisumlageverfahrens spricht bei verfassungskonformer Auslegung der Landkreisordnungen bzw. Kommunalverfassungen vieles dafür, dass die Landkreise die Entwürfe ihrer Haushaltssatzungen schon zu einem frühen Zeitpunkt an die Gemeinden übermitteln sollten, so dass diese etwaige Einwendungen gegen den Kreisumlagesatz ihrerseits frühzeitig bei den Landkreisen geltend machen können. Denn nur durch frühzeitige und stetige Kommunikation der Beteiligten kann das Verfahren der Kreisumlageerhebung der Institutsgarantie kommunaler Selbstverwaltung auf beiden Seiten gerecht werden.

²¹ Bejahend: BayVGH v. 14.12.2018, 4 BV 17.2488.

²² Zustimmend: H.-G. Henneke, DVBl 2019, 1324 ff.; H. Meyer, NVwZ 2019, 1254 ff.

§ 5 Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten – Der Vorschlag der EU-Kommission zur Einführung der sog. „Digitalsteuer“ –

Benjamin Straßburger

In der Öffentlichkeit und besonders in der medialen Berichterstattung wird seit geraumer Zeit kritisiert, dass amerikanische Digitalkonzerne wie *Google*, *Apple*, *Facebook* und *Amazon* hohe Gewinne erwirtschaften, aber in Europa kaum Steuern auf diese Gewinne entrichten, obschon sie in der Europäischen Union einen der größten Absatzmärkte für ihre Dienstleistungen vorfinden. Die Frage, wie eine angemessene Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten im globalen Rahmen sichergestellt werden kann,¹ war deshalb ein Schwerpunkt der deutschen G20-Präsidentschaft im Jahr 2017 und wird auch im Rahmen der OECD schon seit längerem thematisiert. Gleichwohl ist es bislang nicht gelungen, einen Konsens auf globaler Ebene zu erzielen. In jüngerer Vergangenheit sind daher diejenigen Stimmen lauter geworden, die ein einseitiges Voranschreiten der Europäischen Union fordern.

I. Richtlinienvorschläge der EU-Kommission: Die Digitalsteuer als „quick fix“

Die Europäische Kommission hat sich diese Forderung zu Herzen genommen und im Jahr 2018 gleich zwei Richtlinienvorschläge zum künftigen Umgang mit digitalen Geschäftstätigkeiten vorgelegt, die in den EU-Mitgliedstaaten seither intensiv diskutiert werden. Ein Vorschlag betrifft das

¹ Grundlegend zum Problem *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11.

Konzept der digitalen Betriebsstätte.² Dabei geht es im Kern darum, künftig auch die unkörperliche, bloß digitale Präsenz eines Unternehmens als Anknüpfungspunkt für den staatlichen Körperschaftsteuerzugriff zu etablieren.³ Diesen Vorschlag möchte die Kommission allerdings in erster Linie als Handlungsaufforderung an die OECD verstanden wissen. Ein einseitiges Voranschreiten Europas im eigentlichen Sinne avisiert die Kommission mit dem zweiten Richtlinienvorschlag⁴ (im Folgenden: „RL-V“). Dieser sieht die unionsweite Einführung einer – neben die Körperschaftsteuer tretenden – „Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen“ vor und steht im Zentrum des vorliegenden Beitrags.

II. Politische und ökonomische Einwände

Wenngleich die Kommission die Digitalsteuer nur als Übergangslösung bis zur Einführung der digitalen Betriebsstätte versteht und obwohl das veranschlagte Aufkommen aus der Digitalsteuer mit EU-weit insgesamt höchstens 5 Mrd. Euro bescheiden ausfällt, stößt der Vorschlag auf scharfe Kritik. Die Skepsis hat nachvollziehbare Gründe: Ein Grund besteht darin, dass sich vermeintliche Provisorien in kaum einem anderen Rechtsgebiet als so langlebig erweisen wie im Abgabenrecht. Im europäischen Kontext kommt erschwerend hinzu, dass steuerliche Maßnahmen stets Einstimmigkeit im Rat erfordern. Die künftige Abschaffung der Digitalsteuer bedürfte somit der Zustimmung sämtlicher Mitgliedstaaten. Dass ein einstimmiger Abschaffungsbeschluss tatsächlich erzielt werden kann, wenn die Steuer erst einmal mit hohem Kostenaufwand eingeführt wurde, erscheint freilich keineswegs sicher.

² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final.

³ Näher zum Konzept der digitalen Betriebsstätte und dem einschlägigen Richtlinienvorschlag der Kommission *J. Klamet*, *Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit*, 2019, 32 ff.

⁴ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final.

Neben die Zweifel am behaupteten bloß provisorischen Charakter der Digitalsteuer treten beachtliche Einwände ökonomischer und handelspolitischer Art. So besteht die erhebliche Gefahr, dass es vielfach zu wettbewerbsverzerrenden Doppelbesteuerungssituationen kommen wird: Im Falle von Unternehmen, die ihren Sitz in Drittstaaten haben, durch das Zusammentreffen der Digitalsteuer mit dem Besteuerungsanspruch des Drittstaats, insbesondere also dem Besteuerungsanspruch der Vereinigten Staaten, im innereuropäischen Kontext durch das Zusammentreffen der Digitalsteuer mit der klassischen Körperschaftsteuer. Da die Digitalsteuer ferner als Bruttosteuer konzipiert ist und mithin nicht nach dem Gewinn, sondern nach den Bruttoerlösen aus bestimmten digitalen Geschäftsaktivitäten bemessen werden soll,⁵ steht außerdem zu befürchten, dass Unternehmen mit einer geringen Umsatzrendite gänzlich vom Markt verdrängt werden. Der mit Abstand größte Kollateralschaden droht aber durch die zu erwartende Reaktion der US-Regierung. Da etwa die Hälfte des Aufkommens der Digitalsteuer von US-Unternehmen zu tragen wäre, steht zu befürchten, dass die Vereinigten Staaten die Steuer als Importzoll gegen amerikanische Unternehmen einordnen würden. Die *Trump*-Administration hat sich bereits mehrfach unmissverständlich in diese Richtung geäußert. Die negativen Effekte entsprechender Gegenmaßnahmen der Vereinigten Staaten würden den fiskalischen Ertrag der Digitalsteuer mutmaßlich weit übersteigen.

In Anbetracht dessen nimmt es nicht wunder, dass einige EU-Mitgliedstaaten der Digitalsteuer skeptisch gegenüberstehen. Vor allem Schweden, Dänemark, Irland und Malta wollen die Einführung der Steuer verhindern. Und auch auf deutscher Seite ist vom anfänglichen Enthusiasmus nicht viel übrig geblieben, was angesichts der erheblichen Risiken für die stark exportorientierte deutsche Wirtschaft nachvollziehbar erscheint. Andererseits sucht man hierzulande Einigkeit mit Frankreich zu demonstrieren, das zwischenzeitlich – wie zuvor bereits Italien, Großbritannien, Spanien und Österreich – in nationaler Eigenregie eine Digitalsteuer eingeführt hat. Der politische Handlungsdruck bleibt somit groß, zumal unkoordinierte Maßnahmen einzelner Mitgliedstaaten dem EU-Binnenmarktziel wenig zuträglich sind. Wohl nicht zuletzt aus diesem Grund hat auch die EU-Wettbewerbskommissarin *Margarethe Vestager* im August 2019 bekundet,

⁵ Dazu näher unten unter III. 4. a. bb.

dass die Europäische Union mit Blick auf die Besteuerung global agierender Digitalunternehmen einen regionalen „Alleingang“ wagen solle, sofern bis Ende 2020 keine Lösung im Rahmen der OECD erzielt werden kann. Nach alledem spricht ungeachtet der angedeuteten Risiken für Handel und Wirtschaft wenig dafür, dass der Digitalsteuervorschlag der Kommission geräuschlos in den Brüsseler Schubladen verschwinden wird. Dies gibt Anlass, der Frage nachzugehen, ob die gegen den Vorschlag vorgebrachte Kritik normativ fundiert werden kann, ob also der Einführung der Digitalsteuer neben ökonomischen und (handels-)politischen Bedenken auch rechtliche Einwände entgegenstehen.

III. Die „Bauform“ der Digitalsteuer: Der Richtlinienentwurf im Überblick

Da die rechtliche Zulässigkeit eines steuerlichen Vorhabens allerdings nur dann sachgerecht beurteilt werden kann, wenn zuvor die Bauform der betreffenden Steuer entschlüsselt worden ist, sollen im Folgenden zunächst die Belastungsidee und die wesentlichen Strukturelemente der Digitalsteuer dargestellt werden.

1. Belastungsidee

Das Fundament einer jeden Steuer bildet die ihr zugrunde liegende Belastungsidee. Sie gibt an, welches Reservoir finanzieller Leistungsfähigkeit durch die jeweilige Steuer angezapft werden soll. Im Fall der Digitalsteuer geht es gemäß den Ausführungen der Kommission um den Zugriff auf die von Digitalunternehmen erwirtschafteten Vermögenszuwächse am Ort der Wertschöpfung.⁶ Mit dieser Ausrichtung gerät die Digitalsteuer jedoch unweigerlich in Konkurrenz zur klassischen Körperschaftsteuer, die ebenfalls auf die von Unternehmen erwirtschafteten Vermögenszuwächse abzielt. Die Kommission unternimmt den Versuch, diese Konkurrenz aufzulösen, indem sie ein Ergänzungsverhältnis konstruiert. Demnach soll die

⁶ Vgl. Erwägungsgründe 2 und 5 ff. RL-V (COM(2018) 148 final).

Digitalsteuer nur Platz greifen, wenn und soweit Unternehmen am Ort der Wertschöpfung nicht schon mit Körperschaftsteuer belastet werden.⁷

Bedarf nach ergänzender bzw. ausgleichender Besteuerung besteht nach Auffassung der Kommission insbesondere mit Blick solche digitalen Geschäftsmodelle, die darauf basieren, dass die *User* einer Website oder einer sonstigen internetgestützten Anwendung (sog. „digitale Schnittstellen“) Input leisten, der dann vom Betreiber der digitalen Schnittstelle zu kommerziellen Zwecken weiterverarbeitet wird. Bei derartigen Geschäftsmodellen sei – so die Kommission – ein Großteil der Wertschöpfung auf den *User*-Input zurückzuführen, sodass der Ansässigkeitsstaat des *Users* als Ort der Wertschöpfung anzusehen sei und somit an den Gewinnen der Schnittstellenbetreiber beteiligt werden müsse.⁸ Da die Betreiber digitaler Schnittstellen in den Ansässigkeitsstaaten der *User* aber oftmals keine feste Geschäftseinrichtung unterhalten, fehlt es dort in der Regel an einem Anknüpfungspunkt für die Erhebung von Körperschaftsteuer. Der Kommission zufolge ergibt sich daraus eine Besteuerungslücke, die zu schließen, Sinn und Zweck der Digitalsteuer sei.⁹

2. Gegenstand der Steuer

Ausgehend von dieser Belastungsidee müssen der Digitalsteuer solche online-basierten Geschäftsmodelle unterliegen, bei denen der *User*-Input eine entscheidende Rolle spielt. Dem korrespondierend bestimmt die Kommission den Steuergegenstand in der aus Art. 3 Abs. 1 RL-V ersichtlichen Weise. Vereinfacht gesprochen unterliegen der Digitalsteuer danach – erstens – das Platzieren personalisierter Werbung auf digitalen Schnittstellen (z.B. auf der Youtube-Website), – zweitens – das Bereitstellen einer digitalen Plattform, über die *User* interagieren und insbesondere Transaktionen abschließen können (z.B. Airbnb, Uber, Foodora, Ebay) sowie – drittens – das Übermitteln von *User*-Daten, die aus den Aktivitäten der *User* auf digitalen Schnittstellen generiert wurden (z.B. Eingaben bei der Google-Suchmaschine, Posts auf Instagram, Twitter-Kurznachrichten).

⁷ Vgl. Erwägungsgründe 2, 9 und 27 RL-V (COM(2018) 148 final).

⁸ Vgl. Erwägungsgründe 2, 7 und 9 f. RL-V (COM(2018) 148 final).

⁹ COM(2018) 148 final, S. 4.

3. Schuldner der Steuer

Geschuldet wird die Digitalsteuer gemäß Art. 4 Abs. 1 RL-V nicht von allen Unternehmen, die mindestens eine der steuerbaren digitalen Geschäftstätigkeiten ausüben, sondern nur von denjenigen Unternehmen, die darüber hinaus zwei weitere Bedingungen erfüllen: Zum einen muss der weltweite Gesamtumsatz des jeweiligen Rechtsträgers – bezogen auf das Geschäftsjahr – die Schwelle von 750 Millionen Euro übersteigen. Dabei sind wohl-gemerkt die Erlöse aus sämtlichen Geschäftsaktivitäten des Rechtsträgers einzubeziehen, also nicht nur die Erlöse aus digitalen Geschäftsaktivitäten (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. a)). Zum anderen müssen die Erlöse, die der Rechts-träger durch die Ausführung steuerbarer digitaler Geschäftsaktivitäten in der Europäischen Union erzielt, im betreffenden Geschäftsjahr die Schwelle von 50 Millionen Euro übersteigen (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. b)). Der Begriff des „Rechtsträgers“ ist dabei denkbar weit zu verstehen. Er bezeichnet gemäß Art. 2 Abs. 1 RL-V sämtliche juristischen Konstrukte, die Geschäfte tätigen. Erfasst sind damit neben juristischen Personen auch sämtliche Personengesellschaften.¹⁰ Ist der Rechtsträger in einen Konzernabschluss einbezogen, so sind gemäß Art. 4 Abs. 6 RL-V beide Schwellen-werte auf den Konzern zu beziehen.

4. Bemessung der Steuer

Obwohl der Belastungsidee nach als Steuer auf den Unternehmensgewinn konzipiert, wird die Digitalsteuer gemäß Art. 3, 5 und 6 RL-V auf den *Umsatz* erhoben.

a. Bemessungsgrundlage: Bruttoerlöse aus digitalen Geschäftstätigkeiten in der EU

Als Bemessungsgrundlage dienen namentlich die Einnahmen, die der steuerpflichtige Rechtsträger dadurch erzielt, dass er die in Art. 3 Abs. 1 RL-V genannten Geschäftstätigkeiten in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ausübt.

¹⁰ Vgl. S. Eilers/F. Oppel, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, IStR 2018, 361 (366).

aa. Räumliche Zuordnung der Erlöse nach Maßgabe der Nutzeransässigkeit

Unter welchen Voraussetzungen die relevanten Geschäftstätigkeiten als in einem Mitgliedstaat der Union ausgeübt gelten, ergibt sich aus Art. 5 Abs. 1 und 2 RL-V. Danach kommt es maßgeblich auf die Ansässigkeit des *Users* an, wobei im Einzelnen zwischen den drei verschiedenen Tatbeständen des Art. 3 Abs. 1 differenziert wird. Bei Geschäftstätigkeiten im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. a) (Platzieren personalisierter Werbung auf digitalen Schnittstellen) ist entscheidend, dass die personalisierte Werbung auf einem Endgerät angezeigt wird, das sich während des Zugriffs auf die digitale Schnittstelle in einem EU-Mitgliedstaat befindet. Bei Geschäftstätigkeiten im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. b) (Bereitstellen einer digitalen Plattform, über die *User* interagieren und insbesondere Transaktionen abschließen können) kommt es darauf an, ob sich die Endgeräte, mittels derer die *User* auf die digitale Plattform zugreifen, zum Zeitpunkt der über die Plattform abgewickelten Transaktion in einem Mitgliedstaat befinden. Bei Geschäftstätigkeiten im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. c) (Übermitteln von *User*-Daten, die aus den Aktivitäten der *User* auf digitalen Schnittstellen generiert wurden) ist schließlich danach zu fragen, ob die verkauften *User*-Daten gesammelt wurden, als der jeweilige *User* von einem EU-Mitgliedstaat aus auf die betreffende Website zugegriffen hat. *Cum grano salis* kann somit festgehalten werden, dass für die räumliche Zuordnung der digitalen Geschäftstätigkeit nicht die geographische Verortung des Schnittstellenbetreibers ausschlaggebend ist, sondern die geographische Verortung des *Users* in dem Moment, in dem er auf die jeweilige digitale Schnittstelle Zugriff nimmt.

bb. Kein Abzug von betrieblich veranlassten Aufwendungen

Bemerkenswert ist weiterhin, dass die Digitalsteuer – dies fand bereits Erwähnung – als Brutto-Steuer konzipiert ist. Zwar ist im RL-V von „steuerbaren Erträgen“ die Rede (vgl. Art. 5 Abs. 1, Art. 6 f.), gemeint ist damit aber nicht der Saldo aus Einnahmen und Ausgaben, sondern der Bruttoerlös aus den digitalen Geschäftstätigkeiten. Mit den betreffenden Einnahmen in Zusammenhang stehende Ausgaben mindern die Bemessungsgrundlage der Digitalsteuer nicht. In diesem Punkt unterscheidet sich die Digitalsteuer grundlegend von herkömmlichen Gewinnsteuern, bei denen betrieblich veranlasste Aufwendungen stets steuermindernd in Abzug gebracht werden können.

b. Steuersatz

Ist die Bemessungsgrundlage der Digitalsteuer ermittelt, so kann die konkrete Zahllast des Steuerschuldners durch eine einfache Rechenoperation bestimmt werden. Sie ergibt sich aus der Anwendung des in Art. 8 RL-V normierten Steuersatzes in Höhe von 3% auf die Summe der Brutto-Umsatzerlöse aus den in der Europäischen Union ausgeübten steuerbaren digitalen Geschäftstätigkeiten.

IV. Rechtliche Einordnung der Digitalsteuer

Ungeachtet der Tatsache, dass der RL-V zahlreiche weitere Bestimmungen beinhaltet, die insbesondere die Administration der Steuer regeln, soll es mit der Darstellung der Inhalte desselben an dieser Stelle sein Bewenden haben. Die obigen Feststellungen betreffend die Belastungsidee, den Steuergegenstand, den Kreis der Steuerschuldner und die Steuerbemessung genügen für die im Folgenden zu unternehmende rechtliche Einordnung des Digitalsteuervorhabens. Den gedanklichen Ausgangspunkt bildet dabei die Erkenntnis, dass der Gestaltungsraum der Union im Bereich steuerlicher Rechtsetzung durch eine Vielzahl normativer Maßstäbe begrenzt wird: Unmittelbar ist der Richtliniengeber zwar nur an das vorrangige EU-Primärrecht gebunden, mittelbar wird er aber zudem mit völkervertragsrechtlichen Maßgaben und potenziell auch mit nationalem Verfassungsrecht konfrontiert.

1. Eingeschränkte Maßstäblichkeit des Grundgesetzes

Was das nationale Verfassungsrecht anbetrifft, ist zunächst festzuhalten, dass die an der Setzung von EU-Richtlinienrecht beteiligten Unionsorgane als supranationale Kompetenzträger nicht an das Verfassungsrecht der EU-Mitgliedstaaten gebunden sind. Gleichwohl identifiziert unter anderem der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium das Grundgesetz als ein mögliches Hindernis auf dem Weg zur Einführung der Digitalsteuer.¹¹ Konkret wirft der Wissenschaftliche Beirat die Frage auf,

¹¹ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 2018, S. 3 f., abrufbar unter:

ob die Bundesregierung auf EU-Ebene einer Richtlinie zustimmen darf, die den deutschen Gesetzgeber sodann zum Erlass eines Umsetzungsgesetzes zwingen würde, das seinerseits gegen die Finanzverfassung des Grundgesetzes verstieße.¹²

Der Wissenschaftliche Beirat begründet seine Bedenken maßgeblich mit dem Kernbrennstoffsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts.¹³ In dieser Entscheidung aus dem Jahr 2017 hat das Bundesverfassungsgericht judiziert, dass Bund und Länder nur solche Steuern einführen dürfen, die sich einer der in Art. 106 Grundgesetz genannten Steuerarten zuordnen lassen. Das Problem besteht nun darin – darauf verweist der Wissenschaftliche Beirat mit Recht –, dass sich die Digitalsteuer keiner der in Art. 106 Grundgesetz genannten Steuerarten zuordnen zulässt.¹⁴ Aus dem Misslingen der Einordnung in die hergebrachten Steuertypen darf allerdings nicht vorschnell der Schluss gezogen werden, die Umsetzung des RL-V in nationales Recht münde zwangsläufig in einen Verstoß gegen die Finanzverfassung des Grundgesetzes. Denn ein solcher Verstoß ist nur unter der Bedingung möglich, dass die einfach-gesetzliche Einführung der Digitalsteuer überhaupt am Maßstab der Finanzverfassung zu messen wäre. Jedoch ist der Maßstäblichkeitsanspruch der Finanzverfassung gemäß Art. 23 Abs. 1 GG dispensiert, soweit der nationale Gesetzgeber zwingende Vorgaben einer EU-Richtlinie umsetzt, die mit dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (vgl. Art. 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 EUV) in Einklang steht.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2018-09-27-digitale-Wirtschaft-anl.pdf?__blob=publication-File&v=2.

¹² Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 2018, S. 4 im Anschluss an *Stephan Eilers/Florian Oppel*, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, *IStR* 2018, S. 361 (370).

¹³ *BVerfG*, *NJW* 2017, S. 2249 ff.

¹⁴ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 2018, S. 3. Näher dazu *M. Valta*, Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen, *IStR* 2018, 765 (769 f.).

Etwas anderes gilt allein für den in Art. 79 Abs. 3 GG normierten „Katalog von Unantastbarkeiten“¹⁵. Da dieser Katalog kraft Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG integrationsfest gestellt ist, entfaltet er gegenüber sämtlichen Rechtsakten der Union Maßstäblichkeit und mithin auch gegenüber zwingenden Vorgaben einer EU-Richtlinie, die von den der Union übertragenen Zuständigkeiten gedeckt ist. Indes liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass das grundgesetzliche Steuererfindungsverbot von der Verfassungsbestandsgarantie nach Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG i.V.m. Art. 79 Abs. 3 GG umfasst sein könnte. Bei Lichte betrachtet besteht freilich auch gar kein Bedürfnis, das Verbot der Steuererfindung über den Umweg des Art. 79 Abs. 3 GG gegen steuerliche Maßnahmen der Europäischen Union in Stellung zu bringen. Der Grund liegt darin, dass dieses Verbot im Kern Ausfluss der Befriedungsfunktion der Finanzverfassung ist.¹⁶ Es soll verhindern, dass Bund und Länder ihren jeweiligen Anteil am Gesamtsteuersubstrat durch das Einführen immer neuer Steuern auf Kosten der jeweils anderen staatlichen Ebene maximieren.¹⁷ Die Europäische Union hat aber gar keinen Anreiz, in einen solchen Wettlauf um das größte Stück vom Steuerkuchen einzusteigen, denn ihr fehlt die Steuerertragskompetenz, d.h. sie ist von vornherein nicht berechtigt, das Aufkommen aus den von ihr harmonisierten Steuern, ganz oder zumindest teilweise selbst zu vereinnahmen.

Damit bleibt festzuhalten, dass es keinen Verstoß gegen das Grundgesetz bedeuten würde, wenn der deutsche Vertreter im Rat der Europäischen Union der Digitalsteuer-Richtlinie zustimmte, vorausgesetzt die Richtlinie steht im Einklang mit dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung. Letztgenannter Vorbehalt leitet unvermittelt zur Kompetenzfrage über, die es nunmehr zu erörtern gilt.

¹⁵ Formulierung nach *B.-O. Bryde*, Verfassungsentwicklung: Stabilität und Dynamik im Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland, 1982, 235.

¹⁶ Zur Befriedungsfunktion der Finanzverfassung bereits BVerfGE 55, 274 (300 f.).

¹⁷ Vgl. BVerfGE 145, 171 (202 f.).

2. Unionsrechtliche Grundlagen und Grenzen

a. Kompetenzrechtliche Abstützung auf Art. 113 oder Art. 115 AEUV?

Die Kommission gibt als Kompetenzgrundlage für die vorgeschlagene Richtlinie Art. 113 AEUV an.¹⁸ Bei näherem Hinsehen erscheint die Wahl ausgerechnet dieser Kompetenzgrundlage jedoch wenig überzeugend. Dies namentlich insofern, als Art. 113 AEUV sich ausschließlich auf die sog. „indirekten Steuern“ bezieht, d.h. auf solche Steuern, bei denen Steuerschuldnerschaft und Steuerträgerschaft konzeptionell auseinanderfallen. Art. 113 AEUV greift – mit anderen Worten – nur dann, wenn die jeweilige Steuer nach dem Willen des Unionsgesetzgebers darauf angelegt ist, vom Steuerschuldner auf einen Dritten abgewälzt zu werden, wie es z.B. bei der Umsatzsteuer der Fall ist. In der Begründung des RL-V bringt die Kommission indes eindeutig zum Ausdruck, dass die Digitalsteuer-Schuldner zugleich auch wirtschaftliche Träger der Steuer sein sollen.¹⁹ Die Steuerlast soll effektiv bei *Google, Facebook, Amazon* und den weiteren großen Digitalkonzernen verbleiben. Ist eine Abwälzung auf Dritte mithin ausdrücklich *nicht* intendiert, so kann die vorgeschlagene Digitalsteuer-Richtlinie auch nicht auf Art. 113 AEUV gestützt werden. Möglich und zulässig erscheint demgegenüber die Heranziehung der Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV: Da bei einer heterogenen Rechtsentwicklung im Bereich der Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten das Funktionieren des europäischen Binnenmarks beeinträchtigt wäre und weil eine solche heterogene Rechtsentwicklung innerhalb der Union nach Lage der Dinge auch ernsthaft zu befürchten steht, sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des Art. 115 AEUV erfüllt. Damit ist zugleich klar, dass die vorgeschlagene Digitalsteuer-Richtlinie von den der Union übertragenen Zuständigkeiten gedeckt ist und daher vom Rat beschlossen werden könnte, ohne dass insoweit ein Verstoß gegen das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung zu gewärtigen stünde.

¹⁸ COM(2018) 148 final, S. 5 und 17.

¹⁹ Vgl. nur Erwägungsgründe 2, 7 und 9 RL-V (COM(2018) 148 final). Siehe dazu auch *M. Valta*, Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen, ISTR 2018, 765 (766).

b. Verstöß gegen Art. 20 GRC (Allgemeiner Gleichheitssatz)

Allerdings wird der Gestaltungsraum der Unionsorgane nicht allein durch das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung, sondern darüber hinaus auch durch das materielle EU-Primärrecht begrenzt. Soweit es um steuerliche Maßnahmen geht, sieht sich der Rat insbesondere mit den Direktiven des in Art. 20 GRC normierten Allgemeinen Gleichheitssatzes konfrontiert. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verlangt Art. 20 GRC, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist.²⁰ Die Vergleichbarkeit ist dabei „im Licht des Ziels und des Zwecks der [Unions]maßnahme, die die fragliche Unterscheidung einführt, zu bestimmen und zu beurteilen“²¹. Wendet man nun diese gleichheitsrechtlichen Maßgaben auf den RL-V der Kommission an, so erweisen sich sowohl die Regelung zur Steuerschuldnerschaft (dazu unter aa.) als auch die Art und Weise der Steuerbemessung (dazu unter bb.) als problematisch.

aa. Gleichheitswidrige Abgrenzung des Kreises der Steuerschuldner

Was den Kreis der Steuerschuldner anbetrifft, differenziert Art. 4 RL-V zwischen solchen Digitalunternehmen, deren Umsätze die in Abs. 1 genannten Schwellenwerte übersteigen und solchen Digitalunternehmen, deren Umsätze hinter diesen Schwellenwerten zurückbleiben. Die besonders umsatzstarken Digitalunternehmen unterliegen der Steuerpflicht, die weniger umsatzstarken Digitalunternehmen unterliegen ihr nicht. Im Lichte des Zwecks der Richtlinie sind aber beide Gruppen miteinander vergleichbar. Denn der Zweck der vorgeschlagenen Richtlinie besteht darin, es den EU-Mitgliedstaaten zu ermöglichen, auch in solchen Fällen auf die Gewinne der Betreiber digitaler Schnittstellen zuzugreifen, in denen der Betreiber zwar keine feste Geschäftseinrichtung im Inland unterhält, dafür aber die *User* im Inland ansässig sind. Über die Fähigkeit, eine digitale Schnittstelle zu betreiben, ohne zugleich eine feste Geschäftseinrichtung im Ansässigkeitsstaat der *User* vorzuhalten, verfügen jedoch nicht nur die

²⁰ Grundlegend zur Handhabung des – nunmehr in Art. 20 GRC kodifizierten – Allgemeinen Gleichheitssatzes durch den Gerichtshof der Europäischen Union EuGH, Slg. 1977, 1753 Rn. 7.

²¹ EuGH, Slg. 2008, I-9895 Rn. 26 m.w.N.

besonders umsatzstarken Digitalunternehmen, sondern erkennbar auch die weniger umsatzstarken Digitalunternehmen. Somit ist festzustellen, dass die Differenzierung des Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Sachverhalte bewirkt. Die fraglichen Umsatzschwellen bedürfen daher der Rechtfertigung durch einen sachlichen Grund.

In den Erwägungsgründen zum RL-V bekundet die Kommission, vermittels der Schwellenwerte sicherstellen zu wollen, dass nur solche Unternehmen zur Zahlung der Digitalsteuer herangezogen werden, die sich bei der Ausübung steuerbarer digitaler Geschäftstätigkeiten „in hohem Maße auf ausgedehnte Nutzernetzwerke, einen umfangreichen Nutzerverkehr und die Ausnutzung einer starken Marktposition stützen“²². Zwar unterlässt die Kommission es, dieses Anliegen zur Belastungsidee der Digitalsteuer in Bezug zu setzen, objektiv betrachtet erscheint es aber durchaus möglich, einen Zusammenhang herzustellen: So ließe sich argumentieren, dass nur bei solchen Unternehmen, die in hohem Maße Netzwerkeffekte für sich nutzbar machen können und die über eine starke Marktposition verfügen, zu vermuten steht, dass sie tatsächlich profitabel sind, also mittels ihrer digitalen Geschäftstätigkeiten Gewinne erwirtschaften. Allerdings trägt dieser Typisierungsgedanke nur den in Art. 4 Abs. 1 lit. b) der Richtlinie geregelten, auf den „digitalen Umsatz“ bezogenen Schwellenwert. Inwiefern daneben auch der weltweite Gesamtumsatz eines Unternehmens ein Indikator für die Profitabilität speziell der steuerbaren digitalen Geschäftsaktivitäten sein soll, erschließt sich nicht. Denn der weltweite Gesamtumsatz kann sich ohne weiteres überwiegend aus konventionellen Geschäftsaktivitäten speisen und lässt daher keinen Rückschluss auf die Marktposition im digitalen Bereich zu.

Es mag eben diesem Umstand geschuldet sein, dass die Kommission den in Art. 4 Abs. 1 lit. a) RL-V normierten Schwellenwerte auf eine weitere Erwägung stützt, namentlich die Erwägung, dass große Digitalunternehmen über Möglichkeiten aggressiver Steuerplanung verfügten, weshalb bei ihnen erhöhter Bedarf nach einer ergänzenden Besteuerung bestehe.²³ Daran ist richtig, dass es für Digitalunternehmen vergleichsweise einfach ist,

²² Vgl. Erwägungsgrund 23 RL-V (COM(2018) 148 final).

²³ Vgl. Erwägungsgrund 23 RL-V (COM(2018) 148 final).

durch Sitzverlegungen in Niedrigsteuerländer ihre Steuerlast zu minimieren. Allerdings gilt dies keineswegs nur für besonders umsatzstarke Digitalunternehmen. Vielmehr ist für sämtliche Digitalunternehmen kennzeichnend, dass sie hauptsächlich mit immateriellen Vermögenswerten operieren, die als solche ohne großen Aufwand verlagert werden können. Gerade für die Digitalwirtschaft gilt somit, dass auch kleinere Unternehmen weitgehend ortsungebunden sind und daher aggressive Steuerplanung betreiben können. Folglich ist auch der Aspekt der Fähigkeit zur aggressiven Steuerplanung nicht geeignet, die Beschränkung der Digitalsteuerpflicht auf Unternehmen mit einem hohen weltweiten Gesamtumsatz zu rechtfertigen. Die durch Art. 4 Abs. 1 RL-V bewirkte Abgrenzung des Kreises der Steuerschuldner erweist sich damit als gleichheitswidrig.

bb. Gleichheitswidrige Steuerbemessung

Unvereinbar mit dem Allgemeinen Gleichheitssatz ist darüber hinaus auch die Art und Weise der Bemessung der Digitalsteuer. Allerdings besteht das Problem insoweit nicht in der Vornahme einer unzulässigen Differenzierung, sondern darin, dass im RL-V eine bestimmte Differenzierung unterbleibt, obwohl sie nach Maßgabe der Belastungsidee der Digitalsteuer zwingend geboten wäre. Insoweit ist noch einmal daran zu erinnern, dass die Belastungsidee der Digitalsteuer auf einer Ergänzungs- bzw. Ausgleichslogik basiert: Die Steuer soll nur Platz greifen, wenn und soweit eine angemessene Belastung der Unternehmensgewinne am Ort der Wertschöpfung nicht schon mittels der klassischen Körperschaftsteuer sichergestellt ist. Daraus ergibt sich, dass bei der Bemessung der Digitalsteuer differenziert werden müsste zwischen – einerseits – solchen Unternehmensgewinnen, die im Ansässigkeitsstaat der *User* bereits mit Körperschaftsteuer belegt worden sind, und – andererseits – solchen Unternehmensgewinnen, die keiner Vorbelastung mit Körperschaftsteuer unterliegen haben. Denn der von der Kommission behauptete steuerliche Ausgleichsbedarf kann überhaupt nur dann vorliegen, wenn und soweit die Unternehmensgewinne nicht bereits mit Körperschaftsteuer belastet wurden. Wurden die Gewinne hingegen bereits in angemessenem Umfang mit Körperschaftsteuer belastet, dann fehlt es logisch-notwendig an einer Besteuerungslücke und damit an der entscheidenden konzeptionellen Voraussetzung für die Belastung mit Digitalsteuer.

Diesem Umstand hätte die Kommission auf Ebene der Steuerbemessung zwingend Rechnung tragen müssen. Konkret hätte es einer Regelung bedurft, die die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, die vom Digitalunternehmen gegebenenfalls gezahlte Körperschaftsteuer auf die Digitalsteuerschuld anzurechnen. Da eine solche Verpflichtung zur Anrechnung jedoch fehlt, provoziert die Richtlinie eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem, nämlich eine gleich hohe Besteuerung von steuerlich vorbelasteten und steuerlich nicht vorbelasteten Gewinnen. Im praktischen Ergebnis bedeutet dies, dass die Digitalsteuer vielfach nicht kompensatorisch, sondern wie eine bereichsspezifische Zusatzsteuer wirken würde: Ein Teil der Digitalwirtschaft würde kurzerhand doppelt belastet, nämlich sowohl mit Körperschaftsteuer als auch mit Digitalsteuer. Die damit verbundene strukturelle Mehrbelastung der großen Digitalunternehmen gegenüber der *old economy* ist mit Art. 20 GRC nicht in Einklang zu bringen.

c. Verstoß gegen Art. 16 GRC (Unternehmerische Freiheit)

Hinzu treten freiheitsgrundrechtliche Bedenken, welche sich namentlich aus der Ausgestaltung der Digitalsteuer als Brutto-Steuer ergeben: Da Ausgaben, die durch die steuerbaren digitalen Geschäftstätigkeiten veranlasst sind, die Bemessungsgrundlage der Digitalsteuer nicht mindern, müssen sämtliche Unternehmen, deren Umsatzrendite hinter dem Digitalsteuersatz von 3% zurückbleibt, die Abgabe aus der Unternehmenssubstanz leisten.²⁴ Ist die Unternehmenssubstanz schlussendlich aufgebraucht, so zwingt die Digitalsteuer *de facto* zur Aufgabe der digitalen Geschäftstätigkeiten. Der steuerlich induzierte Zwang, eine an sich erlaubte Geschäftstätigkeit aufzugeben, ist aus grundrechtlicher Sicht aber nicht tolerabel. So bewirken Abgabentatbestände, die an spezifische unternehmerische Tätigkeiten anknüpfen und strukturell geeignet sind, die Ausübung dieser Tätigkeiten unmöglich zu machen, einen unverhältnismäßigen Eingriff in die durch Art. 16 GRC geschützte unternehmerische Freiheit.²⁵ Die Digitalsteuer erweist sich damit als nicht nur gleichheits-, sondern auch freiheitswidrig.

²⁴ *Twitter* ist ein namhaftes Beispiel für ein Digitalunternehmen, das aktuell noch nicht profitabel ist und für das die Erhebung der Digitalsteuer somit einen Zugriff auf die Unternehmenssubstanz bedeuten würde.

²⁵ Zur Einordnung von Abgabenverpflichtungen als Eingriffe in die unionsgrundrechtlich gewährleistete Unternehmer- bzw. Berufsfreiheit EuGH, Slg. 1989, 2237 Rn. 15 ff.; EuGH,

3. Schrankenwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen

Problematisch erscheint das Digitalsteuervorhaben der Kommission schließlich auch mit Blick auf die völkervertraglichen Bindungen der EU-Mitgliedstaaten. Insoweit ist zu beachten, dass Staaten im Allgemeinen – und so auch die EU-Mitgliedstaaten – ihre Besteuerungsansprüche untereinander koordinieren, um eine Mehrfachbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu vermeiden. Zu diesem Zweck haben die Staaten Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen, die sich größtenteils eng an einem von der OECD bereitgestellten Musterabkommen (OECD-MA) orientieren. In sachgegenständlicher Hinsicht erfasst das OECD-MA ausweislich seines Art. 2 Abs. 1 sämtliche Steuern auf Einkommen und Vermögen. Dazu gehört nach einhelliger Auffassung auch und insbesondere die Körperschaftsteuer. Da die Digitalsteuer ausdrücklich als Korrelat der Körperschaftsteuer konzipiert ist, spricht alles dafür, dass sie ebenfalls in den Anwendungsbereich der am OECD-MA orientierten Doppelbesteuerungsabkommen falle. Als Folge dessen würden unter anderem die Regelungen der Artikel 5 und 7 des OECD-Musters greifen. Diese Regelungen sehen nun aber vor, dass die Vertragsstaaten des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens auf die Gewinne eines Unternehmens nur unter der Bedingung zugreifen dürfen, dass das betreffende Unternehmen entweder bei ihnen ansässig ist oder aber im Inland eine Betriebsstätte – d.h. eine feste Geschäftseinrichtung – unterhält.

Die US-amerikanischen Digitalkonzerne, um derentwillen die Digitalsteuer der Sache nach eingeführt werden soll, haben ihren Sitz aber nicht in Europa und unterhalten in den meisten EU-Mitgliedstaaten auch keine Betriebsstätte. Insofern schirmen die mit den USA geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen *Google, Apple, Amazon, Facebook* etc. effektiv gegen die geplante Digitalsteuer ab. Dieser Umstand stellt den EU-Richtliniengeber vor die missliche Alternative, entweder den EU-Mitgliedstaaten im Verhältnis zu Drittstaaten *treaty override* – also Vertragsbruch – abzunötigen oder aber die Schrankenwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen zu respektieren und in Kauf zu nehmen, dass die Digitalsteuer im Verhältnis zu Drittstaaten – darunter die USA – leerlaufen wird. Erstgenannte

Slg. 1991, I-415 Rn.76; EuGH, Slg. 1991, I-1677 Rn. 22. Vgl. auch *H. Jarass* (Hrsg.), *Charta der Grundrechte der Europäischen Union*, 3. Auflage 2016, Art. 16 Rn. 17.

Alternative ist mit der in Art. 3 Abs. 5 EUV und Art. 21 EUV zum Ausdruck gebrachten Völkerrechtsfreundlichkeit der Union schwerlich in Einklang zu bringen, letztgenannte Alternative würde den übergeordneten Zweck des Digitalsteuervorhabens konterkarieren.

V. Ergebnis

Im Mittelpunkt des vorliegenden Beitrags stand die Frage, ob der Verwirklichung des von der Kommission unterbreiteten RL-V durch den Unionsgesetzgeber neben ökonomischen und (handels-)politischen Bedenken auch rechtliche Einwände entgegenstehen. Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen ist diese Frage im Ergebnis zu bejahen. Im Einzelnen ist Folgendes festzuhalten:

Erstens: Das Grundgesetz ist entgegen einer im wissenschaftlichen Schrifttum vertretenen Auffassung kein Hindernis auf dem Weg zur Einführung der von der Kommission vorgeschlagenen Digitalsteuer. Zwar entzieht sich diese Steuer der Subsumtion unter die in Art. 106 Grundgesetz genannten Steuerarten, doch wäre das nationale Umsetzungsgesetz aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts überhaupt nicht am Maßstab der Finanzverfassung zu messen. Mithin ist ein Verstoß gegen das grundgesetzliche Steuererfindungsverbot aus rechtskonstruktiven Gründen ausgeschlossen.

Zweitens: Das Digitalsteuervorhaben verstößt auch nicht gegen das Prinzip der begrenzten Einzelmächtigung. Entgegen der Auffassung der Kommission ist als Kompetenzgrundlage für die einschlägige Richtlinie allerdings nicht Art. 113 AEUV, sondern Art. 115 AEUV heranzuziehen.

Drittens: Ungeachtet seiner Vereinbarkeit mit dem Prinzip der begrenzten Einzelmächtigung erweisen sich zentrale Inhalte des RL-V als primärrechtswidrig. So verstößt die vorgeschlagene Digitalsteuer gleich in zweierlei Hinsicht gegen den in Art. 20 GRC normierten Allgemeinen Gleichheitssatz: Zum einen insofern, als Art. 4 Abs. 1 RL-V die Digitalsteuerpflicht ohne rechtfertigenden Grund auf einige wenige, besonders umsatzstarke Digitalunternehmen beschränkt. Zum anderen, weil der RL-V keine Entlastung von etwaig entrichteter Körperschaftsteuer vorsieht und damit strukturell in Kauf nimmt, dass die digitalsteuerpflichtigen Unternehmen – im Unterschied zur *old economy* – doppelt belastet werden.

Viertens: Da betrieblich veranlasste Aufwendungen nicht zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen werden, ist der vorgeschlagenen Digitalsteuer überdies die Gefahr immanent, erdrosselnd zu wirken. Die Verwirklichung des RL-V durch den Unionsgesetzgeber würde daher in einen unverhältnismäßigen Eingriff in die von Art. 16 GRC gewährleistete unternehmerische Freiheit münden.

Fünftens: Als Steuer auf den Vermögenszuwachs fällt die Digitalsteuer in den Anwendungsbereich der am OECD-Muster orientierten Doppelbesteuerungsabkommen. Der Zugriff auf die Gewinne der großen US-Digitalkonzerne kann infolgedessen nur zum Preis des *treaty override* gelingen. Die Anordnung eines *treaty override* stünde jedoch in erheblicher Spannung zum Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit der Union.

§ 6 Von der A-Brauerei und der Grundsteuerbefreiung des § 6a GrEStG. Ein Beitrag zum Selektivitätskriterium im EU-Beihilfenrecht

Tim-Niklas Zimmer

I. Einführung: Das Forschungsprojekt

Die Forschungsstelle Europäisches Finanz- und Steuerrecht hat es sich zur Aufgabe gemacht, in Kooperation mit dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) in Mannheim eine Datenbank zur EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet des direkten Steuerrechts zu erstellen.¹ Neue Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs werden zeitnah eingepflegt, um stets einen aktuellen Überblick über die Rechtsprechung bieten zu können. In diesem Zuge ist auch die Entscheidung „A-Brauerei“² Teil des langfristig angelegten Forschungsprojekts geworden.

II. Die Entscheidung

Kern der Entscheidung war die Frage, ob § 6a GrEStG eine rechtswidrige Beihilfe darstellt und die darin enthaltene Steuervergünstigung deshalb nicht gewährt werden darf.

1. Zum Hintergrund des § 6a GrEStG

§ 6a GrEStG sieht eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer beim Erwerb im Rahmen von konzerninternen Umwandlungsvorgängen vor und wird deshalb auch als „Konzernklausel“ bezeichnet. Voraussetzung ihrer Anwendung ist, dass innerhalb von fünf Jahren vor und nach dem Rechtsvorgang eine Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen

¹ Näher dazu *T.-N. Zimmer*, Systematisierung des Rechts: Datenbank zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs auf dem Gebiet der direkten Steuern, in: H. Kube/E. Reimer (Hrsg.), *Geprägte Freiheit* 2018/19, HFSt 10 (2019), S. 73–76.

² EuGH v. 19.12.2018 Rs. C-374/17 (Finanzamt B/A-Brauerei).

Gesellschaft i.H.v. mindestens 95% besteht. Die Norm wurde im Dezember 2009 vor dem Hintergrund eingeführt, Umstrukturierungen im Konzern zu erleichtern, um die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen zu erhöhen.³ 2019 wurde die Norm um eine Brexit-Klausel ergänzt, die nicht Gegenstand des Verfahrens in der Sache A-Brauerei ist.

2. Sachverhalt

Die A-Brauerei AG hielt seit über fünf Jahren 100% der Anteile an der T-GmbH, der wiederum mehrere Grundstücke gehörten und die ihrerseits Alleingesellschafterin einer dritten Gesellschaft war. Die T-GmbH übertrug ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Nr. 1 UmwG auf die A-Brauerei. Mit der Verschmelzung erlosch die T-GmbH.

Das Finanzamt verlangte nun von der A-Brauerei die Zahlung von Grunderwerbsteuer bezogen auf den Erwerb der Grundstücke der T-GmbH und begründete dies unter anderem damit, dass die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG nicht einschlägig sei.

3. Verfahren

Die A-Brauerei legte Einspruch gegen den Steuerbescheid ein, welchen das Finanzamt mit der Begründung zurückwies, die T-GmbH sei keine „abhängige Gesellschaft“ i.S.d. § 6a GrEStG, da sie aufgrund der Verschmelzung untergegangen sei. Somit sei die Nachbehaltensfrist von fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang nicht eingehalten worden.

Dagegen klagte die A-Brauerei. Das FG Nürnberg⁴ gab der Klage statt, woraufhin das Finanzamt in Revision ging. Der nun zuständige BFH kam wie das FG Nürnberg zum Ergebnis, dass die Voraussetzungen des § 6a GrEStG erfüllt seien, weil bei einer Verschmelzung zwangsläufig die Nachbehaltensfrist nicht eingehalten werden könne und der Gesetzgeber diese Vorgänge nicht von der Steuererleichterung ausnehmen wollte.⁵ Der BFH

³ EuGH v. 19.12.2018 Rs. C-374/17 (Finanzamt B/A-Brauerei), Rz. 6, 29.

⁴ FG Nürnberg, Urt. vom 16.10.2014, openJur 2015, 1354.

⁵ BFH, Beschluss vom 30.05.2017, ECLI:DE:BFH:2017:VE.300517.IIR62.14.0.

stand allerdings vor der Frage, ob der nicht bei der EU-Kommission notifizierte § 6a GrEStG überhaupt anwendbar war, da die Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilfenrecht in Zweifel stand – handelte sich um eine ungerechtfertigte Begünstigung derer, die die Normvoraussetzungen erfüllten, gegenüber denen, die ebenso einen steuerbaren Rechtsvorgang verwirklichten, aber die Voraussetzungen des § 6a GrEStG nicht erfüllten? Diese Frage legte er im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens dem EuGH vor.

4. Die Bestimmung der Selektivität

Knackpunkt des Falls sind das Kriterium der Selektivität und die Methode, deren Vorliegen festzustellen. Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* stellt in seinen Schlussanträgen instruktiv die zwei möglichen Wege zur Bestimmung der Selektivität einer Maßnahme, nämlich die klassische und die Bezugsrahmenmethode, vor.⁶

Die klassische Methode, die auch als Feststellung der de-facto-Selektivität bekannt ist, stellt auf die allgemeine Verfügbarkeit ab.⁷ Eine selektive Beihilfe liege – im Unterschied zu einer allgemeinen Maßnahme – dann vor, wenn ein steuerlicher Vorteil nur von einigen, nicht aber von allen Unternehmen genutzt werden könne. Hierbei komme es nicht auf die tatsächliche Nutzung, sondern nur auf die Nutzbarkeit des Vorteils an.

Bei Anwendung der Bezugsrahmenmethode, die der EuGH bereits im Fall *World Duty Free und Banco Santander*⁸ nutzte, wird geprüft, ob eine Diskriminierung vorliegt.⁹ Die Bezugsrahmenmethode wird aufgrund ihrer Prüfungsstruktur auch „Drei-Stufen-Test“ genannt: Zunächst wird die Regelbesteuerung ermittelt, dann eine Abweichung von dieser bezüglich Wirtschaftsteilnehmern in einer vergleichbaren Situation festgestellt und schließlich geprüft, ob diese Abweichung gerechtfertigt werden kann.¹⁰

Der Generalanwalt übte deutliche Kritik an der Bezugsrahmenmethode. Es sei schwierig, einen Referenzrahmen zu finden, und öffne willkürlichen

⁶ *H. Saugmandsgaard Øe*, Schlussanträge vom 19. September 2018 zu EuGH Rs. C 374/17, ECLI:EU:C:2018:741.

⁷ *A. Cloer/N. Vogel*, BB 2019, 151 (152).

⁸ EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*).

⁹ *A. Linn/B. Pignot*, IStR 2019, 70 (75).

¹⁰ *U. Soltész*, BB 2019, 1687 (1688).

Festlegungen das Tor – denn was Regel und was Ausnahme ist, sei kaum eindeutig feststellbar.

In der Literatur werden sowohl die klassische als auch die Bezugsrahmenmethode kritisiert und verschiedene Zwischenlösungen vorgeschlagen. So wird teils angemerkt, dass die Bestimmung des Bezugsrahmens bereits Teil der Vorteils- und nicht erst der Selektivitätsprüfung sei;¹¹ andere gehen davon aus, dass zuerst die Bezugsrahmenmethode anzuwenden sei und nur im Fall eines fehlenden Ergebnisses die klassische Methode.¹²

Saugmandsgaard Øe kam zu dem Schluss, dass die klassische Methode vorzugswürdig sei und der EuGH die Anwendung der neueren Bezugsrahmenmethode aufgeben sollte. Den konkreten Fall prüfte er dennoch anhand beider Methoden und kam zu jeweils demselben Ergebnis, nämlich dass die Steuervergünstigung nicht selektiv gewährt werde. Nach der klassischen Methode handele sich um eine allgemeine Maßnahme, da jedes Unternehmen die Möglichkeit habe, eine Konzernstruktur zu wählen und so in den Genuss der Steuererleichterung des § 6a GrEStG zu kommen. Nach der Bezugsrahmenmethode sei § 6a GrEStG schon als Teil des Referenzsystems anzusehen, jedenfalls aber fehle es an der Vergleichbarkeit der Situation mit Vorgängen, bei denen die Beteiligungsschwelle von 95% nicht erreicht sei. Zudem sei eine Abweichung gerechtfertigt, um durch Systemimmanenz eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Konzernen zu vermeiden.

Der EuGH kam ebenfalls zum Ergebnis, dass § 6a GrEStG nicht selektiv sei, jedoch mit einer anderen Begründung als der Generalanwalt. Entgegen dessen Anträgen entschied er sich für die Anwendung der Bezugsrahmenmethode. Die Maßnahme sei auch *a priori* selektiv, denn es würden nur solche Gesellschaften bevorteilt, die Umwandlungen innerhalb von Konzernstrukturen vornähmen, nicht aber solche, die gleichartige Umwandlungen außerhalb eines Konzerns durchführten. Referenzsystem sei die Grunderwerbsteuer als solche, die grundsätzlich den Rechtsträgerwechsel an jedem Grundstück besteuern wolle. Eine vergleichbare Situation zwi-

¹¹ C. Jung/L. Neckenich, Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils, in: H. Kube/E. Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), S. 7 (8); C. Jung/L. Neckenich, ISR 2018, 83 (84).

¹² A. Cloer/N. Vogel, BB 2019, 151 (152).

schen konzern- und nicht konzernabhängigen Unternehmen, die Umwandlungen durchführen, sei gegeben. Auf der dritten Stufe stimmte der EuGH dann wieder dem Generalanwalt zu und stellt eine Rechtfertigung durch Vermeidung einer Doppelbesteuerung fest. Die Besteuerung erfolge bereits mit dem Aufgehen der Gesellschaft, die Grundstückseigentümerin ist, im Konzern, und würde sich bei einer konzerninternen Umwandlung wiederholen. Bei zu weniger als 95% verbundenen Gesellschaften könne dieser Fall durch die fehlende erstmalige Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2a, 3 GrEStG nicht auftreten.

5. Konsequenzen

§ 6a GrEStG ist nach den Entscheidungen des BFH und des EuGH weit auszulegen und kann uneingeschränkt angewandt werden.

Wenn aufgrund des Beihilfenverdachts § 6a GrEStG bislang nicht angewandt wurde, ist dies nun möglich. Wurde § 6a GrEStG den Voraussetzungen gemäß angewandt, so droht hier keine Rückforderung mehr, evtl. gebildete Rückstellungen können aufgelöst werden.¹³

Im Rahmen der sich in der Planung befindlichen Grundsteuerreform ist aus beihilfenrechtlicher Sicht anzuraten, im Falle einer Absenkung des Schwellenwerts für die Anteilsvereinigung auch die Mindestbeteiligungsgrenze des § 6a GrEStG anzupassen, um ein kohärentes Besteuerungssystem zu gewährleisten.¹⁴

Im Hinblick auf die Bestimmung der Selektivität hat sich der Gerichtshof klar für die Bezugsrahmenmethode entschieden und die sog. „klassische Methode“ ad acta gelegt. Die Anforderungen an die Feststellung einer *a priori*-Selektivität werden gesenkt, ebenso aber auch deren Rechtfertigung vereinfacht, die bislang Ausnahme war.¹⁵ Was die ursprüngliche Motivation der Steuererleichterung war – hier die Erleichterung von Umstrukturierungen –, wird vom Gerichtshof nicht zwingend geprüft.¹⁶ Das Prinzip der Folgerichtigkeit rückt dagegen umso stärker in den Fokus.¹⁷

¹³ A. Linn/B. Pignot, IStR 2019, 70 (74).

¹⁴ K. Brömel/F. Mörmel, DStR 2018, 1521 (1522); A. Linn/B. Pignot, IStR 2019, 70 (76).

¹⁵ D. Eisendle, ISR 2019, 138 (141).

¹⁶ D. Eisendle, ISR 2019, 138 (141).

¹⁷ Kritisch hierzu W. Schön, ZHR 183 (2019), 393 (401).

III. Fazit

Mit der Entscheidung A-Brauerei stellte der EuGH fest, dass § 6a GrEStG keine selektive Beihilfe zugunsten von konzerngebundenen Unternehmen darstellt. Die Vorschrift ist mithin uneingeschränkt anwendbar. Bedeutend ist die Entscheidung insbesondere für die Bestimmung der Selektivität steuerlicher Regelungen im EU-Beihilfenrecht, bei der sich der EuGH klar für die Bezugsrahmenmethode entscheidet und eine Rechtfertigung *a priori* selektiver Regelungen erleichtert. Damit hat der Gerichtshof seine aktuelle Prüfungspraxis verdeutlicht und einen Rahmen für zukünftige Entscheidungen geschaffen. Die Kritikpunkte an der Prüfungsmethode, die Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* aufzeigte, insbesondere die Schwierigkeit der Bestimmung eines Referenzrahmens, sind aber nicht von der Hand zu weisen und werden die Rechtspraxis noch einige Zeit beschäftigen.

§ 7 Streitbeilegungsrichtlinie¹ – Doppelbesteuerungsprognose als Fristbeginn?

Markus Schaupp

I. Einführung

Doppelbesteuerung ist für grenzüberschreitendes Wirtschaften schädlich und grundsätzlich politisch unerwünscht.² Es ist daher nur folgerichtig, ihr, soweit möglich, entgegenzutreten. Bereits seit Herausgabe des ersten OECD-Musterabkommens 1963 werden daher dort die materiellen Regelungen durch die Verfahren zur Verständigung und später auch zur Streitbeilegung ergänzt (Art. 25 OECD-MA). Aus politischer Kulanz gegenüber den Steuerpflichtigen werden solche Verfahren, die neben nationale Rechtsbehelfe treten,³ als verbindlicher Teil in die DBA aufgenommen.⁴ Eine Einigung, die die schädliche Doppelbesteuerung verhindert, soll jenseits unilateraler Bemühungen möglich sein. Die Staaten geben dem Steuerpflichtigen ein weiteres Verfahren an die Hand, das über den Justizgewährleistungsanspruch des Art. 19 Abs. 4 GG hinausgeht, um sich gemeinsam um eine Lösung des Doppelbesteuerungskonflikts zu bemühen.⁵

Trotz des guten Willens, der institutionell hinter solchen Verfahren steht, leiden sie im Faktischen doch unter erheblichen Mängeln: Die Verfahren dauern häufig lange, sind ineffizient und teuer. Fehlt es an einer verbindlichen Schiedsregelung bleiben die bloßen Verständigungsverfahren zudem bisweilen ergebnislos.⁶

¹ Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABL. 2017/L 265/1.

² OECD-MK 2017, Einleitung Rn. 1, 2; *Kluge*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, Rn. 13 ff.

³ OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 8.

⁴ Vgl. etwa DE-VG Art. 24.

⁵ Dieser Gedanke der Kulanz setzt sich sogar dahingehend fort, dass Teil der teleologischen Auslegung der Vorschriften zum Verständigungs- und Schiedsverfahren die für den Steuerpflichtigen günstige Auslegung sein soll, OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 21.

⁶ Erwägungsgrund Nr. 3 der Streitbeilegungsrichtlinie; so auch die Einschätzung des europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses, ABL. 2017/C 173/29 Ziff. 2.2; *Eilers* in

Zum 01. Juli 2017 trat als europäische Antwort auf den BEPS-Aktionspunkt Nr. 14, der die Steigerung der Effizienz solcher Verfahren vorsieht,⁷ die Streitbeilegungsrichtlinie in Kraft.

Das Gesetzgebungsverfahren für ein Umsetzungsgesetz ist in vollem Gange; zuletzt hat der Bundesrat nach Art. 77 Abs. 2 S. 2 GG am 28.06.2019 Stellung zum Regierungsvorschlag bezogen⁸ und der Bundestag in seiner 115. Sitzung den Entwurf an den Finanzausschuss überwiesen.⁹ Die Regelungsgehalte der Richtlinie werden von der Finanzverwaltung selbstverständlich bereits berücksichtigt,¹⁰ sodass auch vor Inkrafttreten des Umsetzungsgesetzes die Einleitung von Verfahren nach der Streitbeilegungsrichtlinie möglich ist.¹¹

II. Fristenregelung in Art. 3 Abs. 1 Streitbeilegungsrichtlinie

Das Verfahren wird durch eine Beschwerde des Betroffenen eingeleitet. Die Voraussetzungen derselben sind in Art. 3 der Streitbeilegungsrichtlinie geregelt. Absatz 1 lautet:

„(1) Jede betroffene Person ist berechtigt, eine Beschwerde über eine Streitfrage bei jeder der zuständigen Behörden jedes der betroffenen Mitgliedstaaten einzureichen und um deren Lösung zu ersuchen. Die Beschwerde ist innerhalb von drei Jahren nach Erhalt der ersten Mitteilung der Maßnahme, die im Ergebnis zu einer Streitfrage führt oder führen wird, einzureichen, unabhängig davon, ob die betroffene Person auf die im nationalen Recht eines der betroffenen Mitgliedstaaten zur Verfügung stehenden Rechtsbehelfe zurückgreifen kann oder nicht. [...]“

Doch die unvoreingenommene Lektüre des Art. 3 Abs. 1 irritiert. Befremdlich ist dabei nicht, dass die Beschwerde nur fristgebunden innerhalb von 3 Jahren möglich ist. Kulanz hat ihre Grenzen; in diesem Fall eine zeitliche,

Wassermeyer, OECD-MA, Art. 25 Rn. 19; zu den Eingangs- und Erledigungszahlen in Deutschland *Strotkemper*, IStR 2016, 479.

⁷ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, S. 23 f.

⁸ BR-Drucks. 227/19.

⁹ BT-Plenarprotokoll, 19/115, S. 14025D - 14027D.

¹⁰ BMF vom 25.06.2019 - IV B 3 -S 1317/16/10058:010.

¹¹ Allgemein zum Stand der Umsetzung *Rüll*, IStR 2019, 728 ff.

nach deren Überschreitung die missliche Doppelbesteuerung zum Preis des Rechtsfriedens¹² und der Rechtssicherheit¹³ wird.

Seltsam mutet jedoch an, dass der Beginn der Frist, deren Zweck es gerade erfordert, sie tagesgenau berechnen zu können, nicht nur von der Bekanntgabe des Steuerbescheids abhängt¹⁴ („*Mitteilung der Maßnahme, die im Ergebnis zu einer Streitfrage führt*“), sondern bereits zu laufen beginnt, wenn die Doppelbesteuerung prognostizierbar wird („*zu einer Streitfrage [...] führen wird*“).

Kommt die Doppelbesteuerung durch die Maßnahmen beider Staaten zustande, indem zunächst der Quellstaat einen Steuerbescheid erlässt und sodann der Ansässigkeitsstaat dieselben Einkünfte in einem Steuerbescheid erfasst und die Freistellung oder Anrechnung verweigert, „führt“ der Bescheid des Ansässigkeitsstaates dann zur Streitfrage und zum Fristlauf.¹⁵

Das Merkmal „führen wird“ lässt die Frist jedoch bereits dann laufen, wenn für den Steuerpflichtigen erkennbar wird, dass der Ansässigkeitsstaat ebenfalls beabsichtigt, die vom Quellstaat im zeitlich ersten Bescheid erfassten Einkünfte zu besteuern und es so im Ergebnis zu einer Streitfrage kommen wird.

Denkbar ist etwa, dass der Quellstaat Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum erfasst, die er im vorherigen Jahr dem Ansässigkeitsstaat zugerechnet hatte, der diese auch besteuert hatte. Beginnt die Frist dann sogleich, weil der Ansässigkeitsstaat bisher das Besteuerungsrecht für sich in An-

¹² Vgl. OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 20; BVerfGE 4, 31, 37; *Kruse*, Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl. 2012, S: 1519.

¹³ BVerfGE 4, 31, 37; *Kruse*, Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl. 2012, S: 1519.

¹⁴ Für die Anknüpfung an den Steuerbescheid ebenfalls *Rüll*, IStR 2019, 728, 731; vgl. für das OECD-MA: OECD-MK, Art. 25 Rn. 21 *Ismer* in Reimer/Rust, Vogel DBA, Bd. II, 4. Aufl. 2015, Art. 25 Rn. 43 ff.

¹⁵ „Mitteilung“ ist dabei idR die Entscheidung durch Steuerbescheid; hiervon geht wohl auch der Regierungsentwurf aus, wenn er „Erhalt der Mitteilung“ durch „Bekanntgabe der Mitteilung“ ersetzt, § 4 Abs. 3 S. 1 EU-DBA-SBG-Entwurf, § 122 AO; so auch *Rüll*, IStR 2019, 728, 731; offen bei *Zinowsky/Schönfeld*, ISR 2018, 7, 9. „Erste“ bezieht sich dabei auf das jeweilige innerstaatliche Besteuerungsverfahren (so ist etwa die erste Mitteilung der Steuerbescheid und nicht der spätere Einspruchsbescheid, wenn die Einkünfte bereits beim Steuerbescheid in der Begründung stehen); näher zu der Frage bei Art. 25 OECD-MA; die Aussagen lassen sich aber im Grunde auf die Streitbeilegungsrichtlinie übertragen, Art. 2 Abs. 2: *Flüchter* in Schönfeld/Dietz, 2. Aufl. 2019, Art. 25 Rn. 95; *Ismer* in Reimer/Rust, Vogel DBA, Bd. II, 4. Aufl. 2015, Art. 25 Rn. 47.

spruch genommen hatte? Oder darf der Steuerpflichtige noch die Entscheidung des Ansässigkeitsstaates abwarten, ob dieser die Einkünfte freistellt oder die Steuer anrechnet?

Dem Steuerpflichtigen wird damit die Einschätzung darüber zugemutet, welcher der Tag ist, an dem die bloße Möglichkeit der Doppelbesteuerung zur Wahrscheinlichkeit derselben wurde.¹⁶

Dieses prognostische und damit ungewisse Element steht damit sowohl im Widerspruch zu dem der Frist inhärenten Zweck der Rechtssicherheit¹⁷ sowie dem Gedanken der Kulanz, da durch den denkbar frühesten Fristbeginn die Einlegung der Beschwerde zeitlich stärker eingegrenzt wird.¹⁸

In der Praxis wird sich die Verwaltung im Zweifel ohnehin an der für sie viel leichter und in der Regel exakt bestimmbareren Bekanntgabe¹⁹ der nationalen Bescheide orientieren.

III. Vergleichbare Regelungen als Vorbilder?

Die konkrete, für den Fristbeginn verwandte Formulierung ist dabei im Recht der Doppelbesteuerung nicht neu:

¹⁶ Vgl. zum Maßstab bei Art. 25 Abs. 1 S. OECD-MA: OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 14.

¹⁷ Allgemein zu Ausschlussfristen BVerfGE 4, 31, 37; zur Rechtfertigung durch die Relative Ruhelage bei Einzelakten: *Battis* in Isensee/Kirchhof, HdB Staatsrecht, Bd. XII, 3. Aufl. 2009, § 275 Rn. 43 ff. *Kruse*, Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl. 2012, S. 1519. Ohnehin ist der Rechtfertigungsdruck für die Befristung der Verständigungs- und Schiedsverfahren gering, da nationale Rechtsbehelfe verfügbar sind. Insofern wird bereits das sachliche Anliegen genügen, die Verwaltung vor allzu verspäteten Eingaben bewahren zu wollen, vgl. OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 20.

¹⁸ A.A. *Rüßl*, IStR 2017, 728, 731, der die Formulierung wohl deshalb als unproblematisch ansieht, weil der Maßstab „führen wird“ und nicht „führen kann“ im Rahmen einer ex-ante Prognose ausreichend konkret sei.

¹⁹ Für das deutsche Recht: Art. 2 Abs. 2 Streitbeilegungsrichtlinie, Art. 3 Abs. 2 DBA iVm § 122 Abs. 2 AO.

1. Die EU-Schiedskonvention

Geistiger Vorgänger²⁰ der Streitbeilegungsrichtlinie ist die EU-Schiedskonvention²¹. Gegenständlich beschränkt sich diese zwar auf Gewinnberichtigungen bei verbundenen Unternehmen und Verrechnungspreisfragen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, Art. 1 und 4 SchiedsK. Zweck der Streitbeilegungsrichtlinie ist aber, ein effizientes Verständigungs- und Schiedsverfahren für alle DBA-Fragen innerhalb der EU zu schaffen.²²

In ihrem Vorschlag einer Richtlinie des Rates über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen vom 29.11.1976, mit dem die Kommission ihrer Zeit etwa vier Dekaden voraus war, sah sie bezüglich des Fristbeginns in Art. 1 Abs. 1 UAbs 2 nur die „erste Mitteilung“ vor.

Im Übereinkommen 90/436/EWG, zu dem der Richtlinienvorschlag später wurde, findet sich sodann im Art. 6 Abs. 1 S. 2 SchiedsK eine Regelung, die inhaltlich der der Streitbeilegungsrichtlinie entspricht:

„Der Fall muß innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Artikels 1 herbeiführt oder herbeiführen könnte.“

Die beiden Alternativen des Fristbeginns finden in der praktischen Umsetzung allerdings keine Beachtung. Das Merkblatt des BMF zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen²³, das sich sowohl auf die Verfahren nach DBA und nach der Schiedskonvention bezieht, differenziert nicht zwischen den divergierenden Zeitpunkten des möglichen Fristbeginns.

²⁰ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 1 der Streitbeilegungsrichtlinie; *Kokott*, Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 11 Rn. 44.

²¹ Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABL 1990/L 225/10, nachfolgend SchiedsK.

²² Vgl. Art. 1 Streitbeilegungsrichtlinie.

²³ BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 2 - S 1304/17/10001 vom 09.10.2018.

Vielmehr sei nach Ziff. 2.2.1 beim Zusammenspiel von deutschen und ausländischen Maßnahmen „die Bekanntgabe des letzten Bescheids“²⁴ maßgebend. Ziff. 2.2.2 weist nur darauf hin, dass die meisten Verständigungsklauseln vorsehen, „*dass der Antrag innerhalb von drei Jahren nach der ersten Maßnahme unterbreitet werden muss, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.*“ Die spezifische Abweichung in der Schiedskonvention bleibt unerwähnt.

Auch der Verhaltenskodex der Union²⁵ wiederholt unter Nr. 4 nur die Regelung der Schiedskonvention und empfiehlt die Anwendung der Frist auch auf Verständigungsverfahren auf Grundlage von Regelungen in DBA.

2. Art. 25 des OECD-Musterabkommens

Aber auch in der Schiedskonvention war dieses prognostische Element im Rahmen des Verständigungsverfahrens nicht neu: Seit dem Update des OECD-Musterabkommens 1977 findet es sich durchgehend in Art. 25 Abs. 1 OECD-MA.²⁶ Entscheidend ist dabei jedoch, dass „*result or will result*“ in anderem normativen Zusammenhang steht:

Art. 25 Abs. 1 S. 1 OECD-MA: „*Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, [...], present his case to the competent authority of either Contracting State.*“

Dort regelt die Formulierung nämlich den Gegenstand des Verfahrens. Der Steuerpflichtige soll das Verfahren bereits einleiten können, wenn sich die abkommenswidrige Doppelbesteuerung in nachvollziehbarer Weise abzeichnet.²⁷

Demgegenüber verwendet die Fristenregelung in Art. 25 Abs. 1 S. 2 OECD-MA nur noch die Formulierung „*resulting in*“:

²⁴ Hier dann wohl ohne Bezug auf das jeweilige Besteuerungsverfahren, sondern in einer faktischen Betrachtungsweise, die auch personenübergreifend sein kann, vgl. Art. 9 DE-VG, Art. 4 SchiedsK.

²⁵ Überarbeiteter Verhaltenskodex zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABL. 2009/C 322/01.

²⁶ Eine inhaltsgleiche Regelung findet sich auch in Art. 24 Abs. 1 DE-VG.

²⁷ OECD-MK, Art. 25 Rn. 14. Näher hierzu *Flüchter* in Schönfeld/Dietz, 2. Aufl. 2019, Art. 25 Rn. 60, 62.

Art. 25 Abs. 1 S. 2 OECD-MA: „*The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.*”

Diese Formulierung stellt auf den Zeitpunkt ab, zu dem die Doppelbesteuerung eintritt.²⁸ Dies führt zu einem bewussten²⁹ Auseinanderfallen von Vorliegen des Verfahrensgegenstandes und Beginn des Fristlaufs.³⁰ Dabei realisiert sich wieder einmal mehr der Gedanke der institutionellen Kulanz: Dem Steuerpflichtigen soll das Verfahren möglichst früh zu Gebote stehen,³¹ die großzügige – und als Untergrenze zu verstehende³² – Beschwerdefrist soll erst möglichst spät beginnen.

Die Regelungen im OECD-Musterabkommen und der deutschen Verhandlungsgrundlage sind bewusst derart ausgestaltet und entsprechen dem Leitgedanken der Kulanz, der dem Verständigungsverfahren zu Grunde liegt.

3. Zwischenfazit

Sowohl die Schiedskonvention als auch die Streitbeilegungsrichtlinie fassen ihren Streitgegenstand anders als dies herkömmlich in DBA der Fall ist. Erstere beschränkt sich auf Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen und Verrechnungspreisfragen, Art. 4; 5 SchiedsK. Letztere stellt auf eine Streitfrage ab, die an anderer Stelle (Art. 1) definiert wird. In beiden Regelwerken ist die Formulierung „zu Doppelbesteuerung führt oder führen wird“ daher nicht Teil des Verfahrensgegenstands. Vielmehr „wandert“ die Formulierung zum Fristbeginn; ein normativer Kontext, in dem sie sich weder praktisch umsetzen noch mit den Zwecken desselben vereinbaren lässt.

²⁸ OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 21: „act of taxation itself”.

²⁹ OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 15, 21.

³⁰ *Ismer* in Reimer/Rust, Vogel DBA, Bd. II, 4. Aufl. 2015, Art. 25 Rn. 25, 44.

³¹ OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 14.

³² OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 20.

IV. Gesetzgebungsverfahren zur Streitbeilegungsrichtlinie

In diesem Zusammenhang ist von Interesse, wie die konkrete Regelung im Rechtsetzungsverfahren³³ Eingang in die Richtlinie gefunden hat.

Der Richtlinienvorschlag der Kommission vom 25. Oktober 2016 enthielt für die Regelung des Fristbeginns in seinem Art. 3 Abs. 1 zutreffend nur die Alternative „Doppelbesteuerung herbeiführt“.³⁴

Der Rat übernahm die ursprüngliche Formulierung für seine allgemeine Ausrichtung einer Streitbeilegungsrichtlinie am 23.05.2017.³⁵ Auch bei der Anhörung des Parlaments wurden keine Änderungswünsche hinsichtlich der Ausgestaltung der Fristenregelung geäußert.³⁶

Nichtsdestotrotz enthielt die vom Generalsekretariat des Rates ebendiesem zur Annahme zugeleiteten³⁷ und vom Rat sodann beschlossene Fassung³⁸ die beiden Alternativen „führt“ oder „führen wird“. Ein Antrag, auf den diese Änderung zurückgeht, ist nicht dokumentiert. Dies legt nahe, dass es sich nicht um eine bewusste und inhaltliche Änderung des ursprünglichen Vorschlags der Kommission handeln soll.

Jedoch weist das Generalsekretariat bei Zuleitung zur Annahme daraufhin, dass das Dokument zuvor von der Sprach- und Rechtssachverständigen überarbeitet worden ist.³⁹

Der Nachweis über Haupttatsachen gelingt zwar nicht; im Ausschlussverfahren verbleibt sie aber als einzige Quelle dieses redaktionellen Fehlers.

³³ Leicht zugänglich dokumentiert auf https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/HIS/?uri=CELEX:32017L1852&qid=1569504659751#2017-10-10_DIS_byCONSIL; zuletzt abgerufen am 30.09.2019.

³⁴ EU-Kommission, Richtlinienvorschlag COM(2016) 686 final vom 26.10.2016, S. 16.

³⁵ Rat der EU, 9420/17COR 1FISC 111ECOFIN 429 vom 23.05.2017.

³⁶ Europäisches Parlament, P8 TA(2017)0314 vom 06.07.2017.

³⁷ Rat der EU, 12545/17 vom 28.09.2017.

³⁸ Rat der EU, 13104/17 vom 10.10.2017.

³⁹ Rat der EU, 12545/17 vom 28.09.2017, Nr. 6.

V. Ausblick

Auch der Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union enthält in § 4 Abs. 1 die beiden Alternativen für den Fristbeginn: „*Maßnahme, die im Ergebnis zu einer Streitfrage geführt hat oder führen wird*“⁴⁰

Dieses „Redaktionsversehen“ wird daher aller Voraussicht nach unmittelbar anwendbares Recht werden.⁴¹ Praktische Auswirkungen dürfte es zwar nicht geben, wenn BMF und BZSt an ihrer bisherigen Praxis im Umgang mit dieser konkreten Fristenregelung festhalten.⁴² Dennoch ist es in besonderem Maße bedauerlich, wenn ausgerechnet eine Stelle, die der Qualitätssicherung dient, redaktionelle Fehler in die Norm eingebaut haben sollte. Etwas mehr Umsicht bei der Bearbeitung von Texten, die einmal Verbindlichkeit gegenüber jedermann in Anspruch nehmen werden, wäre wünschenswert.

⁴⁰ BT-Drucks. 19/12112.

⁴¹ Möglicherweise sogar zwingend, Art. 288 UAbs 3 AEUV.

⁴² S.o. III. 1.

**§ 8 The Artificial Avoidance of the
Permanent Establishment Status after the BEPS Project:
An International and Domestic Perspective
- Master Thesis Abstract -**

Mario Martignago

The Permanent Establishment (“PE”) concept is central in international tax law. The OECD undertook a project, in 2013, aimed at addressing Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”) issues and reporting the profits where the activities that generate them are carried on. In particular, BEPS Action 7 addressed the issue of the Artificial Avoidance of the PE Status.

Among the outcomes emerging from the Final Report of BEPS Action 7, published in 2015, two are the ones which I decided to focus on: the amendment of the negative list contained in Article 5(4) of the OECD Model Tax Convention and the introduction of the anti-fragmentation rule.

The thesis carries out two different analyses: the first one with respect to the so-called pre-BEPS era, and the second with respect to the post-BEPS era.

Indeed, BEPS Action 7 implied significant amendments to the PE concept, that are going to dramatically change the way businesses operate internationally. More precisely, the thesis starts with the analysis of the concept of PE, the PE exemptions and their ratio, as they were elaborated by the “founding fathers” of international tax law.

After that, the legal background related to Article 5(4) of the OECD Model Tax Convention, in the version existing before the publication of BEPS Action 7 is analysed and confronted with the one arising after it.

This is done in order to understand if the work undertaken by the OECD could effectively be considered in line with its original intention, which was just to adapt the PE concept to the new economy and not to create a brand-new rule.

The two questions that this thesis wants to raise provocatively are:

- Do we really need new rules to counter the avoidance of the PE status or the ones we already have are broad enough?
- If new rules are necessary, are they sufficient or, maybe, a complete reinterpretation of the nexus rules is more appropriate to face the “digital revolution”?

In order to answer those questions, the thesis addresses also some possible alternatives to the PE concept, which the OECD addressed in the context of BEPS Action 1. The last Chapter of the work points out the Italian perspective of the problem.

Indeed, the Italian legislator, in 2018, amended the Italian Tax Code accordingly to the work done by the OECD in the context of BEPS Action 7. The work focuses also on the interaction between these domestic provisions with the international ones.

The final conclusion of the thesis is that the work undertaken by the OECD was, in any case, necessary: the confusion that was reigning in the pre-BEPS era was unbearable.

It is not clear if the outcomes of BEPS Action 7 will be able to provide the certainty that taxpayers required: the impression is that the final word on the issues has yet to be spoken. In other words, the OECD succeeded in preparing the ground for a future deeper reform, that will require international consensus and courageous stances.

Therefore, the present *status quo* could be considered a good (albeit improvable) transitory solution, waiting for the ultimate and stable one, which, however, cannot take too long.

§ 9 Globale Mindestbesteuerung (Der GloBE-Ansatz)

Anđela Milutinović

I. Einordnung

Die Herausforderungen der Digitalisierung für das Steuerrecht sind vielfältig. Um diese im Action Point 1 Report¹ identifizierten Gefahren zu bewältigen, machte sich das Inclusive Framework durch die *Task Force on the Digital Economy* (TFDE) daran, eine dauerhafte Lösung zu finden. Im Interim Report 2018 wurde das Ziel gesetzt, bis 2020 eine langfristige Antwort auf die Auswirkungen der Digitalisierung zu finden.²

Mit dem BEPS 2.0 Vorhaben hat sich die OECD nun angewandt, neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerungerechtigkeit zu entwickeln. Ziel ist es, die Lücken zu schließen, die durch das BEPS-Maßnahmen-Paket noch nicht gedeckt wurden und die weiterhin bestehende Gefahr von Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer zu entschärfen.³

Die Vorschläge des BEPS 2.0 Projekts werden in zwei Säulen geteilt. Unter die erste Säule fallen die Bestrebungen zur Überprüfung bestehender Allokationsregeln. Diskutiert werden drei neue Ansätze zur Verteilung der Besteuerungsrechte: *user participation*, *marketing intangibles* und *significant economic presence*. Erst vor kurzem hat die OECD ein Konsultationspapier zum

¹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, v. 5. Oktober 2015, Link: <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (Zugriff am 19.11.2019).

² OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, v. 16. März 2018, Link: <https://www.oecd.org/fr/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. (Zugriff am 19.11.2019).

³ OECD, Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, v. 13. Februar 2019, S. 5, Link: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (Zugriff am 19.11.2019).

unified approach veröffentlicht, in dem die Gemeinsamkeiten der drei Ansätze untersucht werden, um einen einheitlichen Vorschlag auszuarbeiten.⁴

Die zweite Säule, welche auf einem Vorschlag von Frankreich und Deutschland beruht,⁵ sieht die Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung vor (auch genannt *global anti-base erosion proposal* oder *GloBE proposal*).⁶

Zwar haben die zwei Säulen verschiedene Ausrichtungen, stehen jedoch nebeneinander, so bezweckt das Inclusive Framework durch die parallele Ausarbeitung einen gegenseitig unterstützenden Effekt.⁷ Im Mai 2019 einigten sich die G20-Finanzminister auf ein Arbeitsprogramm zur Ausarbeitung der geplanten Regelungen.⁸ Folgender Aufsatz stellt die Vorschläge der zweiten Säule dar und skizziert einige Problemstellungen.

II. Funktionsweise

Auch wenn der Action Point 1 Report Ausgangspunkt für die BEPS 2.0 Vorschläge ist und darin vor allem auf die Gefahren der Digitalisierung hingewiesen wird, erstreckt sich der Anwendungsbereich der in der zweiten Säule geplanten Maßnahmen nicht nur auf digitalisierte Unternehmen.⁹ Vorgesehen ist die Einführung zweier Gruppen an Vorschriften: eine *income inclusion rule* und eine *tax on base eroding payments*. Diese zusammenhängenden Vorschriften sollen durch Änderung von nationalem Recht und Doppelbesteuerungsabkommen eingeführt werden. Dabei

⁴ OECD, Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, Link: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (Zugriff am 19.11.2019).

⁵ G20-Durchbruch zur Mindestbesteuerung, BMF v. 13. Juni 2019, Link: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Internationales_Finanzmarkt/G7-G20/20190609-G20-Fukuoka.html (Zugriff am 19.11.2019).

⁶ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 24 f.

⁷ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, S. 6, Link: www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm (Zugriff am 19.11.2019).

⁸ OECD, Programme of Work (Fn. 7).

⁹ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 24.

sind auch Vorschriften zur Koordination der Anwendung geplant, damit es nicht zu einer Doppelbesteuerung kommt, wenn zwei Staaten dieselbe Maßnahme ergreifen.¹⁰

Auch Koordinierungsregelungen in Bezug auf die Regelungen untereinander sollen eingeführt werden, da Überschneidungen aufgrund ähnlicher Zielrichtungen nicht auszuschließen sind.¹¹

Anders als durch unilaterale Maßnahmen kann mit einem gemeinsamen Maßnahmenpaket ein ausgeglichenes System entwickelt werden, welches nicht wiederum zu Doppelbesteuerung oder Protektionismus führt, sondern vielmehr ein „race to the bottom“ aufhält, den Anreiz zu Gewinnverlagerungen vermindert und steuerliche Erwägungen für Unternehmen bei ihrer Standortwahl nebensächlich werden lässt.¹² Dabei soll die Souveränität der Staaten, Entscheidungen über die Bemessungsgrundlage und Steuersätze zu treffen, unberührt bleiben.¹³

Folgende Aspekte der Ausgestaltung wurden bislang in den von der OECD veröffentlichten Konsultationspapieren vorgeschlagen und zur Diskussion gestellt.

1. Income Inclusion Rule

Die *income inclusion rule* verpflichtet einen Steuerpflichtigen dazu, Einkünfte einer ausländischen Tochtergesellschaft, die nur einer niedrigen Besteuerung unterliegen oder gar nicht besteuert werden, zumindest teilweise der inländischen Besteuerung zu unterwerfen. Die Einkünfte der Tochtergesellschaft sind dabei nach dem Recht des Staates der Muttergesellschaft zu berechnen.¹⁴

Die Regelung ist mit Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung vergleichbar, soll die nationalen Vorschriften jedoch lediglich ergänzen.¹⁵ Ein Aktiv- oder Passivkatalog ist nicht vorgesehen, einzig das Unterschreiten

¹⁰ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 25.

¹¹ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 29.

¹² OECD, Programme of Work (Fn. 7), S. 25 f.

¹³ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 24

¹⁴ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 25.

¹⁵ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 25.

des Mindeststeuersatzes ist von Relevanz, nicht die Art der Einkünfte, oder Kriterien wie Aktivität oder Substanz.¹⁶

In Hinblick auf niedrigbesteuerte Betriebsstätten würde die *income inclusion rule* als *switch-over rule* funktionieren. Es erfolgt ein Wechsel von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode.¹⁷

Offen ist jedoch noch die konkrete Ausgestaltung. Welche Unternehmen fallen in den Anwendungsbereich der Vorschriften? Welchen Anteil muss der Gesellschafter an der ausländischen Tochter halten? Wie hoch soll der Mindeststeuersatz sein? Wie wird die effektive Besteuerung des Steuerpflichtigen bestimmt?¹⁸

2. Tax on Base Eroding Payments

Das zweite Maßnahmenpaket sieht die Einführung einer *tax on base eroding payments* zum Schutz der nationalen Bemessungsgrundlage vor. Diese soll zwei Regelungen beinhalten. Zum einen eine *undertaxed payments rule*. Diese Regelung versagt den Abzug bestimmter Zahlungen an verbundene Unternehmen, wenn diese Zahlungen nicht einer Mindestbesteuerung unterliegen. Für die Frage, ob ein verbundenes Unternehmen vorliegt, wird eine Beteiligungshürde diskutiert. Offen ist, welche Zahlungen unter die Regelung fallen sollen. Hier könnte ein weiter Tatbestand eine Umgehung durch schädliche Strukturierungen besser verhindern.¹⁹

Die zweite Regelung zur *tax on base eroding payments* ist die *subject to tax rule*. Diese Regelung hebt die Vorteile für unterversteuerte Einkünfte von Doppelbesteuerungsabkommen auf, wenn diese eine Befreiung vorsehen.²⁰

¹⁶ Kreienbaum, Fortschritte bei der Digitalbesteuerung – Zweisäulenstrategie in der Diskussion, IStR 2019, 121, 122; Kraft, Seminar B: Form and substance, IStR 2019, 631, 633.

¹⁷ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 26.

¹⁸ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 26.

¹⁹ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 27.

²⁰ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 28.

3. Ausarbeitung der Vorschriften

Wesentliche Elemente der Regelungen müssen noch herausgearbeitet werden. Über einen Punkt besteht jedoch bereits Einigkeit: Die Souveränität der Staaten, ihre eigenen Steuersätze festzulegen, soll nicht berührt werden. Wenn die Mindestbesteuerung nicht erreicht wird, erfolgt eine Nachversteuerung im Ausland hin zu einem festen Steuersatz.²¹ Am 9. Dezember 2019 findet ein öffentliches Beratungstreffen statt, zu dessen Vorbereitung am 8. November 2019 ein Konsultationspapier veröffentlicht wurde.²² Darin werden drei Problemfelder diskutiert. Die erste Frage betrifft die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage. Um zu bewerten, ob eine Mindestbesteuerung vorliegt, muss zunächst die effektive Besteuerung festgestellt werden. Die verschiedenen Steuersysteme nehmen Einkünfteberechnungen jedoch unterschiedlich vor. Dies kann zu großem Aufwand bei den Steuerpflichtigen führen, die nun nach zwei Rechtssystemen ihre Einkünfte berechnen müssen. Daher wird an einer Vereinfachung der Bestimmung der Bemessungsgrundlage u.a. durch Rechnungslegungsvorschriften gearbeitet.²³

Ein weiteres Problem wird unter dem Stichwort *Blending* diskutiert. Es stellt sich die Frage, inwieweit ein Steuerpflichtiger niedrig- und hochbesteuerte Einkünfte vermischen kann. Dies hat Auswirkungen auf die Bestimmung des effektiven Steuersatzes, dem die Einkünfte des Unternehmens unterliegen.²⁴

Zuletzt werden noch *carve-outs* diskutiert, mithin Fälle, in denen die Vorschriften nicht anzuwenden sind. So soll eine Neutralität der GloBE-Vorschriften in Hinsicht auf die Steuerpolitik der einzelnen Länder und deren internationale Verpflichtungen gewährleistet werden.²⁵

²¹ OECD, Programme of Work (Fn. 7), S. 27.

²² OECD, Public consultation document, Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) (Pillar Two) Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, v. 8. November 2019, Link: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf> (Zugriff am 19.11.2019).

²³ OECD, Public Consultation Document v. 8. November 2019 (Fn.23), S. 9.

²⁴ OECD, Public Consultation Document v. 8. November 2019 (Fn.23), S. 17.

²⁵ OECD, Public Consultation Document v. 8. November 2019 (Fn.23), S. 23.

III. Würdigung

Die OECD nimmt mit den GloBE-Vorschriften ein weiteres Instrument in die Hand, um dem weiterhin anhaltenden Problem der Erosion der Bemessungsgrundlage durch Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuergebiete entgegenzuhalten und den Steuerwettbewerb abzumildern. Andere schon umgesetzte Vorschriften der BEPS Initiative und auch der ATAD könnten dadurch obsolet werden.²⁶ Zumindest erweitert sich das Feld an anwendbaren Vorschriften, wodurch Fragen der Anwendungsrangfolge auftreten können, die letztlich zu Rechtsunsicherheit führen.²⁷

Kritisiert wird, die BEPS Vorschläge träfen den falschen Adressaten. Der Verursacher des schädlichen Steuerwettbewerbs seien die Staaten und nicht die Unternehmen. Befürchtet wird eine höhere Belastung für die Steuerpflichtigen.²⁸ Die OECD zeigt jedoch in den Konsultationsdokumenten, diese Gefahr erkannt zu haben und strebt nach einem umsetzbaren Konzept, welches nicht ein Wirtschaften im Ausland im Gesamten unattraktiv macht, und weder eine Doppelbesteuerung, noch eine Besteuerung nicht vorhandener Gewinne bewirkt, sondern lediglich steuerliche Erwägungen für Steuerpflichtige irrelevant werden lässt.²⁹

Andererseits wird auch die Beeinträchtigung der Steuersouveränität insbesondere in Hinblick auf EU-Mitgliedstaaten befürchtet. So verbiete das Europarecht den fairen Steuerwettbewerb nicht. Vielmehr sei das Setzen von niedrigen Steuersätzen von der Souveränität umfasst und unfairer Steuerwettbewerb durch das Beihilfenrecht reguliert.³⁰ Die *income inclusion rule* könnte jedoch europarechtswidrig sein.³¹ Als Missbrauchsvorschrift muss sie sich an den Maßstäben der *Cadbury-Schweppes*-Entscheidung des

²⁶ Kahlenberg, Seminar D: Hybrid instruments and entities, IStR 2019, 636, 639.

²⁷ Mammen, Kritische Analyse der Maßnahmen zur Erzielung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung, Ubg 2019, 394, 402; Kempelmann, The Future of International Tax, IStR 2019, 662, 665.

²⁸ Wünnemann, Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019, IStR 2019, 134, 140.

²⁹ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 24.

³⁰ Holsten, Steuerliche Chancen und Risiken der Digitalisierung aus Sicht internationaler Industriekonzerne, DB 2019, 1697; Mammen, Kritische Analyse der Maßnahmen zur Erzielung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung, Ubg 2019, 394, 401.

³¹ Englisch/Becker, International effective minimum taxation – the GLOBE proposal, 11. April 2019, S. 45, Link: <https://ssrn.com/abstract=3370532> (Zugriff am 19.11.2019).

EuGHs messen. Demnach können Hinzurechnungsvorschriften nur auf Fälle rein künstlicher Gestaltung angewendet werden.³² Die *income inclusion rule* sieht eine solche Eingrenzung bislang nicht vor. Das Konsultationsdokument vom 8. November 2019 spricht jedoch die Einführung von *carve-outs* an, um Konflikte mit bestehenden internationalen Bestimmungen zu vermeiden.³³ Möglicherweise kann auf diesem Wege ein Test eingeführt werden, nach dem eine missbräuchliche Gestaltung in innerunionalen Fällen nachgewiesen werden müsste, bevor die Einkünfte nachversteuert werden können.

Diese Problematik ist jedoch unbedeutend für den Fall, dass alle Mitgliedstaaten die *income inclusion rule* einstimmig beschließen (vgl. Art. 115 AEUV).³⁴

Weiter könnten die GloBE-Vorschriften auch mit dem deutschen Verfassungsrecht in Widerspruch stehen. So könnte die Informationsbeschaffung bei mehrstufig strukturierten Beteiligungen problematisch werden, sodass strukturelle Vollzugsdefizite entstehen könnten.³⁵

IV. Ausblick

Schlussendlich sind noch viele Fragen offen. Zur näheren Ausgestaltung der Vorschriften bestehen viele Optionen. Anfang Dezember ist die Diskussion der im Konsultationspapier aufgeworfenen Fragestellungen in Frankreich geplant. Eine endgültige Einigung zu beiden Säulen und letztlich ein Ergebnis zu den BEPS 2.0 Bestrebungen kann im September 2020 erwartet werden.

³² EuGH v. 12. September 2006 Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), Rn. 51.

³³ OECD, Public Consultation Document v. 8. November 2019 (Fn.23), S. 23.

³⁴ *Holsten*, Steuerliche Chancen und Risiken der Digitalisierung aus Sicht internationaler Industriekonzerne, DB 2019, 1697.

³⁵ *Becker/van der Ham*, OECD: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, Die Folgen der Digitalisierung – ein Etappenziel auf dem Weg zu einer neuen globalen Steuerordnung?, IWB 2019, 225, 238.

§ 10 Exterritoriale Ausübung von Hoheitsgewalt?

Ekkehart Reimer

1965 hatte Klaus Vogel – nur wenige Jahre nach Abschluss der Arbeit an seiner Hamburger Habilitationsschrift zum räumlichen Anwendungsbe-
reich der Verwaltungsrechtsnorm – das Heidelberger Institut für Finanz-
und Steuerrecht gegründet. Wie zukunftssträchtig die Fragen sind, die er
damals erörtert hat, zeigen eine Reihe von Forschungsprojekten zu ge-
meinsamen Betriebsprüfungen, die in den letzten Jahren am Institut
durchgeführt worden sind¹.

I. Das Beispiel gemeinsamer Betriebsprüfungen

Worum geht es? Seit Jahrzehnten bieten supra- und internationale Regel-
werke zur Amtshilfe in Steuersachen staatlichen Finanzbehörden mehrere
Möglichkeiten einer auf den einzelnen Veranlagungsfall bezogenen Ko-
operation auf dem Feld der Außenprüfung (früher: Betriebsprüfung). Zu
diesen Möglichkeiten zählt die Anwesenheit inländischer Prüfer bei Prü-
fungen ausländischer Staaten auf deren Staatsgebiet. Nach Art. 12 der EU-
Amtshilferichtlinie, § 12 EU-AHiG und Art. 8 und 9 des von Europarat
und OECD im Jahr 1988 aufgelegten Übereinkommens über die gegensei-
tige Amtshilfe in Steuersachen² kann sich Deutschland an gleichzeitigen
und/oder grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen beteiligen.

Im Anwendungsbereich des Amtshilfeübereinkommens bewendet es bei
der bloßen Anwesenheit der inländischen Prüfer im Ausland. Das Unions-
recht geht demgegenüber weiter. Nach Art. 11 Abs. 2 der EU-Amtshilfe-
richtlinie und §§ 10 Abs. 3, 11 Satz 2 EU-AHiG können die Mitgliedstaaten

¹ Beispielhaft *Andela Milutinović*, Joint-Audit-Projekt, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Ge-
prägte Freiheit 2018/19 (HFSt Bd. 10, 2019), S. 89 ff. Zu einzelnen hier angesprochen
Fragen auch *Ekkehart Reimer*, Ein Thema stark gemacht: Gemeinsame Betriebsprü-
fungen (engl.: A Topic of Growing Significance: Joint Tax Audits), in: Eisgruber
(Hrsg.), International Tax Audit Forum Munich 2016, S. 69 ff.

² BGBl. II 2015, 966.

für den Fall, dass dies nach den Rechtsvorschriften des aufnehmenden ausländischen Mitgliedstaates zulässig ist, vereinbaren, dass inländische Bedienstete, die bei behördlichen Ermittlungen im Ausland zugegen sind, Einzelpersonen dort auch aktiv befragen und Aufzeichnungen prüfen dürfen. Diese sog. aktive Prüfungsbefugnis macht grenzüberschreitende Betriebsprüfungen aus Verwaltungssicht besonders reizvoll. Deutschland knüpft ihre Zulässigkeit aber – insoweit über die Richtlinie hinaus – an die Zustimmung des Steuerpflichtigen (§ 10 Abs. 3 EU-AHiG). Wo diese aktive Prüfungsbefugnis eingeräumt ist, ist von gemeinsamen Außenprüfungen (*joint audits*) im Vollsinn die Rede.

II. Rechtliche Modellierung

1. Grundlagen

Die rechtliche Modellierung derartiger gemeinsamer Außenprüfungen ist indes anspruchsvoll; sie wirft unerwartet viele Fragen auf. Die Grundfrage richtet sich zunächst auf die Zahl der Verwaltungsverfahren, aus denen sog. *joint audits* bestehen. Zu den frühen Erkenntnissen aus der Begleitung und wissenschaftlichen Evaluation einzelner Verfahren gehört, dass die Vertreter der beteiligten Finanzverwaltungen nicht ein staaten gemischtes Team bilden, sondern dass die Vertreter eines Staates als je eigene Gruppe agieren und dabei auch im Rechtssinne Vertreter ihres Staates bleiben (vgl. Art. 11 Abs. 3 EU-AHiRL, § 10 Abs. 4 EU-AHiG). Im Grundsatz folgt daraus die Verpflichtung jedes Teams auf sein jeweiliges Heimatrecht. Das gilt primär in materiellrechtlicher Perspektive; die beteiligten Amtsträger sind von Rechts wegen berufen noch befugt, Steueransprüche des anderen Staates geltend zu machen.

Verfahrensrechtlich schließt das aus, dass es sich um ein Verfahren im Rechtssinne handelt. Selbst bei Konvergenz der anwendbaren Rechtsordnungen oder auch unter partieller oder vollständiger Anwendung einer der beiden Verfahrensrechte wäre ein *joint venture*, d.h. ein einheitliches, von einer Staatenmehrheit getragenes Prüfungsverfahren nicht denkbar. Seine Annahme scheidet zwar nicht schon an der Heterogenität der im Hintergrund stehenden materiellen Steueransprüche (und der Heterogenität ihrer Gläubiger), denn immerhin könnten die Staaten ein gemeinsames, gleichgerichtetes und in diesem Sinne einheitliches Informationsinteresse

haben, das zur materiellrechtlichen Unterlegung der Verfahrenshandlungen durchaus genügen würde. Zentral sind vielmehr die Unterschiede der Legitimationsquellen und Zurechnungslinien für die Ausübung von Hoheitsgewalt. Solange keine eigenständigen supra- oder internationalen Trägerkörperschaften gegründet werden, müssen Maßnahmen eines staatlichen Amtsträgers einem Hoheitsträger (Staat) stets eindeutig zugerechnet werden können. Denn nur so lassen sich die Wirksamkeits- und Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen vollständig beurteilen, Verantwortliche für fehlerhaftes Verwaltungshandeln identifizieren und schließlich Rechtsbehelfe bei der richtigen Stelle einlegen.

Daraus folgt: Es gibt keinen *joint audit*, es gibt nur *joint audits*. Die eigentlichen Probleme wirft dabei nicht das Verfahren auf, das in einem Staat von einem in den Diensten dieses Staats stehenden Amtsträgers durchgeführt wird; insoweit gelten jedenfalls im Staat-Bürger-Verhältnis allein die innerstaatlichen verfahrensrechtlichen Vorgaben dieses Staates. Problematisch ist vielmehr die Frage, welchen Rahmenregeln das Verwaltungshandeln des Amtsträgers unterliegt, der *out of area* tätig wird.

Diese Frage ist in zwei Teilfragen zu zergliedern. Erstens ist zu klären, wessen Staates Normen anzuwenden sind; zweitens, welche konkreten Rechtsbeziehungen und Rechtsverhältnisse durch diese Normen begründet werden.

2. Anwendbares Recht

Die erste Teilfrage betrifft im Kern den Dualismus zwischen Herkunfts- und Bestimmungsland, Ansässigkeits- und Zielstaat. Im Internationalen Verwaltungsrecht folgt die Hoheitsgewalt (in der Sprache Klaus Vogels: der intransitive Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm) in demokratischer Perspektive dem Personalitätsprinzip, d.h. dem Land, in dessen Dienst der handelnde Amtsträger steht. In statusrechtlicher Sicht ist der Beamte Bediensteter der entsendenden Gebietskörperschaft. Ersetzt man die demokratische (Legitimations-)Perspektive durch eine Souveränitätsperspektive, rückt demgegenüber das Territorialitätsprinzip in den Vordergrund. Es streitet dafür, dass jeder, der auf dem Gebiet eines Staates Hoheitsgewalt ausübt, sich dazu vorab dessen Hoheitsgewalt übertragen lassen muss.

So sehr dieser Ansatz jedenfalls im Anwendungsbereich der EU-AHiRL und des EU-AHiG naheliegt (vgl. Art. 11 Abs. 3 EU-AHiRL, § 10 Abs. 4 EU-AHiG), so offen ist doch das Internationale Verwaltungsrecht auch für abweichende Konstruktionen. De lege ferenda sind durchaus die Beilehung inländischer Hoheitsträger durch den ausländischen (Gast-)Staat mit dessen eigener Hoheitsgewalt und jedenfalls innerhalb der EU sogar eine – befristete – Beamtenernennung denkbar. Unter Vermittlung der notwendigen demokratischen Legitimation des ausländischen Gaststaats würden diese inländischen Amtsträger dann zugleich ausländische Amtsträger sein, könnten also situativ, allerdings unter strenger Beachtung des Gebots der Rechts(wahl)klarheit wechselnd Hoheitsgewalt ihres Heimatstaats oder Hoheitsgewalt des ausländischen (Gast-)Staats ausüben. Gesonderter sekundärrechtlicher oder völkerrechtlicher und jedenfalls gesetzlicher Regelung bedarf für diesen Fall aber die In-Sich-Weitergabe des in Ausübung ausländischer Hoheitsgewalt gewonnenen Verwaltungswissens in die informationelle Sphäre des Heimatstaats

Solange es derartige Regelungen über einen Statuswechsel oder eine Statusverdopplung indes nicht gibt, bleibt es – de lege lata – bei dem Personalitätsprinzip: Inländische Beamte üben auch dann, wenn sie *out of area* handeln, heimische Hoheitsgewalt aus. Damit bleibt es auch bei der strengen Bindung an die Zustimmungserfordernisse aus Art. 11 Abs. 2 der EU-Amtshilferichtlinie und §§ 10 Abs. 3, 11 Satz 2 EU-AHiG. Diese Rahmenregelungen und die zwischenstaatliche Vereinbarung über die aktive Prüfungsbefugnis können den Beamten zusätzliche verfahrensrechtliche Bindungen oder materiellrechtliche Bedingungen auferlegen, die der Sphäre des ausländischen Gaststaats entstammen – etwa Form- und Protokollierungserfordernisse, Anhörungserfordernisse oder Fristbindungen. Eine automatische materielle Bindung des Prüfers an das innerstaatliche Recht des ausländischen Gaststaats ist aber zweifelhaft; ebenso wie bei der diplomatischen und konsularischen Immunität spricht auch hier vieles dafür, dass auch im Anwendungsbereich von Art. 11 Abs. 2 der EU-Amtshilferichtlinie und §§ 10 Abs. 3, 11 Satz 2 EU-AHiG insoweit der Grundsatz *par in parem non habet imperium* (Art. 26 GG) gilt.

3. Rechtsbeziehungen im Dreieck: Gelingt der diagonale Durchgriff?

Die zweite Frage richtet sich auf die konkreten Rechtsbeziehungen und Rechtsverhältnisse. Diese Frage ist durch das Vorstehende noch nicht determiniert. Zwar wird die Ausübung aktiver Prüfungsbefugnisse einen mittelbar-faktischen Grundrechtseingriff bedeuten. Völker- und unionsrechtlich lassen sich aber auch die Regelungen von Art. 11 Abs. 2 der EU-Amtshilferichtlinie und der §§ 10 Abs. 3, 11 Satz 2 EU-AHiG so verstehen, dass der inländische Prüfer, der im Ausland tätig wird, dort nicht unmittelbar die Verhältnisse des Steuerpflichtigen prüft und ihm gegenüber zielgerichtete, d.h. unmittelbare Eingriffe in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung und weitere Grundrechte vornimmt. Vielmehr ist das – auch verwaltungsseitig vorherrschende – Verständnis, dass der inländische Prüfer *out of area* lediglich Amtshilfeersuchen stellt, deren Adressat die Finanzverwaltung des ausländischen (Gast-)Staats ist. Sie muss die Zulässigkeit der Frage oder des Einsichtsbegehrens in einem ersten Schritt prüfen und muss sie sich in einem zweiten Schritt – in Erfüllung dieses Amtshilfeersuchens – zu eigen machen, indem sie die Frage oder das Einsichtsbegehren dem Steuerpflichtigen gegenüberstellt. Der erste Schritt findet seine Rechtsgrundlagen im Völker- und Unionsrecht (und deren innerstaatlicher gesetzlicher Umsetzung), der zweite in den regulären innerstaatlichen Eingriffsnormen des Betriebsprüfungsrechts des ausländischen Gaststaats.

Aus dieser Konstellation lassen sich dann mühelos Folgen für die Sekundärebene (Staatshaftungsrecht) und vor allem für den Rechtsschutz ableiten. Je nachdem, ob ein Rechtsfehler Fehler in der ersten Phase (Amtshilfeersuchen) oder in der zweiten Phase (Prüfung des Amtshilfeersuchens; Anwendung örtlicher Hoheitsgewalt gegenüber dem Steuerpflichtigen) geschehen, ist der ersuchende oder der ersuchte Staat verantwortlich; und dieser Staatenverantwortlichkeit folgen der verwaltungs- oder finanzgerichtliche Gerichtsstand und die Anwendbarkeit eines staatlichen Prozessrechts.

III. Fazit

Vieles ist noch unerforscht. Doch diese Analysen zeigen bereits Potenzial und Aktualität der grundlegenden, das Steuerrecht transzendierenden Fragen des Internationalen Verwaltungsrechts, das seinen Reiz aus der Abschichtung der Rechtsquellen und der Beachtung grundrechtlicher, demokratischer und rechtsstaatlicher Vorgaben gewinnt.

§ 11 Wertschöpfung als Maßstab zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit*

Johannes Klamet

I. Einleitung

Das Internationale Steuerrecht kann aus verschiedenen Perspektiven analysiert und anhand vielfältiger Maßstäbe bewertet werden. Aus juristischer Sicht ist die Gerechtigkeit der internationalen Steuerrechtsordnung von besonderem Interesse.¹ Am Anfang und im Mittelpunkt steht diesbezüglich die Frage, wie konkurrierende Besteuerungszugriffe verschiedener Staaten in Einklang gebracht werden können.² Maßstab für die Beantwortung dieser Frage ist die Steuergerechtigkeit, deren Ziel die Verwirklichung von aufteilender (*iustitia commutativa*) und austeilender (*iustitia distributiva*) Gerechtigkeit ist.³ Für die gerechtigkeitsorientierte Analyse der zwi-

* Der Beitrag greift Gedanken auf, die in die Abschlussarbeit des *Verfassers* im Bachelorstudiengang Wirtschaftswissenschaft an der FernUniversität Hagen eingeflossen sind. Die Abschlussarbeit entstand im Frühjahr 2019 während der Mitarbeit des *Verfassers* am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg und wurde in angepasster Form als 11. Band der Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht veröffentlicht.

¹ Vgl. *M. Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, 13 ff.; *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 288 ff. und zur Effizienz als weitere zentrale Anforderung an das Internationale Steuerrecht s. 295 ff; zudem *K. Vogel*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, FS Klein (1994), 361 (372).

² Vgl. *G. Morgenthaler*, Steuerrechtfertigung und internationales Steuerrecht, in: P. Kirchhof/H. Kube/R. Mußgnug/E. Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre, HFSt 4 (2016), 153 (155).

³ *E. Reimer*, Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, in: B. Gehlen/F. Schorkopf (Hrsg.), Demokratie und Wirtschaft, 2013, 113 (128, 135); *B. Straßburger*, Steuergerechtigkeit im internationalen Rahmen, in: P. Kirchhof/H. Kube/R. Mußgnug/ E. Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre, HFSt 4 (2016), 159 (159).

schenstaatlichen Dimension des Internationalen Steuerrechts ist, nicht zuletzt wegen dessen stark völkervertragsrechtlicher Prägung, wiederum die kommutative Gerechtigkeit von zentraler Bedeutung.⁴

In jüngerer Zeit hat die zunehmende volkswirtschaftliche und gesellschaftliche Bedeutung der digitalen Wirtschaft⁵ die Debatte über die gerechte zwischenstaatliche Steueraufteilung neu angeregt. Grund dafür ist unter anderem das ihr zugeschriebene Potential für eine missbräuchliche Gewinnverlagerung und -kürzung (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS).⁶ Nach verbreiteter Ansicht stellt die Besteuerung der digitalen Wirtschaft die Tauglichkeit der bisherigen Regelungen über Steueranknüpfung und -verteilung grundlegend in Frage.⁷ Auf steuerpolitischer Ebene bemühen sich daher insbesondere *OECD* und *Europäische Kommission* um eine Reform des Internationalen Steuerrechts.⁸ Im Rahmen dieser Reformüberlegungen wird eine Aufteilung des Steueraufkommens nach Maßgabe der unternehmerischen Wertschöpfung (*value creation*) zunehmend als zent-

⁴ E. Reimer, Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, in: B. Gehlen/F. Schorkopf (Hrsg.), *Demokratie und Wirtschaft*, 2013, 113 (135); B. Straßburger, Steuergerechtigkeit im internationalen Rahmen, in: P. Kirchhof/H. Kube/R. Mußgnug/ E. Reimer (Hrsg.), *Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre*, HFSt 4 (2016), 159 (159).

⁵ Trotz der verbreiteten Verwendung im Schrifttum konnte sich ein allgemein akzeptiertes Begriffsverständnis bislang nicht herausbilden, vgl. L. Mucic/I. Schlie/S. Schulz, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft – BEPS, FS Haarmann (2015), 713 (718); S. Meyering/C. Hintzen, BFuP 2017, 451 (451), zum Verhältnis der Begriffe „digitale Wirtschaft“ und „E-Commerce“ s. 466.

⁶ S. Meyering/C. Hintzen, BFuP 2017, 451 (451) m.w.N.

⁷ Hierzu J. Klamet, *Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit*, HFSt 11 (2019), 1 ff. und 29 ff. m.w.N.; kritisch W. Schön, *Ten Questions about Why and How to Tax the Digital Economy*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017 – 11.

⁸ *OECD*, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*; *dies.*, *Addressing the Tax Challenge of the Digitisation of the Economy – Policy Note 2019*; *Europäische Kommission*, COM(2018) 146 final; eine umfassende Darstellung findet sich bei R. Pinkernell, *Grenzüberschreitendes digitales Wirtschaften (Ertragsteuerrecht)*, in: J. Hey (Hrsg.), *Digitalisierung im Steuerrecht*, DStJG 42 (2019), 321 ff.

rales Leitbild und Maß zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit angesehen.⁹ Diese Annahme wird jedoch vermehrt von Teilen des steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttums kritisiert.¹⁰

Im Folgenden soll daher im Rahmen einer überblicksartigen Einführung in die Thematik der Frage nachgegangen werden, ob eine wertschöpfungsorientierte Steuerrechtfertigung und -aufteilung ein hohes Maß zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit gewährleisten kann. Hierzu muss zunächst näher bestimmt werden, was in begrifflicher und konzeptioneller Hinsicht unter „Wertschöpfung“ zu verstehen ist (II.). Daran anknüpfend werden sodann die wertschöpfungsorientierte Steuerrechtfertigung dem Grunde (III.) und der Höhe nach (IV.) näher beleuchtet. Fazit und Ausblick (V.) beschließen die Untersuchung.

II. Wertschöpfung als Begriff und Konzept

In der bisherigen Debatte ist der Begriff „Wertschöpfung“ weitgehend konturlos geblieben. Weder *OECD* noch *Europäische Kommission* definieren den Begriff oder erläutern die hinter ihrer Begriffsverwendung stehende Konzeption.¹¹ Im deutschen Steuerrecht findet sich der Begriff in der Anlage zu § 5 GAufzV¹² und wird von der Finanzverwaltung in ihren Grundsätzen zu § 4 Abs. 1 Nr. 3 b) GAufzV definiert als „Differenz zwischen dem Wert, den der Abnehmer für eine erhaltene Leistung zu zahlen bereit ist, und den vom Leistungserbringer bezogenen Vorleistungen“¹³. Alternativ lasse sich die Wertschöpfung aus den „Kosten der Leistungserbringung zuzüglich eines Gewinnzugschlags errechnen“¹⁴. Dieses Ver-

⁹ Vgl. J. Stark, *StuW* 2019, 71 (73) m.w.N.; J. Hey, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 ff.; M. Olbert/C. Spengel, *World Tax Journal* 2017, 3 (9 f.); V. Kaul/I. Krakau, *IStR* 2019, 141 ff.

¹⁰ S. nur W. Schön, *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, 5.

¹¹ Zur Verwendung des Begriffs durch die OECD A. Bal, *(Mis)guided by the Value Creation Principle – Can New Concepts Solve Old Problems?*, *Bulletin for International Taxation* 72 (2018), No. 11.

¹² Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung v. 12.7.2017, *BGBl. I* 2367.

¹³ BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05, Tz. 3.4.11.5.

¹⁴ BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05, Tz. 3.4.11.5.

ständnis deckt sich mit einer im betriebswirtschaftlichen Schrifttum verbreiteten Definition, nach der „Wertschöpfung“ in einem ersten Zugriff als Überschuss der Erlöse über die dazugehörigen Kosten verstanden werden könne.¹⁵ Diese Definitionen sind jedoch zu vage, um als Maßstab für konkrete zwischenstaatliche Verteilungskonflikte zu dienen. Unter anderem bleibt erläuterungsbedürftig, wie die gesamte Wertschöpfung eines Unternehmens auf die einzelnen Unternehmensteile, die sich zudem in unterschiedlichen Staaten befinden können, aufzuteilen ist. Fraglich ist darüber hinaus, was konkret unter „Erlösen“ und „Kosten“ in diesem Sinne verstanden werden soll.

Die Betriebswirtschaftslehre hat daher weitergehende Modelle entwickelt, um Wertschöpfung differenzierter zu erfassen. Seit der grundlegenden Arbeit von *Michael Porter* ist das Verständnis unternehmerischer Wertschöpfung maßgeblich durch das Modell der Wertschöpfungskette (*value chain*)¹⁶ geprägt. Danach wird Wertschöpfung prozessorientiert als geordnete Abfolge von Tätigkeiten verstanden, die durch einen Ressourcenverbrauch gekennzeichnet sind und einzeln bewertet werden können. Auf dieser Grundlage wird eine differenzierte Analyse der wertschaffenden individuellen Unternehmensaktivitäten (*value activities*) ermöglicht, die von *Porter* in primäre und unterstützende Aktivitäten unterteilt werden (vgl. Abb. 1).¹⁷ Die Wertschöpfungsbeiträge der einzelnen Unternehmensteile können wiederum als Differenz zwischen dem Marktpreis der erhaltenen Leistung und den vom Leistungserbringer bezogenen Vorleistungen definiert werden.¹⁸

¹⁵ *M. Olbert/C. Spengel*, *World Tax Journal* 2017, 3 (22).

¹⁶ *M. Porter*, *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, 1985, S. 36 ff.

¹⁷ Vgl. *V. Kaul/I. Krakau*, *IStr* 2019, 141 (142); diesem Verständnis folgt auch die deutsche Finanzverwaltung in ihren Grundsätzen zu § 4 Abs. 1 Nr. 3 b) GAufzV (s.o. Fn. 13), Tz. 3.4.11.5.

¹⁸ *V. Kaul/I. Krakau*, *IStr* 2019, 141 (142).

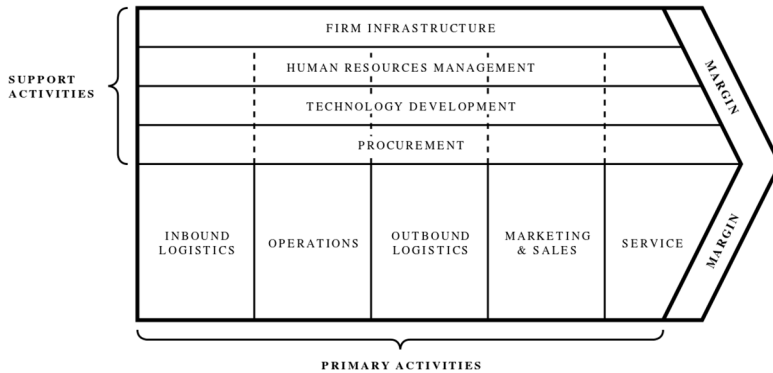


Abb. 1: Wertschöpfungskette nach M. Porter (1985, S. 37)

Durch eine derartige Unternehmensanalyse können weitergehende Aussagen über den Wertschöpfungsprozess und die Orte getroffen werden, an denen die Wertschöpfung stattfindet. Um die einzelnen Wertschöpfungsstufen und -beiträge noch differenzierter zu bestimmen, kann auf weitergehende Analysemodelle (etwa die vergleichende Analyse von Geschäftsmodellen)¹⁹ und quantitative Kennzahlen (etwa das wertorientierte Konzept des *Economic Value Added*)²⁰ zurückgegriffen werden. Dabei handelt es sich jedoch stets nur um näherungsweise Bestimmungen, die von dem konkret betrachteten Unternehmen, den individuell verschiedenen Grundannahmen über den Stellenwert einzelner Wertschöpfungsbeiträge und dem spezifischen Analyseziel abhängig sind. Ein einheitliches, für sämtliche Unternehmensformen und Geschäftsmodelle gültiges Verständnis von Wertschöpfung existiert nicht.²¹

Besonders eindrücklich zeigt dies die Diskussion über Reformen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Die *OECD* hat im Rahmen ihrer Untersuchung der Charakteristika und typischen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft zwar verschiedene Merkmale identifiziert, durch die sie

¹⁹ S. hierzu statt vieler B. Wirtz, *Business Modell Management*, 4. Aufl. 2018 m.w.N.

²⁰ Ausführlich hierzu H. Gräfer/T. Gerenkamp, *Bilanzanalyse*, 13. Aufl. 2016, S. 149 f. m.w.N.; der EVA wird insbesondere von M. Olbert/C. Spengel, *World Tax Journal* 2017, 3 (23), als tauglicher Indikator für die näherungsweise Bestimmung der Wertschöpfung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft vorgeschlagen.

²¹ A. Bal, *Bulletin for International Taxation* 72 (2018), No. 11.

sich von der nicht digitalen Wirtschaft unterscheidet und denen von einigen Mitgliedern des BEPS-Projektes eine wesentliche Bedeutung für die Wertschöpfung zugesprochen wird.²² Zu diesen Merkmalen gehören unter anderem die Bedeutung von Daten und der Nutzerbeteiligung für die Wertschöpfung.²³ Hiermit zusammenhängend wird zudem eine stärkere Berücksichtigung des marktseitigen Anteils an der Wertschöpfung diskutiert.²⁴ Ein internationaler Konsens zu Bedeutung, Ausmaß und örtlicher Zurechnung dieser als maßgeblich erachteten Werttreiber konnte jedoch – auch nach Ansicht der *OECD* selbst – bislang nicht gefunden werden.²⁵ Hinzu kommt, dass das Modell der Wertschöpfungskette nicht geeignet ist, um sämtliche Geschäftsmodelle zutreffend zu erfassen. Insbesondere im Zuge der Digitalisierung sind neuartige Geschäftsmodelle entstanden, deren Leistungserstellungsprozess weniger als Wertschöpfungskette denn als Wertschöpfungsnetz charakterisiert werden kann, etwa der fortlaufende und wechselseitige Datenaustausch zwischen Nutzern und Betreibern von sozialen Netzwerken und von deren Nutzern untereinander.²⁶ „Wertschöpfung“ ist daher ein nicht allgemeingültig bestimmbares²⁷ und damit interpretationsoffenes Konzept.²⁸ Gerade diese konzeptionelle Offenheit und begriffliche Unbestimmtheit scheinen der Grund für die wachsende Popularität der Wertschöpfungskonzeption zu sein, da sie jedem Akteur in der steuerpolitischen Diskussion erlauben, eine seinen Zielen entsprechende Vorstellung von Wertschöpfung unter den Begriff zu fassen.²⁹ Je nach konzeptioneller Grundlage kann die Wertschöpfung ein und desselben Unter-

²² *OECD*, Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, 51.

²³ *OECD*, Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, 52; ausführlich und m.w.N. *J. Klamet*, Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit, HFSt 11 (2019), 17 ff.

²⁴ *S. Greil/D. Fehling*, IStR 2017, 757 (760); *J. Becker/J. Englisch*, Wirtschaftsdienst 2017, 801 (807); *J. Hey*, Bulletin for International Taxation 2018, 203 (204).

²⁵ *OECD*, Brief on the Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018, 2; *M. Olbert/C. Spengel*, World Tax Journal 2017, 3 (9).

²⁶ *S. Postler*, IStR 2019, 100 (102); *S. Bremer* u.a., in: *S. Krause/B. Pellens* (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation, Zlbf-Sonderheft 72 (2017), 143 (152).

²⁷ *J. Becker*, IStR 2018, 634 (635).

²⁸ *S. Morse*, Bulletin for International Taxation 2018, 196 (196).

²⁹ *A. Bal*, Bulletin for International Taxation 72 (2018), No. 11.

nehmens entweder dem Quellen- oder Ansässigkeitsstaat zugewiesen werden.³⁰ Hieraus folgt aus juristischer Sicht jedoch nicht, dass eine wertschöpfungsorientierte Steuerrechtfertigung und -aufteilung per se als unsachgemäß abzulehnen wäre. Es handelt sich vielmehr um ein weiter konkretisierungsbedürftiges Prinzip.³¹ Für die Tauglichkeit als Maßstab zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit ist daher entscheidend, ob und wie eine wertschöpfungsorientierte Steuerrechtfertigung dem Grunde und der Höhe nach dogmatisch begründet und weiter konkretisiert werden kann.

III. Wertschöpfungsorientierte Steuerrechtfertigung dem Grunde nach

Bislang wurde die internationale Steuerrechtfertigung und -aufteilung maßgeblich mit dem Prinzip der Globaläquivalenz (zum Teil auch als Nutzenprinzip bezeichnet)³² begründet.³³ Auf nationaler Ebene soll dem Staat hiernach ein Besteuerungsrecht zustehen, da er vielfältige Leistungen erbringt und finanziert – etwa durch die Bereitstellung von öffentlichen Gütern und Infrastruktureinrichtungen – die von den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften genutzt werden.³⁴ Erheben mehrere Staaten – etwa Ansässigkeits- und Quellenstaat – gleichzeitig einen Besteuerungsanspruch, erlangt die Globaläquivalenz Bedeutung als Maßstab für deren Ausgleich.

³⁰ Vgl. A. Bal, Bulletin for International Taxation 72 (2018), No. 11.

³¹ Vgl. S. Morse, Bulletin for International Taxation 2018, 196 (196); J. Hey, Bulletin for International Taxation 2018, 203 (205).

³² Vgl. statt vieler J. Hey, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Lang (2010), 133 ff.

³³ K. Vogel, Über "Besteuerungsrechte" und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: FS Klein, 1994, 361 (376); M. Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, 47 f.; ders., Globaläquivalenz und Äquivalenzneutralität, in: P. Kirchhof/H. Kube/R. Mußgnug/E. Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre, 165 (167 f.) m.w.N.; J. Hey, Bulletin for International Taxation 2018, 203 (205) m.w.N.

³⁴ Vgl. J. Hey, FS Lang (2010), 133 (159) m.w.N.; dies., Bulletin for International Taxation 2018, 203 (205); S. Morse, Bulletin for International Taxation 2018, 196 (197); J. Becker/J. Englisch, Wirtschaftsdienst 2017, 801 (802); W. Schön, StuW 2012, 213 (215); vgl. Europäische Kommission, COM(2017) 547 final, 2.

Herkunft und dogmatische Natur einer wertschöpfungsorientierten Steuerrechtfer­ tigung, die die *Europäische Kommission* bereits als „international vereinbarten Grundsatz“³⁵ ansieht, sind dagegen noch weitgehend unerforscht.³⁶ Nach einer im Schrifttum verbreiteten Sichtweise kann eine an der Wertschöpfung orientierte Aufteilung der Besteuerungsrechte im Kern auf das Prinzip der Quellenbesteuerung zurückgeführt werden,³⁷ nach dem Erträge an ihrem Entstehungsort – dem Ort ihrer „Quelle“ – besteuert werden sollen. Der Steuerzugriff an der Quelle rechtfertigt sich wiederum durch den Gedanken der Globaläquivalenz,³⁸ da die staatlich bereitgestellten Güter und Leistungen die Grundlage unternehmerischer Wertschöpfung bilden.

Die wertschöpfungsorientierte Steuerrechtfer­ tigung und das Prinzip der Globaläquivalenz haben folglich ein größtenteils übereinstimmendes theoretisches Fundament. Sie weichen voneinander ab, wenn der Ort der unternehmerischen Wertschöpfung nicht mit dem Ort der Inanspruchnahme staatlicher Leistungen übereinstimmt. Die Beantwortung der Frage, ob und wann dies der Fall ist, hängt unter anderem entscheidend von dem zugrunde gelegten Verständnis von Wertschöpfung ab und ist daher, wie bereits ausgeführt, großen Unsicherheiten unterworfen. Aufgrund des Rückgriffs auf quellentheoretische und globaläquivalente Rechtfertigungsansätze teilt die wertschöpfungsorientierte Steuerrechtfer­ tigung deren Schwächen³⁹ und ist zudem konzeptionell von vornherein auf die Berücksichtigung wertschöpfungsrelevanter Umstände beschränkt. Zwar ist die theoretische Fundierung der wertschöpfungsorientierten Steuerrechtfer­ tigung insgesamt nicht notwendigerweise weniger überzeugend als diejenige der bisher vorherrschenden Rechtfertigungsansätze. Problematisch ist aber, dass an die Etablierung der Wertschöpfungskonzeption als dem

³⁵ *Europäische Kommission*, COM(2018) 146 final, 5.

³⁶ *J. Hey*, Bulletin for International Taxation 2018, 203 (205); kritisch *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, 4 f.

³⁷ Vgl. *J. Hey*, Bulletin for International Taxation 2018, 203 (204); *S. Morse*, Bulletin for International Taxation 2018, 196 (197).

³⁸ *S. Morse*, Bulletin for International Taxation 2018, 196 (197).

³⁹ Vgl. zu den Schwächen einer globaläquivalenten Steuerrechtfer­ tigung *W. Schön*, StuW 2012, 213 (215).

neuen Leitprinzip zur Lösung von Allokationskonflikten hohe Erwartungen verbunden werden, obwohl sich jene bei genauerem Hinsehen lediglich als Variante bekannter Ansätze entpuppt.⁴⁰

An anderer Stelle hat die *OECD* überdies eine globaläquivalente Steuerrechtferdigung als bis heute gültiges Hauptprinzip der Besteuerung bezeichnet.⁴¹ Die wertschöpfungsorientierte Steuerrechtferdigung sollte daher weniger als Paradigmenwechsel, denn als Fortentwicklung bewährter Prinzipien aufgefasst werden. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich, dass der Wertschöpfung auch nach Auffassung der *OECD* vorrangig eine Korrekturfunktion zukommt, um als schädlich wahrgenommene Entwicklungen einzudämmen.⁴² So verstanden, kann eine Orientierung an der Wertschöpfung unter Rückgriff auf die Prinzipien der Globaläquivalenz und der Quellenbesteuerung ein Besteuerungsrecht der Staaten rechtfertigen, in denen ein Unternehmen Wert schöpft.

IV. Wertschöpfungsorientierte Steuerrechtferdigung der Höhe nach

Auch die (Sach-)Gerechtigkeit der zwischenstaatlichen Aufteilung des Steuersubstrats der Höhe nach wurde bislang überwiegend am Maßstab der Globaläquivalenz gemessen.⁴³ Problematisch ist dabei, dass sich auf der Grundlage eines globaläquivalenten Ansatzes keine trennscharfen Maßstäbe für die Verteilung des Steueraufkommens bestimmen lassen.⁴⁴ Insbesondere wird man „zwischen der Höhe des erzielten Einkommens und der jeweiligen Nutzung öffentlicher Güter keine strenge Relation entdecken können.“⁴⁵ Dies trifft in ähnlicher Weise auf eine wertschöpfungsorien-

⁴⁰ Vgl. J. Hey, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 (205).

⁴¹ *OECD* (Hrsg.), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, 35; M. Valta, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe*, 2014, 47 f.

⁴² R. Pinkernell, *Grenzüberschreitendes digitales Wirtschaften (Ertragsteuerrecht)*, in: J. Hey (Hrsg.), *Digitalisierung im Steuerrecht*, *DStJG* 42 (2018), 321 (356).

⁴³ Vgl. M. Valta, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe*, 2014, 47 ff. m.w.N.

⁴⁴ J. Hey, *FS Lang* (2010), 133 (159); W. Schön, *StuW* 2012, 213 (215).

⁴⁵ W. Schön, *StuW* 2012, 213 (215).

tierte Steueraufteilung zu. Nicht zuletzt wegen unterschiedlicher Begriffsverständnisse ist es prinzipiell unmöglich, den jeweiligen Ort der Wertschöpfung eines Unternehmens genau zu ermitteln und erzielte Erträge willkürfrei mit diesem zu verbinden.⁴⁶ Insgesamt lassen sich daher auch aus dem Konzept der Wertschöpfung keine eindeutigen Vorgaben für den Umgang mit konkreten Allokationskonflikten ableiten.⁴⁷

Das Internationale Steuerrecht dient jedoch in erster Linie dazu, die Besteuerungsansprüche souveräner Staaten untereinander in Einklang zu bringen.⁴⁸ Die konkrete Zuweisung von Besteuerungsrechten dem Grunde und der Höhe nach ist folglich keine exakte Wissenschaft, sondern stets auch ein politischer Prozess.⁴⁹ Gemessen hieran erweist sich die Orientierung an der Wertschöpfung als dem zentralen Kriterium zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit als zunehmend konsensfähig.⁵⁰ Zwar besteht aufgrund der bislang fehlenden Übereinkunft über die genauen Konturen der Wertschöpfungskonzeption die Gefahr, dass es sich um einen nur scheinbaren Konsens handelt, der die nach wie vor offenen Sachfragen hinter dem Schlagwort „Wertschöpfung“ zurücktreten lässt. Gleichzeitig sind die Probleme und Schwächen der wertschöpfungsorientierten Steueraufteilung zunehmend Gegenstand wissenschaftlicher Auseinandersetzung.⁵¹ Da nicht davon auszugehen ist, dass *OECD* und/oder *Europäische Kommission* in naher Zukunft von ihrem „neuen Mantra“⁵² abrücken werden, sollte die Wertschöpfungskonzeption daher sinnvoll weiterentwickelt wer-

⁴⁶ S. Morse, *Bulletin for International Taxation* 2018, 196 (197); S. Greil/D. Fehling, *IStR* 2017, 757 (760); J. Hey, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 (204).

⁴⁷ J. Stark, *StuW* 2019, 71 (73).

⁴⁸ K. Vogel, *FS Klein* (1994), 361 (361 ff.).

⁴⁹ R. Pinkernell, *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 196; P. Hongler/P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD Working Paper 2015, 33.

⁵⁰ M. Olbert/C. Spengel, *World Tax Journal* 2017, 3 (9), die von dem „new and prevalent paradigm in international tax law“ sprechen; S. Postler, *IStR* 2019, 100 (101); C. Schwarz/S. Stein/M. Freudenberg, *BB* 2018, 2267 (2267).

⁵¹ S. exemplarisch nur S. Morse, *Bulletin for International Taxation* 2018, 196 ff.; V. Kaul/I. Krakau, *IStR* 2019, 141 ff.; J. Hey, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 ff.; G. Bauer/J. Fritz/D. Schanz/M. Sixt, *DStR* 2019, 887 ff.; J. Klamet, *Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit*, HFSt 11 (2019).

⁵² W. Schön, *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, 5.

den. Hierfür kann auf eine stetig wachsende Anzahl von *Case Studies*, Geschäftsmodell- und Wertschöpfungsbeitragsanalysen zurückgegriffen werden, die sich etwa mit verschiedenen digitalen Geschäftsmodellen befassen.⁵³

V. Fazit und Ausblick

Wie diese überblickartige Einführung gezeigt hat, ist Wertschöpfung als Maßstab zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit ein weiter konkretisierungsbedürftiges, aber auch konkretisierungsfähiges Konzept. Auf äquivalenz- und quellentheoretischer Grundlage kann die Anknüpfung an unternehmerische Wertschöpfung Besteuerungsrechte dem Grunde nach rechtfertigen und die Steueraufteilung der Höhe nach anleiten. Der verstärkte Rückgriff auf „Wertschöpfung“ als Argumentationstopos durch *OECD* und *Europäische Kommission* hat des Weiteren eine intensive Diskussion darüber angeregt, welches die bedeutenden Werttreiber bestimmter Geschäftsmodelle sind, wie Wertschöpfung einem Ort zugerechnet und wie sie quantitativ gemessen werden kann. Gibt man die Vorstellung auf, dass sich mittels einer wertschöpfungsorientierte Steuerrechtlichrechtfertigung und -aufteilung sämtliche offenen Fragen beantworten lassen, kann sie auf dieser Grundlage einen Beitrag zu einer behutsamen Weiterentwicklung der internationalen Steuerrechtsordnung hin zu mehr Verteilungsgerechtigkeit leisten.

⁵³ M. Olbert/C. Spengel, *World Tax Journal* 2017, 3 (22 ff.); J. Klamet, *Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit*, HFSt 11 (2019), 9 ff., 17 ff. und 29 ff.; V. Kaul/I. Krakau, *IStR* 2019, 141 (143 f.); S. Greil/D. Fehling, *IStR* 2017, 757 (760 ff.).

§ 12 Die schwarze Null für die Europäische Union zwischen Norm und Wirklichkeit

Lennart Neckenich

In Brüssel wird aktuell mit großer Hingabe um den Finanzrahmen 2021-2027 gerungen.¹ Die designierte Kommissionspräsidentin lässt mit zahlreichen kostspieligen Ideen und Absichten aufhorchen.² Angesichts des beschränkten Haushaltsetats der Europäischen Union stellt sich die Frage der Finanzierbarkeit. Die – zuletzt in Deutschland reinkarnierte – Debatte um die „Schwarze Null“ entbrennt dahingehend auch mit Blick auf den Unionshaushalt.

I. Die unionale Verschuldungspraxis

Dabei hat die Union bereits in der Vergangenheit auf verschuldungsba-
sierte Finanzierungsmodelle zurückgegriffen:³ Die Europäische Gemein-
schaft für Kohle und Stahl hatte in Art. 49 ihres Vertrages (EGKSV) von
1951 eine zweckgebundene Anleihebefugnis festgeschrieben. Gleichsam
sah Art. 172 Abs. 4 EAGV die Kompetenz vor, Kredite zur Finanzierung
von Forschung und Investitionen im Euratom-Bereich aufzunehmen. In
der Praxis wurde eine weitergehende Kompetenz für die Kreditaufnahme
zur Verwirklichung von Gemeinschafts- und später Unionszielen auf
Grundlage des ehemaligen Art. 235 EWGV gestützt (später Art. 308 EGV;

¹ Vgl. bspw. Vorschlag der Kommission v. 2.5.18, „EU budget for the future“; Wiss. Dienst des EU-Parlaments, Mehrjähriger Finanzrahmen 2021-2027 und neue Eigenmittel (2018).

² Vgl. politische Leitlinien für die künftige EU-Kommission 2019-2024, „Eine Union, die mehr erreichen will – Meine Agenda für Europa“ (2019).

³ Hierzu: Münch, Die Verschuldungstätigkeit der Europäischen Gemeinschaft (1989), S. 29 ff.; Gesmann-Nuissl, Die Verschuldungsbefugnis der Europäischen Union (1999), S. 29 ff.; Jeck, die Verschuldung der Europäischen Gemeinschaften (2009), S. 4 ff.

heute Art. 352 AEUV). In Folge dessen kam es 1975 zum Erlass zweier Verordnungen⁴ zur Aufnahme von Zahlungsbilanzanleihen für Mitgliedsstaaten mit ölpreisbedingten Zahlungsbilanzschwierigkeiten und später für Mitgliedsstaaten außerhalb der Euro-Zone mit Zahlungsbilanzschwierigkeiten (vgl. heute Art. 143 AEUV).⁵ Daneben traten die Vergabe von Anleihen für sogenannte Neue Gemeinschaftsinstrumente (NGI)⁶ mit dem Ziel der Strukturmaßnahmen im Bereich von Energie, Industrie und Infrastruktur sowie von Anleihen zur finanziellen Unterstützung von Drittländern.⁷ Schließlich wurde die Einführung des vorläufigen Europäischen Finanzstabilitätsmechanismus (EFSM) auf Art. 122 Abs. 2 AEUV gestützt.⁸ Zwar schweigt die Vorschrift zur Herkunft der Mittel, die Kommission sah hierin jedoch die Möglichkeit, sich des Finanzmarktes zu bedienen.

Neben der Vergabe von Anleihen trat auch eine faktische Verschuldung, die die Organe der Europäischen Union durch ihr hoheitliches Handeln vollzogen, so etwa als die damalige EG sogenannte „rückzahlbare Vorschüsse“ aufnahm⁹ oder noch nicht fällige Eigenmittel frühzeitig vom Eigenmittelkonto abrief.¹⁰

II. Verschuldungskompetenzen und -verbote der Europäischen Union nach den Unionsverträgen

Auch wenn internationalen Organisationen in der Regel die Fähigkeit einer Kreditaufnahme zukommt, gilt dies stets nur im Rahmen der Befugnisse, die satzungsmäßig vorgegeben werden.¹¹ Die unbestrittene Rechtspersönlichkeit der Europäischen Union reicht mit ihrer außenrechtlichen

⁴ VO (EWG) Nr. 397/75 und Nr. 398/75 des Rates vom 17.2.1975.

⁵ Zuletzt festgesetzt in VO (EG) Nr. 431/2009 des Rates vom 18.5.2009.

⁶ Beschluss (EWG) Nr. 78/870 des Rates vom 18.10.1978.

⁷ VO (EG, Euratom) Nr. 2728/94 des Rates ersetzt durch VO Nr. 480/2009.

⁸ VO (EU) Nr. 407/2010 des Rates vom 11.5.2010.

⁹ Dies geschah auf Grundlage eines Regierungsabkommens vom 2.10.1984. In der Folge sprach der EG-Rechnungshof von einer „De-Facto-Kreditfinanzierung“, ABl. (EG) Nr. C 321/1986, S. 9. F; vgl. auch Jeck, Verschuldung, S. 7.

¹⁰ Art. 12 Abs. 2 VO (EG) Nr. 1150/2000; vgl. auch Gesman-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 47.

¹¹ Lewinski, ZG 2012, 165, 170; zur EU vgl. Oppermann u.a., Europarecht, 8. Aufl. 2018, § 8 Rn. 53.

Schuld- und Haftungsfähigkeit nicht zur Begründung einer innerverbandlichen Verschuldungskompetenz aus; die bloße Rechtspersönlichkeit kann keine eigenen Kompetenzen begründen.¹² Ungenügend ist dahingehend auch das zur Verschuldung Befugnis erteilende Sekundärrecht. Schon innerhalb der früheren Verträge bestand keine Einigkeit über die Folgerungen aus einzelnen expliziten Verschuldungskompetenzen.¹³ Heute fehlt es bereits an vergleichbaren ausdrücklichen Kompetenznormen zugunsten der Organe der Europäischen Union innerhalb der rechtswirksamen Verträge.¹⁴

1. Die Sonderstellung der Europäische Investitionsbank

Zwar sieht Art. 309 Abs. 1 AEUV vor, dass sich die Europäische Investitionsbank (EIB) des Kapitalmarkts bedient. Doch ist die EIB gerade kein Organ der Europäischen Union.¹⁵ Die der EIB zugewiesene Kompetenz ist schließlich auf eine zweckgebundene Aufnahme begrenzt, indem die Europäische Investitionsbank nach Art. 309 Abs. 2 AEUV „die Finanzierung von Investitionsprogrammen [...] der Union“ unterstützt. So sind die Finanztätigkeiten der EIB als eigene Institution aufgrund ihrer eigenen Rechtspersönlichkeit und Finanzautonomie gleichsam vom Haushaltsgebaren der Europäischen Union ausgenommen.

2. Kein ausdrückliches primärrechtliches Verbot

Unabhängig einer fehlenden expliziten Verschuldungskompetenz sehen die Verträge ausdrücklich weder ein gesetzliches Verbot noch eine gesetzliche Beschränkung vor. Zwar ist die Union als Stabilitätsunion ohne Bail-Out ausgestaltet worden.¹⁶ Mit Blick auf die grammatische Auslegung des Art. 125 Abs. 1 AEUV ist der Union indes ausschließlich die Haftungsübernahme anderer Mitgliedsstaaten untersagt.

Nichts anderes folgt aus dem Kreditfinanzierungsverbot gemäß Art. 123 AEUV. Die Regelung sieht vor, dass die Zentralbanken weder der Union

¹² Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 86; a. A. Couzinet, RMC 22, 55, 60.

¹³ Zu diesem Streit vgl. Oppermann u.a., Europarecht, 8. Aufl. 2018, § 8 Rn. 53;.

¹⁴ Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 28, Lewinski, ZG 2012, 164, 173.

¹⁵ Herdegen, Europarecht, 9. Aufl. 2017, § 8 Rn. 355; Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 26; Storr, EuR 2001, 846, 859.

¹⁶ Vgl. dazu Kube/Reimer, ZG 2011, 332, 340.

noch den Mitgliedstaaten direkt Kredite gewähren oder deren Schuldtitel unmittelbar erwerben dürfen. Eine Ausweitung des Art. 123 AEUV auf ein grundsätzliches Kreditfinanzierungsverbot der Union findet in der Norm hingegen keine Grundlage. Ebenso wenig kann aus der rein währungsstabilitätssichernden Regelung eine grundsätzliche fiskalische Kreditaufnahmebefugnis abgeleitet werden, zumal die Anwendbarkeit des Umkehrschlusses im unionalen Primärrecht aufgrund der damit einhergehenden (möglichen) Vertragsänderung ohnehin umstritten ist.¹⁷

3. Vorgaben zur Haushaltsfinanzierung

In Frage steht, inwieweit die europäische Finanzverfassung Modelle einer (temporären) Verschuldung vorsieht oder zulässt. Die Europäische Union hat ihren eigenen Haushalt nach den in Art. 310 bis 325 AEUV festgeschriebenen Regelungen zu führen. Darüber hinaus findet das Haushaltsrecht konkretisierenden Charakter durch die beschlossene Haushaltsordnung.¹⁸

Dabei kann der Begriff der Schulden, wie er in Art. 318 Abs. 1 S. 2 AEUV aufgeführt ist, nicht mit dem einer Verschuldung gleichgesetzt werden. Ersterer dient ausschließlich der Erfassung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in einer Vermögensübersicht und hat keine kompetenzielle Bedeutung.¹⁹ Eine haushaltsrechtliche Verschuldungskompetenz ließe sich ableiten, sofern verschuldungsbasierte Einnahmequellen zur Haushaltsfinanzierung vorgesehen sind. Der Unionshaushalt wird gemäß Art. 311 Abs. 2 AEUV unbeschadet der sonstigen Einnahmen ausschließlich durch Eigenmittel finanziert.

a. Eigenmittelfinanzierung

Der Begriff der Eigenmittel ist vertraglich nicht definiert. Gemäß Art 311 Abs. 3 AEUV entscheidet vielmehr der Rat über die „Bestimmungen des Systems der Eigenmittel“. Die aktuelle Verordnung des Europäischen Par-

¹⁷ Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 88.

¹⁸ Niedobitek, Streinz EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 310 AEUV Rn. 13.

¹⁹ Lewinski, ZG 2012, 164, 170.

laments und des Rates über die Haushaltsordnung für den Gesamthaushaltsplan der Union²⁰ verweist in ihrem Art. 76 Abs. 1 auf den Eigenmittelbegriff des Beschlusses des Rates über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaft von 2007²¹. Hierbei zählt Art. 2 des Beschlusses enumerativ die Formen der Eigenmittel auf. Eine verschuldensbasierte Finanzierung ist bis dato nicht vorgesehen und kann auch nicht einer der aufgeführten Einnahmequellen gleichgesetzt werden.

aa. Änderung des Eigenmittelbeschlusses

Bisweilen wird jedoch die Festsetzung des Eigenmittelsystems durch den Rat als nicht abschließend betrachtet.²² Jedenfalls ist ein abändernder Beschluss über das Eigenmittelsystem durchaus denkbar. Die Kommission hat etwa um eine Neugestaltung des Eigenmittelsystems gerungen und im Zuge des Finanzplans 2014-2020 auch über europäische Projektanleihen nachgedacht.²³ Ebenso werden – ganz aktuell – im Rahmen der Verhandlungen des MFR 2021-2027 neue Eigenmitteltypen diskutiert.²⁴ Konsequenterweise stellt sich die Frage, ob eine Kreditfinanzierung des Haushalts bei Ausweisung im Eigenmittelbeschluss als Einnahmequelle vertraglich zulässig wäre.

bb. Haushaltsordnung, Haushaltsausgleich, Haushaltsdisziplin

Bis dato steht einer Kreditfinanzierung des Haushalts sekundärrechtlich Art. 17 Abs. 2 der Verordnung des Parlaments und des Rates über die Haushaltsordnung für den Gesamthaushaltsplan der Union²⁵ entgegen. Angesichts der Möglichkeit der Änderung der Haushaltsordnung wird eine Kreditfinanzierung des Haushalts dem Grunde nach bei Einhaltung des Verfahrens nach Art. 311 Abs. 3 AEUV teilweise bejaht.²⁶ Doch dienen die Eigenmittel ausdrücklich der allgemeinen Finanzierung des Haushalts, der gemäß Art 310 Abs. 1 S. 3 AEUV den Haushaltsausgleich als Grundsatz

²⁰ VO (EG, Euratom) Nr. 966/2012 vom 25.10.2012.

²¹ Beschluss (EG, Euratom) Nr. 2007/436 des Rates vom 7.6.2007.

²² Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 76.

²³ Vorschlag vom 29.6.2011, KOM (2011)500 final.

²⁴ Vorschläge vom 2.5.2018, KOM(2018)321 und KOM(2018)325 final.

²⁵ VO (EU, Euratom) Nr. 966/2012 vom 25.10.2012.

²⁶ Dausès, EU-Recht, A.III. 48. EL 2019, Rn. 128; a. A. Magiera, Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 67. EL 2019, Art. 311 AEUV Rn. 23.

festschreibt. Wenn auch teilweise über den materiellen Gehalt der Ausgeglichenheit gestritten wird, kann im Zuge der Eigenmittelfinanzierung kein anderer Schluss gezogen werden, als dass ein regelmäßig ausgeglichener Haushalt zwischen Einnahmen und Ausgaben vorausgesetzt wird.²⁷ Solange der Europäischen Union die Alleinkompetenz zur Erhöhung des Gesamtbetrags der (kontinuierlich) zufließenden Eigenmittel nicht zusteht (siehe Art. 311 Abs. 3 AEUV), kann sie den für die Zukunft entstehenden Mehraufwand über die zur Verfügung stehenden Finanzmittel nicht autonom ausgleichen.²⁸ Hierin liegt ein wesentlicher Unterschied zu der mitgliedstaatlichen Haushaltsfinanzierung. Wird ein materieller Gehalt des Haushaltsausgleichs abgelehnt, muss dies jedenfalls für den Grundsatz der Haushaltsdisziplin gelten.²⁹ Hiernach ist die Kommission gehalten, keine finanzwirksamen Rechtsakte auf den Weg zu bringen, die den Eigenmittelrahmen der Union überschreiten.

Daneben steht der Kreditfinanzierung der immanente Begriffsgehalt der Eigenmittel entgegen, der auch durch einen Eigenmittelbeschluss nicht übergangen werden kann: So stellen die bisherigen Eigenmittel endgültige Finanzbeträge dar, wohingegen kreditfinanzierte Modelle rückzahlungspflichtige, i.d.R. verzinste Finanzspritzen verkörpern, die zukünftig auf der Ausgabenseite wiederzufinden sind.³⁰ Eine Beschränkung, wonach Einnahmen aus temporärer Verschuldung schon begrifflich keine Eigenmittel, sondern Fremdmittel darstellen, kann daher durchaus überzeugen.³¹ Im Ergebnis stände eine Aufnahme von Anleihen oder Krediten als Finanzierungsform des Eigenmittelbeschlusses schon begrifflich, jedenfalls aber zu den Haushaltsgrundsätzen im Widerspruch.

²⁷ Waldhoff, Calliess/Ruffert EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 310 AEUV Rn. 27.

²⁸ Magiera, Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 67. EL 2019, Art. 311 AEUV Rn. 23.

²⁹ Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 122; #Magiera, Grabitz/Hilf/Nettesheim Recht der EU, 67. EL 2019, Art. 310 AEUV Rn. 53.

³⁰ So auch Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 80.

³¹ Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 76 ff.; a. A. Scheibe, Die Anleihekompentzen der Gemeinschaftsorgane nach dem EWG-Vertrag (1988), S. 204 f.; Rossi, Vedder/Heinegg, EU-Recht, 2. Aufl. 2018, Art. 310 AEUV Rn. 8; vgl. auch Magiera, Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 67. EL 2019, Art. 311 AEUV Rn. 23.

b. Verschuldungsfinanzierung als „sonstige Einnahmen“

Hieran anknüpfend verbleibt haushaltsrechtlich die Möglichkeit, entsprechende Einnahmequellen als Form der „sonstigen Einnahmen“ zu qualifizieren. Eine solche Kategorisierung würde in Einklang damit stehen, dass „sonstige Einnahmen“ die Ertragskompetenzen der Mitgliedsstaaten nicht berühren.³² Auch wenn es an einer ausdrücklichen Definition fehlt, ergibt sich aus dem Zusammenhang, dass „sonstige Einnahmen“ auf Grund des Prinzips der Non-Affektation alle zweckungebundenen, zur Haushaltsfinanzierung vorgesehenen und von der mitgliedstaatlichen Ertragshoheit unabhängigen Einnahmen umfasst.³³

Entgegen den Erträgen aus Eigenmitteln sind die sonstigen Einnahmen von den Mitgliedsstaaten unabhängig. Damit verliert der materielle Gehalt der Ausgeglichenheit als Gegenargument im Vergleich zu den Eigenmitteln jedenfalls an Kraft.³⁴ Die „sonstigen Einnahmen“ dienen nicht primär dem Ziel, den Haushaltsausgleich herbeizuführen.³⁵ Schließlich wird der unmittelbare Zusammenhang der temporären Verschuldung mit der Vergabe von Darlehen oder Krediten an Dritte betont.³⁶

„Sonstige Einnahmen“ stellen aber nur einen Bruchteil der Gesamteinnahmen des Haushalts im Vergleich zu den Eigenmitteln dar. Art. 311 Abs. 2 AEUV sieht die grundlegende Finanzierung durch Eigenmittel vor. Insofern gelten sie auch als „andere Einnahmen untergeordneter Bedeutung“³⁷. Infolgedessen wird eine kreditbasierte Finanzierung des Haushalts durch „sonstige Einnahmen“ als eine unzulässige Umgehung des Eigenmittelsystems (sog. verkappte Eigenmittel) charakterisiert.³⁸

³² Jeck, Verschuldung, S. 9; Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 83; vgl. aber die Erklärungen des Rates, BGBl. 1985 II S. 1693 und 1995 II, S. 503.

³³ Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 83; zur Existenz „sonstiger Einnahmen“ neben dem Haushalt vgl. Gesmann-Nuissl, ebd.; Scheibe, Anleihekompentenz, S. 206, Lewinski, ZG 2012, 164, 172; siehe dazu sogleich unter 5.

³⁴ Lewinski, ZG 2012, 164, 171; Rossi, Europäisches Parlament und Haushaltsverfassungsrecht (1997), S. 220.

³⁵ Vgl. Niedobitek, Streinz EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 311 AEUV Rn. 33 mwN.

³⁶ Bericht der Kommission zum Finanzjahr 2012, C334/6 v. 15.11.2013; Bericht der Kommission über Anleihe- und Darlehenstätigkeiten der EU, COM 2013/752 v. 31.10.2013.

³⁷ Magiera, EuR 1985, 273, 277; Buser, ZEuS 2014, 91, 96.

³⁸ Magiera, Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 67. EL 2019, Art. 311 AEUV Rn. 42.

Zudem begründet die bloß begriffliche Zuordnung der Kreditfinanzierung zur „sonstigen Einnahme“ keine Vereinnahmungskompetenz. Erforderlich ist eine primärrechtliche Rechtsgrundlage, die zur Mittelbeschaffung durch Verschuldung autorisiert.³⁹ Doch eine ausdrückliche Norm zur Haushaltsfinanzierung durch zweckungebundene Anleihen ist nicht in den Verträgen verankert.

4. Keine Durchbrechungen der Haushaltsgrundsätze

Schließlich ergibt sich aus dem Primärrecht keine explizite Durchbrechung der Haushaltsgrundsätze für besondere Fälle. Zwar dient die wirtschaftspolitische Ermächtigungsgrundlage des Art. 121 AEUV durchaus dem Zweck, durch antizyklische Konjunktursteuerung den europäischen Markt zu lenken.⁴⁰ Eine Stabilisierungsfunktion ist als Verschuldungszweck auch anerkannt und für eine effektive Durchführung jedenfalls temporär von Nöten.⁴¹ Jedoch kann angesichts des Wortlauts des Art. 121 Abs. 1 AEUV keine Maßnahmenbefugnis der EU auf Kosten einer Verschuldung für eigene konjunktursteuernde Maßnahmen abgeleitet werden.⁴² Vielmehr sind die Mitgliedsstaaten hiernach angehalten, im gemeinsamen Interesse, aber autonom zu handeln.

Nichts anderes folgt aus Art. 352 Abs. 1 AEUV. Auf Grundlage der Abrundungskompetenz darf der Rat auf Vorschlag der Kommission und bei Zustimmung des Parlaments eine geeignete Vorschrift zur Verwirklichung der Vertragsziele erlassen. Eine „implizite Vertragsänderung“ anhand des Artikels 352 AEUV ist allerdings untersagt.⁴³ Mit Blick auf den Haushalt geht Art. 311 AEUV vor.⁴⁴ Zugleich ist die reine Mittelbeschaffung kein Unionsziel.⁴⁵

³⁹ Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 85.

⁴⁰ Peffekoven, Die Finanzen der Europäischen Union (1994), S. 94; Häde, Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 121 AEUV Rn. 1.

⁴¹ Lewinski, ZG 2012, 164, 177.

⁴² Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 17; Lewinski, ZG 2012, 164, 178.

⁴³ Winkler, Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 67. EL 2019, Art. 352 AEUV Rn. 60.

⁴⁴ Lewinski, ZG 2012, 164, 174; Rossi, Dausers EU-Recht, 38. EL 2019, A. III., Rn. 136; zugleich wird betont, dass § 311 AEUV keine Kompetenzvorschrift ist (vgl. Winkler, Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 67. EL 2019, Art. 352 AEUV Rn. 13).

⁴⁵ Scheibe, Anleihekompentenz, S. 241 ff.; Lewinski, ZG 2012, 164, 174.

5. Zweckgebundene Verschuldungsfinanzierung neben dem Haushalt

In der Praxis werden Verschuldungstätigkeiten nicht als „sonstige Einnahmen“ in den Haushalt eingestellt, sondern als Finanzierungsmodell der Union neben dem Haushalt geführt.⁴⁶ Das wird darauf zurückgeführt, dass die „sonstigen Einnahmen“ sowohl geschichtlich wie auch dem Wortlaut nach nicht primär der Haushaltsfinanzierung dienen müssen.⁴⁷ Insofern könnte die Finanzierung neben dem Haushalt durch „sonstigen Einnahmen“ nicht abschließend geregelt sein.⁴⁸

a. Zweckgebundene Ermächtigungsgrundlagen?

Dies hätte zur Folge, dass die Abrundungskompetenz nach Art 352 Abs. 1 AEUV jedenfalls dann Anwendung finden könnte, wenn eine Verschuldungstätigkeit ausschließlich zweckgebunden erfolgt. Die Organe der Europäischen Union haben in der Vergangenheit hierin jedenfalls eine hinreichende Kompetenz gesehen und anhand sekundärrechtlicher Bestimmungen die Möglichkeit der zweckgebundenen Verschuldung festgeschrieben.

In ähnlicher Weise wurde etwa der vorläufige Europäische Stabilitätsmechanismus basierend auf Art. 122 Abs. 2 AEUV begründet. Der Kommission stand es nach Art. 2 Abs. 1 in der hierzu getroffenen Verordnung⁴⁹ zu, sich im Namen der EU des Kapitalmarkts zu bedienen. In Art. 6 Abs. 2 ist festgeschrieben, dass noch nicht ausgeschüttete Mittel separat vom Haushaltskonto zu führen sind.

Die Ermächtigungen umfassen zwar die Bereitstellung von EU-Finanzmitteln der zuständigen Organe für einen dort niedergelegten Zweck.⁵⁰ Eine explizite Aussage der Refinanzierung der bereitgestellten Mittel treffen sie aber nicht. Hierauf schließen kann man allenfalls mittelbar, also als „Zwischenziel“ für eine effektive Durchsetzung der EU-Ziele. Eine solche mittelbare Ableitung steht aber in Konflikt mit dem Prinzip der begrenzten

⁴⁶ Oppermann u.a., Europarecht, 8. Aufl. 2018, § 8 Rn. 50 ff.

⁴⁷ Waldhoff, Calliess/Ruffert EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 311 AEUV Rn. 12.

⁴⁸ Lewinski, ZG 2012, 164, 172; Niedobitek, Streinz EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 311 AEUV Rn. 33.

⁴⁹ VO (EU) Nr. 407/2010 des Rates vom 11.5.2010.

⁵⁰ Ähnliches gilt für den zwischenzeitig eingeführten Art. 143 Abs. 2 AEUV.

Einzelermächtigung und dem Verbot der Vertragsänderung.⁵¹ Schließlich widerspricht es dem Ziel der Preisstabilität der Währungsunion.⁵²

Daneben werden derartige Verschuldungsoperationen der Union mangelhaft budgetiert:⁵³ Obwohl Art. 310 Abs. 1 AEUV die Veranschlagung aller Einnahmen und Ausgaben verlangt, werden die Anleihen im Haushalt entgegen dem Vollständigkeitsgrundsatz⁵⁴ nicht anhand der tatsächlichen Einnahmen beziffert. Stattdessen werden jene gemäß Art. 7 Abs. 2 VO (EU, Euratom) Nr. 977/2012 nur mit ihren Garantien in den Haushalt eingestellt.⁵⁵ Zudem ist die Bildung von sogenannten Nebenhaushalten rechtlich untersagt.⁵⁶ Da es weder zu einer Kontrolle des europäischen noch der nationalen Parlamente kommt, stehen sog. Schattenhaushalte im Widerspruch zur Haushalts- und Budgethoheit des Parlaments.⁵⁷ Entsprechend wird in der Literatur kritisiert, dass derartige faktische Nebenhaushalte die haushaltsrechtlich verankerten Schranken übergehen.⁵⁸

III. Fazit

Die Antwort auf die (vermeintliche) EU-Verdrossenheit sieht die Politik parteiübergreifend in der Stärkung unionaler Investitionen. Dabei könnte bei der geplanten Großgiebigkeit in Brüssel neben der altbekannten Diskussion zu den Grenzen der Haftungsunion die Finanzierung der Europäischen Union selbst in den Fokus rücken. Spannend ist jedenfalls, dass im Vorschlag zu einem neuen Eigenmittelbeschluss die Kommission bei der Vorbereitung zum MFR 2017-2021 entgegen ihrem vorherigen Vorschlag eine verschuldungsbasierte Finanzquelle nicht mehr erwägt.

⁵¹ Streinz, Streinz EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 352 AEUV Rn. 13; Rossi, Calliess/Ruffert EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 352 AEUV Rn. 72 ff.

⁵² Gesmann-Nuissl, Verschuldungsbefugnis, S. 240 ff.

⁵³ Oppermann u.a., Europarecht, 8. Aufl. 2018, § 8 Rn. 50 ff.

⁵⁴ Zum Streit der Möglichkeit von Ausnahmen vom Vollständigkeitsgrundsatz vgl. Niedobitek, Streinz EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 310 AEUV Rn. 42; vgl. auch Scheibe, Anleihekompetenz, S. 206.

⁵⁵ Hierzu: Magiera, Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 67. EL 2019, Art. 310 AEUV Rn. 30 u. Art. 311 AEUV Rn. 44.

⁵⁶ Waldhoff, Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 5. Aufl. 2016, Art. 310 AEUV Rn. 22; Magiera, Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, 67. EL 2019, Art. 310 AEUV Rn. 25.

⁵⁷ Ausführlich am Beispiel des vorläufigen EFSM, Kube, AöR 137 (2012), 205, 220.

⁵⁸ Kube/Reimer, ZG 2011, 332, 335; Kämmerer, EuZW 2013, 321, 322.

§ 13 Anspruch auf Barzahlung?

Hanno Kube

I. Streit um das Verbot, den Rundfunkbeitrag in bar zu bezahlen

Mitunter werfen gerichtliche Streitverfahren, die auf den ersten Blick kleinteilig anmuten, bedeutsame rechtliche Fragen auf. Ein jüngeres Beispiel sind die Fälle zweier Bürger, die sich dagegen wehren, dass sie den Rundfunkbeitrag nur unbar begleichen dürfen, also durch Banküberweisung oder mittels SEPA-Lastschrifteinzugs. Die Betroffenen hatten auf Barzahlung bestanden, die ihnen aber von der zuständigen Rundfunkanstalt gemäß den einschlägigen Regelungen des Rundfunkbeitragsrechts¹ verwehrt worden war. Das VG Frankfurt² und der Hessische VGH³ bestätigten die ablehnenden Entscheidungen der Rundfunkanstalt. Andere Gerichte hatten das Verbot, den Rundfunkbeitrag in bar zu bezahlen,⁴ und auch Barzahlungsverbote in anderen Fällen öffentlich-rechtlich begründeter Zahlungspflichten⁵ schon zuvor für rechtmäßig erklärt.

¹ § 9 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Rundfunkbeitragsstaatsvertrag (RBStV) i. V. m. § 10 Abs. 2 der Satzung des Hessischen Rundfunks über das Verfahren zur Leistung der Rundfunkbeiträge, durch die Hessische Staatskanzlei am 23.12.2016 genehmigt.

² VG Frankfurt, Urteil vom 31.10.2016 – 1 K 1259/16.F, ZUM-RD 2017, 293; VG Frankfurt, Urteil vom 31.10.2016 – 1 K 2903/15.F, ZUM-RD 2017, 296.

³ Hessischer VGH, Urteil vom 13.2.2018 – 10 A 2929/16, ESVGH 68, 152; Hessischer VGH, Urteil vom 13.2.2018 – 10 A 116/17.

⁴ VG München, Urteil vom 1.6.2016 – M 6 K 15.5638; VG Sigmaringen, Urteil vom 24.4.2017 – 5 K 4476/16; OLG Stuttgart, Beschluss vom 8.6.2017 – 19 VA 17/16; OVG Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 13.6.2017 – 2 A 1351/16, DVBl. 2017, 1119 ff.; OVG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 29.11.2017 – OVG 11 A 25.13.

⁵ BSG, Urteil vom 25.4.1990 – 4 RA 60/89, NZA 1990, 1000 (verpflichtendes Lastschriftverfahren für die Beitragsentrichtung bei der Bundesanstalt für Arbeit); dazu auch BVerfG, Beschluss vom 18.12.1991 – 1 BvR 852/90; weiterhin OVG Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 29.8.2005 – 7 A 10872/05, DAR 2006, 348 f. (verpflichtende Einzugsermächtigung für die KfZ-Steuer).

Im Mittelpunkt der rechtlichen Beurteilung steht dabei zum einen die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG, nach der „auf Euro lautende Banknoten“ „das einzige unbeschränkte gesetzliche Zahlungsmittel“ sind. Zum anderen ist Art. 128 Abs. 1 Satz 3 AEUV zu berücksichtigen, wonach „die von der Europäischen Zentralbank und den nationalen Zentralbanken ausgegebenen Banknoten [...] die einzigen Banknoten“ sind, „die in der Union als gesetzliches Zahlungsmittel gelten“. Die oben genannten Gerichte verstanden diese Bestimmungen in erster Linie währungsrechtlich, also als Regelungen zur Einführung und Abgrenzung des Euro als Währung, nicht hingegen als verbindliche Vorgaben über zulässige oder unzulässige Zahlungsmodalitäten.

Anders, zur Überraschung vieler, die Einschätzung des Bundesverwaltungsgerichts als Revisionsinstanz in den eingangs erwähnten Ausgangsrechtsstreitigkeiten. In seinen Beschlüssen vom 27.3.2019⁶ leitet das Bundesverwaltungsgericht aus § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG die bundesrechtliche Verpflichtung aller staatlichen Behörden ab, im Rahmen öffentlich-rechtlich begründeter Schuldverhältnisse Zahlungen in Euro-Banknoten mit befreiender Wirkung anzunehmen. Ausnahmen seien möglich, dies aber nur aufgrund formalen Bundesgesetzes, nicht dagegen auf Grundlage einer abweichenden Landesregelung wie etwa im Rundfunkbeitragsrecht.

Zu einer abschließenden Entscheidung gelangte das Bundesverwaltungsgericht allein deshalb nicht, weil es sich nicht sicher war, wie weit in diesem Zusammenhang – gegebenenfalls mit Konsequenzen für die Beurteilung der EU-Rechtskonformität von § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG – die ausschließliche Kompetenz der Europäischen Union im Bereich der „Währungspolitik für die Mitgliedstaaten, deren Währung der Euro ist“ (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 3 Abs. 1 Buchst. c AEUV), reicht und wie insoweit die materiellrechtliche Norm des Art. 128 Abs. 1 Satz 3 AEUV auszulegen ist. Deshalb setzte das Bundesverwaltungsgericht die Revisionsverfahren aus und legte ebendiese Fragen dem Gerichtshof der Europäischen Union zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vor.⁷

⁶ BVerwG, Beschluss vom 27.3.2019 – 6 C 5.18; BVerwG, Beschluss vom 27.3.2019 – 6 C 6.18.

⁷ Az. des EuGH: C-422/19 und C-423/19.

II. Weite des EU-rechtlichen Rahmens

Gemäß Art. 2 Abs. 6 AEUV und seiner bisherigen Rechtsprechung⁸ dürfte der EuGH den genannten Kompetenztitel im Licht der primärrechtlich ausgestalteten Ziele und Mittel der Währungspolitik interpretieren. Nach Art. 127 Abs. 1 und Art. 282 Abs. 2 AEUV ist das vorrangige Ziel der Währungspolitik der Union die Gewährleistung der Preisstabilität; ohne Beeinträchtigung dieses Ziels darf das Europäische System der Zentralbanken (ESZB) zudem die allgemeine Wirtschaftspolitik der Union unterstützen, um zur Verwirklichung der in Art. 3 EUV definierten Ziele der Union beizutragen. Während sich aus diesen politikausgestaltenden Normen keine greifbaren Anhaltspunkte für eine mögliche ausschließliche Kompetenz der Union zur Regelung von Barzahlungspflichten oder -verboten ableiten lassen, könnte anderes für die Bestimmung des Art. 128 Abs. 1 Satz 3 AEUV gelten,⁹ die zwar materiell-rechtlicher Natur ist, ihrerseits aber den Kompetenz- und Regelungsraum der Europäischen Union von den entsprechenden Räumen der Mitgliedstaaten abzugrenzen geeignet ist.

Art. 128 AEUV regelt die Einführung der Euro-Geldzeichen, die Zuständigkeiten zur Genehmigung und Ausgabe dieser Geldzeichen und – in Abs. 1 Satz 3 – den Status der Euro-Banknoten als den einzigen Banknoten, die in der Union als „gesetzliches Zahlungsmittel“ (englisch: „legal tender“; französisch: „cours légal“; spanisch: „curso legal“) gelten.¹⁰ Das Primärrecht definiert den Begriff des „gesetzlichen Zahlungsmittels“ im Wortlaut nicht näher.¹¹ Vor diesem Hintergrund und zur Abstimmung mit den Rechtsräumen der Mitgliedstaaten haben die Europäische Kommission

⁸ Siehe EuGH, Urteil vom 27.11.2012 – Rs. C-370/12 (Pringle), ECLI:EU:C:2012:756, Rdnr. 53; EuGH, Urteil vom 16.6.2015 – Rs. C-62/14 (Gauweiler u.a.), ECLI:EU:C:2015:400, Rdnr. 46; EuGH, Urteil vom 11.12.2018 – Rs. C-493/17 (Weiss u.a.), ECLI:EU:C:2018:1000, Rdnr. 53.

⁹ Parallel Art. 16 Abs. 1 Satz 3 der ESZB-Satzung; zum Primärrechtsrang Art. 51 EUV; sekundärrechtlich entsprechend Art. 10 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 974/98 des Rates vom 3.5.1998 über die Einführung des Euro.

¹⁰ Für die Euro-Münzen ergibt sich der Status als gesetzliches Zahlungsmittel aus Art. 11 der Verordnung (EG) Nr. 974/98 des Rates vom 3.5.1998 über die Einführung des Euro (in Verbindung mit dem Genehmigungsvorbehalt für die EZB gemäß Art. 128 Abs. 2 AEUV); dazu Papapaschalis, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 128 AEUV Rdnr. 44.

¹¹ Auch Art. 16 ESZB-Satzung und die Verordnung (EG) Nr. 974/98 des Rates vom 3.5.1998 über die Einführung des Euro enthalten keine nähere Definition.

und die EZB im Jahr 2009 eine Expertenkommission eingesetzt (Euro Legal Tender Expert Group, ELTEG), deren Ziel es war, den Begriff des gesetzlichen Zahlungsmittels für den Euro-Raum näher zu bestimmen. Die Gruppe verabschiedete einen Bericht,¹² der seinerseits zu einer Empfehlung der Kommission im Jahr 2010 führte.¹³ Nach der Kommissionsempfehlung soll der Status der Euro-Banknoten als gesetzliches Zahlungsmittel die Folge haben, dass eine Verpflichtung zur Annahme insoweit besteht, als sich die Parteien nicht auf ein anderes Zahlungsmittel geeinigt haben. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben soll Abweichungen legitimieren können. Schon hierin deutet sich eine ganz erhebliche Offenheit des EU-rechtlichen Begriffs des gesetzlichen Zahlungsmittels für autonome Zahlungsgestaltungen an.¹⁴

Noch weitergehende privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Regelungen von Zahlungsmodalitäten lassen sich, auch dies anerkennt das EU-Recht, auf das hergebrachte Recht der Mitgliedstaaten stützen, die öffentliche Ordnung in einer funktionsfähigen Weise auszugestalten. Dies macht der zweite Satz des Erwägungsgrundes Nr. 19 zu der Verordnung (EG) Nr. 974/98 des Rates vom 3.5.1998 über die Einführung des Euro, die das Primärrecht an dieser Stelle näher konkretisiert und in dieser Konkretisierung einen Rückschluss auf den Inhalt des Primärrechts zulässt, sehr deutlich; dort heißt es wörtlich: „Von den Mitgliedstaaten aus Gründen der öffentlichen Ordnung eingeführte Begrenzungen für Zahlungen in Banknoten und Münzen sind mit der den Euro-Banknoten und Euro-Münzen zukommenden Eigenschaft eines gesetzlichen Zahlungsmittels nicht unvereinbar, sofern andere rechtliche Mittel für die Begleichung von Geldschulden bestehen.“¹⁵

¹² Report of the Euro Legal Tender Expert Group (ELTEG) on the definition, scope and effects of legal tender of euro banknotes and coins, 2010.

¹³ Empfehlung der Kommission vom 22.3.2010 über den Geltungsbereich und die Auswirkungen des Status der Euro-Banknoten und -Münzen als gesetzliches Zahlungsmittel, 2010/191/EU, ABl. L 83 vom 30.3.2010, S. 70.

¹⁴ Siehe Angel/Margherit, *L'Euro et l'UEM – Quelle est la portée du cours légal de l'euro?*, *Revue du marché commun et de l'Union Européenne* 532 (Okt.-Nov. 2009), S. 587 ff.; Papapaschalis, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), *Europäisches Unionsrecht*, 7. Aufl. 2015, Art. 128 AEUV Rdnr. 46.

¹⁵ In diese Richtung auch die Kommission: „However, beyond the basic principles set in the Treaty and in the Regulations, the various pre-euro national principles continue de facto to shape the concrete effects of the legal tender of the euro in the participating

Dem entspricht es, dass es in den Mitgliedstaaten seit jeher zahlreiche Vorschriften über zulässige oder unzulässige Zahlungsmodalitäten im Privatverkehrsverkehr (etwa zur Verhinderung von Geldwäsche)¹⁶ und auch im Staat-Bürger-Verhältnis (insbesondere zur effizienten Zahlungsabwicklung in Steuer- und Abgabenverfahren)¹⁷ gibt.

Die unionseigene Konkretisierung von und die tatsächliche Praxis zu Art. 128 Abs. 1 Satz 3 AEUV zeigen somit, dass sich diese Bestimmung privatautonomen Vereinbarungen oder auch mitgliedstaatlichen Regelungen über Zahlungsmodalitäten nicht entgegenstellt. Bei Licht betrachtet bezieht sich die Norm ihrer Natur nach von vornherein nicht auf Zahlungsmodalitäten, sondern dient vielmehr der Währungsfestlegung und -abgrenzung. Dies zeigt schon der Wortlaut. Danach darf es in der Union neben den Euro-Banknoten keine anderen „Banknoten“ (in einer anderen Währung) geben, die als gesetzliches Zahlungsmittel dienen könnten. Diese Vorgabe entspricht der Finalität des gesamten unionsrechtlichen Regelungsgefüges über die Währungsunion, das bezweckt, den Euro als Währung im Euro-Raum einzuführen, die vormaligen Währungen der Euro-Mitgliedstaaten dadurch abzulösen und Vertrauen in den Euro als Währung zu generieren und zu sichern.

Dass nur Euro-Banknoten, nicht aber andere Banknoten als gesetzliches Zahlungsmittel in den Euro-Mitgliedstaaten kursieren sollen, schließt jedoch in keiner Weise aus, dass Euro-Zahlungen auch durch Überweisungen oder auf andere Weise getätigt werden können oder aufgrund einer

Member States.“ (https://ec.europa.eu/economy_finance/articles/euro/2010-03-22-legal-tender-euro_en.htm); siehe auch Papaschalis, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 128 AEUV Rdnr. 48 f.; eindrucksvoll zur Vielfalt der Verständnisse des gesetzlichen Zahlungsmittels die rechtsvergleichende Untersuchung von Freitag/Omlor, *The Euro as Legal Tender – A Comparative Approach to a Uniform Concept*, 2019.

¹⁶ In einigen Mitgliedstaaten sind Barzahlungen im Wirtschaftssektor ab einer bestimmten Höhe generell untersagt; so beispielsweise in Bulgarien, in Polen und in der Slowakei.

¹⁷ Siehe beispielsweise § 13 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des deutschen Kraftfahrzeugsteuergesetzes; L.112-6 bis L.112-8 des französischen Währungs- und Finanzgesetzes (*Code monétaire et financier*); in Polen dürfen nach Art. 61 des Tax Ordinance Act Steuerzahlungen von Unternehmen, die Bücher führen, vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen nur durch Banküberweisung getätigt werden; auch die Zahlung des Rundfunkbeitrags ist nicht nur in Deutschland, sondern auch in einigen weiteren Mitgliedstaaten nur unbar möglich, so etwa in Dänemark und Finnland.

bestimmten Vereinbarung oder mitgliedstaatlichen Regelung, die der öffentlichen Ordnung dient, getätigt werden müssen. Die Festlegung des Status der Euro-Banknoten (im Unterschied zu anderen Banknoten) als gesetzliches Zahlungsmittel einerseits und die Ausgestaltung eines bestimmten Zahlungsweges (Barzahlung, Überweisung etc.) in einem bestimmten schuldrechtlichen Zusammenhang in einem Mitgliedstaat andererseits sind gänzlich unterschiedliche Regelungsgegenstände.¹⁸ Letztlich entsprechen anderweitige Zahlungen in Euro sogar der übergreifenden Finalität des EU-Währungsrechts, den Euro als Währung zu stärken. Mit dem Mitglied des EZB-Direktoriums *Yves Mersch* kann deshalb geschlossen werden: „Es gibt also kein ‚Recht auf Bargeld‘ oder ‚Recht auf Bargeldzahlung in allen Fällen‘.“¹⁹

Wenn der EuGH dieser Interpretation folgt, bleibt es – auch in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit (Art. 5 Abs. 3 und 4 EUV) – weiterhin den Mitgliedstaaten überlassen, Zahlungsmodalitäten für den Privatrechtsverkehr und auch im Staat-Bürger-Verhältnis auszugestalten. Weder der Kompetenztitel aus Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 3 Abs. 1 Buchst. c AEUV noch die materiell ausgestaltende Norm des Art. 128 Abs. 1 Satz 3 AEUV schränken die Mitgliedstaaten insofern ein.²⁰

III. Vorfestlegung des Bundesverwaltungsgerichts zu § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG

Sollte der EuGH in diesem Sinne entscheiden, wird das Bundesverwaltungsgericht nach seiner bemerkenswert eindeutigen Vorfestlegung in den Vorlagebeschlüssen zu dem Ergebnis kommen, dass § 14 Abs. 1 Satz 2

¹⁸ Dies ist im Übrigen auch der Schlüssel zum richtigen Verständnis der hergebrachten mitgliedstaatlichen Kompetenzgrundlagen für das Währungs-, Geld- und Münzwesen; vgl. Gramlich, *Zahlungsformen und -modalitäten im Lichte des Geld-Währungsrechts* – am Beispiel des Rundfunkbeitrags, *K & R* 2015, S. 637 ff.

¹⁹ Mersch, *Die Rolle der Euro-Banknoten als gesetzliches Zahlungsmittel*, Rede gehalten auf dem Vierten Bargeldsymposium der Deutschen Bundesbank am 14.2.2018 (<https://www.ecb.europa.eu/press/key/date/2018/html/ecb.sp180214.de.html>).

²⁰ So im Wesentlichen auch die diesbezügliche Konsultationspraxis der EZB, die mitgliedstaatliche Barzahlungsverbote bei Vorliegen eines sachlichen Grundes anerkennt; siehe beispielsweise CON/2017/18 – Portugal und CON/2017/27 – Bulgarien.

BBankG eine bundesrechtliche Pflicht der betroffenen Rundfunkanstalt statuiert, Barzahlungen entgegenzunehmen, und dass das landesrechtliche Verbot, den Rundfunkbeitrag in bar zu begleichen, gegen § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG verstößt.

Irritierend ist dieses Ergebnis deshalb, weil § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG in der entscheidenden Passage nahezu wortlautidentisch mit Art. 128 Abs. 1 Satz 3 AEUV ist, was eine primär währungsrechtliche Lesart auch der ersten Bestimmung nahelegen kann. Darüber hinaus ist es normtheoretisch keineswegs zwingend, dass § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG nur für bundesgesetzliche Ausnahmen – nach dem *lex specialis*-Grundsatz – offen ist. Es ist durchaus denkbar, dass eine bundesgesetzliche Norm wie § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG nach ihrem Regelungsinhalt landesrechtliche Ausnahmeregelungen zulässt; dies gerade auch im Angesicht von Regelungsmaterien, für die teilweise eine Landeskompetenz besteht (wie die Ausgestaltung öffentlich-rechtlicher Schuldverhältnisse, die es auf Bundes- wie auf Landesebene gibt).

IV. Ausgestaltung eines zukunftsfähigen Regelungsgefüges

Legt man die in den Vorlagebeschlüssen zum Ausdruck gekommene Rechtsansicht des Bundesverwaltungsgerichts zugrunde, bleibt die Frage, ob sie einen glücklichen Rechtszustand beschreibt. Schon mit Blick auf den Rundfunkbeitrag ist diese Frage zu verneinen. Bei über 40 Millionen Beitragskonten und auch angesichts der Tatsache, dass die Rundfunkanstalten ohnehin über die Daten der Beitragspflichtigen verfügen (Stichwort Datenschutz), ist das Überweisungs- bzw. Einzugsverfahren das einzig effiziente (und in der Praxis seit langem bewährte) Zahlungsverfahren; auch ist dieses Zahlungsverfahren den Beitragspflichtigen, die in aller Regel Bankkonten haben, vorbehaltlich engumgrenzter Billigkeitsausnahmen zuzumuten. Deshalb spricht vieles dafür, eine allgemeine bundesgesetzliche Ausnahme zu § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG (in der Lesart des Bundesverwaltungsgerichts) einzuführen, um Bundes- und Landesbehörden eine effiziente Abwicklung öffentlich-rechtlicher Schuldverhältnisse in Massenverfahren zu ermöglichen.

In einer Zeit, in der Bitcoin, Libra und Co. die hoheitlich verantworteten Währungen als solche in Frage stellen, sollten wir alles Erforderliche unternehmen, um diese Währungen zukunftsfähig zu machen.²¹ Dies heißt nicht zuletzt, ihre Eignung für Zahlungen in Massenverfahren sicherzustellen, dies unter Umständen auch durch die verbindliche Vorgabe der Nutzung moderner Zahlungswege im Staat-Bürger-Verhältnis.

Dass Bargeld Freiheit sichert, ist im Grundsatz unbenommen. Es sollte deshalb unter keinen Umständen aufgegeben werden. Doch sind Augenmaß und im Ergebnis eine differenzierende Ausgestaltung geboten, wenn es gute, sachliche Gründe dafür gibt, in bestimmten Bereichen des Privatrechtsverkehrs und insbesondere auch im Staat-Bürger-Verhältnis Barzahlungsverbote vorzusehen.

²¹ Siehe zur ohnehin stattfindenden Entmaterialisierung des Geldes, insbesondere im Privatrechtsverkehr, Omlor, Abschied vom Bargeld?, WM 2015, S. 2297 ff.; vgl. im zivilrechtlichen Zusammenhang im Übrigen zur Geldschuld als Wertverschaffungsschuld Berger, in: Jauernig, BGB, Kommentar, 17. Aufl. 2018, §§ 244 und 245 Rdnr. 6 f. (im Unterschied zu Sondergestaltungen wie der vereinbarten Stückschuld oder echten Münzsortenschuld); zum europäischen Rahmen auch Freitag, Die Geldschuld im europäischen Privatrecht, AcP 213 (2013), S. 128 ff.

§ 14 Die Bindungswirkung von Urteilen des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren

Benedikt N. Fink

I. Einleitung

Im Rahmen der zunehmenden Europäisierung des nationalen Rechts und der Vielzahl von Urteilen des Europäischen Gerichtshofs taucht immer wieder die Frage auf, ob und in welchem Umfang die „Urteile aus Luxemburg“ Bindungswirkung für die nationalen Gerichte entfalten. Aus diesem Anlass soll ein kurzer Überblick zu dieser Fragestellung gegeben werden.

II. Bindungswirkung bei Auslegungsentscheidungen

Bei der Beurteilung der Bindungswirkung von Auslegungsentscheidungen ist zwischen der Bindung innerhalb des Ausgangsverfahrens und einer Bindung für andere Verfahren zu differenzieren.¹

1. Bindungswirkung innerhalb des Ausgangsverfahrens

Im Rahmen des Ausgangsverfahrens werden das vorliegende Gericht und die beteiligten Instanzgerichte durch das Urteil gebunden.² Sie haben bei

¹ *M. Pechstein*, EU-Prozessrecht, 4. Aufl. 2011, Rn. 862; dies ergibt sich auch aus der Unterteilung in: *B. Wegener*, in: Callies/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 267 AEUV Rn. 49 f.; *U. Ehrlicke*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV 3. Aufl. 2018, Art. 267 AEUV Rn. 68 f.; *A. Middeke*, in: Rengeling/Middeke/Gellermann (Hrsg.), HdB Rechtsschutz EU, 3. Aufl. 2014, § 10 Rn. 102 ff.

² EuGH, Rs. 29/68 (Deutsche Milchkontor), Slg. 1969, 165, Rn. 3; siehe dazu auch: *M. Pechstein*, EU-Prozessrecht, 4. Aufl. 2011, Rn. 864; *W. Frenz*, EuropaR-HdB V, 2010, Rn. 3395; *D. Beckmann*, Probleme des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 177 EWG-Vertrag, S. 95; *D. Lieber*, Über die Vorlagepflicht des Artikel 177 EWG-Vertrag und deren Mißachtung, S. 119 f.; *U. Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV Bd. I, 67. EL Juni 2019, Art. 267 AEUV Rn. 102; *M. Dausies*, in: ders./M. Ludwigs, EU-WirtR Bd. I, 47. EL März 2019, P II Rn. 207; *G. Schaub*, NJW 1994, 81 (84); *J. Tiedemann*, ArbRB 2007, 123 (128).

ihrer Entscheidung die Rechtsauffassung des EuGH zu Grunde zu legen³ und dürfen von dieser nicht abweichen.⁴ Diese Bindungswirkung soll einer erneuten Vorlage in derselben Angelegenheit grundsätzlich entgegenstehen⁵ und nur in bestimmten Fällen – etwa dann, wenn es einer weitergehenden Klärung bezüglich neu auftauchender Fragen bedarf oder auch dann, wenn eine Abweichung der bisherigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs möglich erscheint – darf erneut vorgelegt werden.⁶

2. Bindungswirkung in anderen Gerichtsverfahren

Eine Bindungswirkung von Auslegungsurteilen auch für andere Gerichtsverfahren wird nicht einhellig anerkannt.⁷ In diesem Kontext bedarf es einer Unterscheidung zwischen der Bindung unterinstanzlicher Gerichte und der Bindung letztinstanzlicher Gerichte.⁸ Unterinstanzlichen Gerichten ist eine Orientierung an der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu raten, weil sonst die Gefahr besteht, dass ihr Urteil von der

³ B. Wegener, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 267 AEUV Rn. 49; A. Middeke, in: Rengeling/Middeke/Gellermann (Hrsg.), HdB Rechtsschutz EU, 3. Aufl. 2014, § 10 Rn. 101.

⁴ Dies hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung festgehalten, bsph.: EuGH, Rs. C-446/98 (Fazenda Pública), ECLI:EU:C:2000:691, Rn. 49; Rs. C-173/09 (Elchinov), ECLI:EU:C:2010:581, Rn. 29; diese Auffassung hat er erneut im Rahmen einer Vorbemerkung aufgegriffen: EuGH, Rs. C-62/14, ECLI:EU:C:2015:400 Rn. 16; U. Ehrlicke, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 267 AEUV Rn. 68.

⁵ U. Ehrlicke, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 267 AEUV Rn. 68; M. Pechstein, EU-Prozessrecht, 4. Aufl. 2011, Rn. 864.

⁶ EuGH, Rs. C-45/90 (Paletta u.a./Brennet A.G.), Slg. 1992, S. I-3423; Rs. C-206/94 (Brennet A.G./Paletta), Slg. 1996, S. I-2357; U. Karpenstein, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV Bd. I, 67. EL Juni 2019, Art. 267 AEUV Rn. 103; M. Dausies, in: ders./M. Ludwigs, Eu-WirtR Bd. I, 47. EL März 2019, P II Rn. 210.

⁷ S. Weth/C. Kerwer, Zur Bindungswirkung der Vorabentscheidung des EuGH, in: FS für 50 Jahre BAG 2004, 1383 (1387); wird auch deutlich bei: W. Frenz, EuropaR-HdB V, 2010, Rn. 3405; W. Frenz, Europarecht, 2. Aufl. 2016, Rn. 1477.

⁸ Eine solche Differenzierung folgt aus der unterschiedlichen Argumentation bei: B. Wegener, Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 267 AEUV Rn. 51; C. Gaitanides, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht Bd. 4, 7. Aufl. 2015, Art. 267 AEUV Rn. 93; N. Marsch, in: Schoch/Schneider/Bier (Hrsg.), VwGO Bd. 1, Art. 267 AEUV Rn. 64; C. Höpfner, in: Franzen/Gallner/Oetker (Hrsg.), Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 2. Aufl. 2018, Art. 267 AEUV Rn. 94.

nächsthöheren Instanz aufgehoben wird.⁹ Eine strikte Bindung könnte vor dem Hintergrund der nicht bestehenden Vorlagepflicht¹⁰ abzulehnen sein, zumal für die beteiligten Parteien auch die Möglichkeit besteht, Rechtsmittel einzulegen.¹¹ Mit Blick auf die Prozessökonomie ist jedoch zumindest von einer faktischen Bindungswirkung für unterinstanzliche Gerichte auszugehen.¹²

Aus der C.I.L.F.I.T.-Entscheidung¹³ des Europäischen Gerichtshofs lässt sich für letztinstanzliche nationale Gerichte eine Bindungswirkung entnehmen,¹⁴ da diese, wollten sie von der bisherigen Auslegung abweichen, eine Frage erneut dem Europäischen Gerichtshof vorlegen müssen.¹⁵ Durch dieses Verständnis wird dem Unionsrecht am besten zur Geltung verholfen.

⁹ U.a. W. Frenz spricht in diesem Zusammenhang von einer „Leitfunktion des Vorabentscheidungsurteils“, W. Frenz, EuropaR-HdB V, 2010, Rn. 3407.

¹⁰ Eine Vorlageberechtigung von einfachen Gerichten aber keine Vorlagepflicht ist Art. 267 Abs. 2 AEUV zu entnehmen.

¹¹ U. Everling, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, S. 66; B. Wegener, in: Callies/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 267 AEUV Rn. 51; C. Höpfner, in: Franzen/Gallner/Oetker (Hrsg.), Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 2. Aufl. 2018, Art. 267 AEUV Rn. 94.

¹² U. Ehrlicke, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 267 AEUV Rn. 72; J. Schwarze/N. Wunderlich, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 4. Aufl. 2019, Art. 267 AEUV Rn. 72; A. Middeke, in: Rengeling/Middeke/Gellermann (Hrsg.), 3. Aufl. 2014, § 10 Rn. 104; C. Gaitanides, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht Bd. 4, 7. Aufl. 2015, Art. 267 AEUV Rn. 93; O. Dörr/U. Mager, AÖR 125 (2000), 386 (410).

¹³ EuGH, Rs. C. 283/81 (C.I.L.F.I.T.), Slg. 1982, 3415, Rn. 21.

¹⁴ U. Ehrlicke, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 267 AEUV Rn. 72; W. Frenz, EuropaR-HdB V, 2010, Rn. 3405; B. Schima, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH, 3. Aufl. 2015, S. 100; W. Frenz, Europarecht, 2. Aufl. 2016, Rn. 1477; mit weiterer Begründung: M. Broberg/N. Fenger, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union, S. 389 ff.; so im Ergebnis auch: U. Fastenrath, JA 1986, 283 (284).

¹⁵ Dies ist der aus Art. 267 Abs. 3 AEUV normierten Vorlagepflicht zu entnehmen; in diese Richtung gehen auch: M. Pechstein, EU-Prozessrecht, 4. Aufl. 2011, Rn. 868; A. Middeke, in: Rengeling/Middeke/Gellermann (Hrsg.), 3. Aufl. 2014, § 10 Rn. 104; U. Karpenstein, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV Bd. I, 67. EL Juni 2019, Art. 267 AEUV Rn. 105; M. Dausen, in: ders./M. Ludwigs, EU-WirtR Bd. I, 47. EL März 2019, P II Rn. 230.

III. Bindungswirkung bei Ungültigkeitsentscheidungen

Erklärt der Europäische Gerichtshof einen Unionsrechtsakt oder eine sonstige Handlung eines Unionsakteurs im Vorabentscheidungsverfahren für ungültig, ist dieser Entscheidung eine umfassende Bindungswirkung zu entnehmen.¹⁶ Die nichtbeteiligten Gerichte dürfen bei ihren Entscheidungen den Unionsrechtsakt ebenfalls als ungültig ansehen.¹⁷ Über die Gerichte hinaus werden auch die nationalen Verwaltungsorgane und die Unionsorgane von der Bindungswirkung erfasst.¹⁸

Etwas anderes ergibt sich, wenn der Europäische Gerichtshof die Gültigkeit einer Organhandlung feststellt. In einem solchen Fall ist eine Bindungswirkung erga omnes abzulehnen.¹⁹ Dies lässt sich damit begründen, dass neue Gesichtspunkte zu einer anderen Bewertung führen können und damit eine erneute Vorlage zum Europäischen Gerichtshof gerechtfertigt ist.²⁰

¹⁶ EuGH, Rs. 66/80 (International Chemical Corporation/Amministrazione delle Finanze delle Strato), Slg. 1981, S. 1191, Rn. 3; *M. Pechstein*, EU-Prozessrecht, 4. Aufl. 2011, Rn. 866; *B. Wegener*, in: Callies/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 267 AEUV Rn. 50; *A. Midekke*, in: Rengeling/Middeke/Gellermann (Hrsg.), 3. Aufl. 2014, § 10 Rn. 105; *J. Schwarze/N. Wunderlich*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 4. Aufl. 2019, Art. 267 AEUV Rn. 70; *A. Pietrek*, Verbindlichkeit von Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 177 EWGV, S. 213.

¹⁷ EuGH, Rs. 66/80 (International Chemical Corporation/Amministrazione delle Finanze delle Strato), Slg. 1981, S. 1191, Rn. 13; Rs. 112/83 (Produits de maïs), Slg. 1985, S. 719, Rn. 16; Rs. C-421/06 (Cargill), EuR 2009, 241, Rn. 54.

¹⁸ EuGH, Rs. 66/80 (International Chemical Corporation/Amministrazione delle Finanze delle Strato), Slg. 1981, S. 1191, Rn. 13; Rs. C-421/06 (Cargill), EuR 2009, 241, Rn. 54; Rs. 359/87 (Pinna), Slg. 1989, S. 585, Rn. 13; Rs. 23/75 (Rey Soda), Slg. 1975, S. 1279, Rn. 51; zur Bindungswirkung für die Unionsorgane: *U. Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV Bd. I, 67. EL Juni 2019, Art. 267 AEUV Rn. 107; *W. Frenz*, EuropaR-HdB V, 2010, Rn. 3400; *M. Pechstein*, EU-Prozessrecht, 4. Aufl. 2011, Rn. 866.

¹⁹ EuGH, Rs. C-114/96 (Kieffer und Thill), Slg. 1997, I-3629, Rn. 39; Rs. C-26/96 (Rotexchemie), Slg. 1997, I-2817, Rn. 25; *U. Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV Bd. I, 67. EL Juni 2019, Art. 267 AEUV Rn. 110; *M. Pechstein*, EU-Prozessrecht, 4. Aufl. 2011, Rn. 867; *W. Frenz*, EuropaR-HdB V, 2010, Rn. 3404; *J. Schwarze/N. Wunderlich*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 4. Aufl. 2019, Art. 267 AEUV Rn. 71.

²⁰ *U. Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV Bd. I, 67. EL Juni 2019, Art. 267 AEUV Rn. 110; *B. Wegener*, in: Callies/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 267 AEUV Rn. 51; *U. Ehrlicke*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 267 AEUV Rn. 71; *J. Schwarze/N. Wunderlich*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 4. Aufl. 2019, Art. 267 AEUV Rn. 71; *M. Pechstein*, EU-Prozessrecht, 4. Aufl. 2011, Rn. 867.

IV. Zeitliche Wirkung

Abschließend bedarf die zeitliche Wirkung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs noch ein wenig Aufmerksamkeit.

1. Grundsatz

Den Vorabentscheidungsurteilen des Europäischen Gerichtshofs kommt grundsätzlich eine *ex-tunc*-Wirkung zu.²¹ Die nationalen Gerichte müssen daher die Auslegung des Gerichtshofs beziehungsweise die festgestellte Ungültigkeit einer Norm auch auf Rechtsverhältnisse anwenden, die bereits vor dem Vorabentscheidungsverfahren begründet worden sind.²²

2. Ausnahmen

Um unüberschaubare Auswirkungen zu verhindern und um dem Prinzip der Rechtssicherheit Rechnung zu tragen, erkennt der EuGH innerhalb seiner Urteile Ausnahmen von der Rückwirkung an.²³

²¹ Im Hinblick auf das Primärrecht: EuGH, Rs. 61/79, Slg. 1988, S. 355, Rn. 11 (*Amministrazione delle Finanze dello Stato/Denkavit Italiana*); bzgl. des Sekundärrechts: EuGH, Rs. 130/79, Slg. 1980, S. 1887, Rn. 14 (*Express Dairy Food/Intervention Board for Agricultural Produce*); aus der Literatur bsph.: *P. Ludewig*, Die zeitliche Beschränkung der Wirkung von Urteilen des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren, S. 64; *W. Frenz*, *EuropaR-HdB V*, 2010, Rn. 3409; *W. Weiß*, *EuR* 1995, 377 (378); *J. Kokott/T. Henze*, *NJW* 2006, 177 (177).

²² EuGH, Rs. 66, 127, 128/79 (*Amministrazione delle Finanze dello Stato/Meridionale Salumi*), Slg. 1980, S. 1237, Rn. 9 ff.; Rs. 61/79 (*Denkavit*), Slg. 1980, 1205; Rs. 309/85 (*Barra*), Slg. 1988, 371; Rs. C-453/02, C-462/02 (*Finanzamt Gladbeck*), Slg. 2005, I-1131, Rn. 41.

²³ *B. Wegener*, in: *Callies/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEU*, 5. Aufl. 2016, Art. 267 AEUV Rn. 53; *U. Ehrlicke*, in: *Streinz* (Hrsg.), *EUV/AEU*, 3. Aufl. 2018, Art. 267 AEUV Rn. 75; *W. Weiß*, *EuR* 1995, 377 (378).

a. Ausnahmen im Bereich von Auslegungsentscheidungen

Im Rahmen von Auslegungsentscheidungen kann die zeitliche Wirkung der Urteile unter sehr strengen Voraussetzungen beschränkt werden.²⁴ Unter anderem muss die Beschränkung selbst Gegenstand des Urteils sein²⁵ und der jeweilige Antragsteller muss „die Gefahr einer schwerwiegenden Störung“ im Falle einer ex-nunc-Wirkung beweisen.²⁶

b. Ausnahmen im Bereich von Ungültigkeitsentscheidungen

Der Europäische Gerichtshof hat unter Zugrundelegung einer analogen Anwendung von Art. 264 Abs. 2 AEUV festgehalten, dass die Wirkung von Ungültigkeitsentscheidungen zeitlich begrenzt werden kann.²⁷ Damit besteht die Möglichkeit, die Ungültigkeit erst für die Zukunft festzuhalten o-

²⁴ U. Karpenstein, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV Bd. I, 67. EL Juni 2019, Art. 267 AEUV Rn. 112; D. Düsterhaus, EuZW 2006, 393 (394); allgemein zu den Voraussetzungen für eine Beschränkung: P. Ludewig, Die zeitliche Beschränkung der Wirkung von Urteilen des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren, S. 250 ff. und auch C. Kovács, Die temporale Wirkung von Urteilen des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren, S. 131 ff.

²⁵ EuGH, Rs. 309/85 (Barra), Slg. 1988, 355, Rn. 13; Rs. 24/86 (Blaizot), Slg. 1988, 379, Rn. 28; Rs. C-163/90 (Legros u.a.), Slg. 1992, I-4625, Rn. 30; Rs. C-415/93 (Bosman u.a.), Slg. 1995, I-4921, Rn. 142; Rs. C-437/97 (EKW und Wein & Co.), Slg. 2000, I-1157, Rn. 57; Rs. C-292/04 (Meilicke), Slg. 2007, I-1835, Rn. 36 f.

²⁶ EuGH, Rs. C-313/05 (Brzezinski), Slg. 2007, I-513, Rn. 56; Rs. C-57/93 (Vroege), Slg. 1994, I-4541, Rn. 21; Rs. C-372/98 (Cooke), Slg. 2000, I-8683, Rn. 42; Rs. C-402/03 (Skov und Bilka), Slg. 2006, I-199, Rn. 51; Rs. C-2/09 (Kalincher), Slg. 2010, I-4959, Rn. 50; Darüber hinaus sind noch vielfältige Anforderungen zu stellen, die in ihren Einzelheiten noch umstritten sind. Ein Überblick über den bisherigen Meinungsstand und weitere Anforderungen verschaffen: C. Waldhoff, Rückwirkungen von EuGH-Entscheidungen, 2006; B. Schima, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH, 3. Aufl. 2015, S. 149 ff.; C. Gaitanides, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht Bd. 4, 7. Aufl. 2015, Art. 267 AEUV Rn. 96 ff.; D. Düsterhaus, EuZW 2006, 393 (394); W. Weiß, EuR 1995, 377 (378).

²⁷ EuGH, Rs. 145/79 (Roquette Frères/Frankreich), Slg. 1980, 2917; Rs. 41/84 (Pinna/Caisse d'allocations familiales de la Savoie), Slg. 1986, 1986; Rs. C-262/88 (Barber/Guardian Royal Exchange Assurance Group), Slg. 1990, 1889; Rs. C-109/91 (Schoonmaakbedrijf), Slg. 1993, I-4879; M. Pechstein, EU-Prozessrecht, 4. Aufl. 2011, Rn. 870.

der die Regelung für einen Übergangszeitraum weiterhin aufrechtzuerhalten.²⁸ Hierbei bedarf es einer Abwägung zwischen dem Prinzip der Rechtssicherheit und des effektiven Rechtsschutzes.²⁹

V. Fazit

Vorliegend konnte nur ein grober Überblick über die Problematik der Bindungswirkungen von Urteilen des EuGH in Vorabentscheidungsverfahren gegeben werden. Im Einzelnen sind viele Punkte noch umstritten³⁰ und es bedarf einer weitergehenden Befassung mit dieser Thematik.

²⁸ Generalanwalt *F. Jacobs*, Schlussanträge v. 17.3.2005 – C-475/03 (*Banca Popolare di Cremona*), Rn. 86; *M. Broberg/N. Fenger*, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union, S. 403; *J. Schwarze*, NJW 2005, 3459 (3465).

²⁹ EuGH, Rs. C-585/15 (*Raffinerie Tirllemontoise*), ECLI:EU:C:2017:105, Rn. 38; Rs. C-92/09 u. C-93/09 (*Volker u. Markus Scheke und Eifert*), ECLI:EU:C:2010:662; *U. Karpenstein*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EUV/AEUV Bd. I, 67. EL Juni 2019, Art. 267 AEUV Rn. 117; Diese Abwägung wirft *A. Wiedmann* auch auf: *A. Wiedmann*, EuZW 2007, 692 (692).

³⁰ Vgl. dazu nur: *M. Ribbrock*, BB 2006, 2611 (2614); *C. Sellmann/S. Augsberg*, DÖV 2006, 533 (537 f.); *A. Wiedmann*, EuZW 2007, 692.

§ 15 25 Jahre wehrverfassungsrechtlicher Parlamentsvorbehalt

Johanna Groß

Auslandseinsätze der Bundeswehr sind verfassungskonform, bedürfen aber der Zustimmung des Bundestags – so urteilte das Bundesverfassungsgericht vor 25 Jahren.¹ Seitdem ist der vom BVerfG geprägte Begriff des „Parlamentsheeres“ ein geflügelter. Zeit für eine Bestandsaufnahme.

I. Der Hintergrund

Das am 12. Juli 1994 vom BVerfG verkündete Urteil über den Einsatz deutscher Streitkräfte im Ausland markierte das Ende einer jahrelang innerdeutsch geführten Debatte über die militärische Ausrichtung der Bundesrepublik. In seiner Ursprungsfassung von 1949 enthielt das Grundgesetz keinerlei Bestimmungen über Einsätze deutscher Streitkräfte,² die alliierten Vorbehaltsrechte verboten militärische Aktivitäten Deutschlands.³ Mit Ausbruch des Korea-Krieges 1950 setzten allerdings politische Bemühungen um eine Wiederbewaffnung der Bundesrepublik ein.⁴ Die Implementierung einer Wehrverfassung in das Grundgesetz erfolgte dabei im Rahmen der politischen Westintegration der Bundesrepublik.⁵ Während Einsätze der Bundeswehr ursprünglich auf Verteidigung und humanitäre Hilfsaktionen beschränkt waren,⁶ machten der eskalierende Bürgerkrieg im

¹ BVerfGE 90, 286; sog. Out-of-area-Entscheidung.

² Vom Recht auf Kriegsdienstverweigerung (Art. 4 III GG) und dem Friedensgebot (Art. 26 GG) abgesehen, vgl. *Kutscha*, KJ 2004, 228 (229).

³ Amtsblatt des Kontrollrats in Deutschland, Proklamation Nr. 2, Sec. I, Ziff. 2, S. 8: „All forms of...military activities of whatever nature on the part of the German people are prohibited“.

⁴ *Baldus/Müller-Franken*, in: Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 87a Rn. 1; *Wiefelspütz*, Parlamentsheer, S. 28.

⁵ *Epping*, in: Maunz/Dürig, Art 65a GG Rn. 5.

⁶ *Fassbender*, HStR XI, 2013, § 244 Rn. 26 f.

ehemaligen Jugoslawien und eine Hungersnot in Somalia in den 90er-Jahren eine rechtliche Entscheidung über die Zulässigkeit von Einsätzen der Bundeswehr im Ausland notwendig und lösten mehrere Verfahren vor dem BVerfG aus.⁷

II. Das Urteil

In der hierauf ergangenen „Out-of-Area-Entscheidung“ urteilte das BVerfG, dass friedenssichernde Einsätze der Bundeswehr im Rahmen der Vereinten Nationen, der NATO und der WEU grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässig seien. Die in Art. 24 Abs. 2 GG niedergelegte Ermächtigung des Bundes, sich zur Wahrung des Friedens einem System kollektiver Sicherheit anzuschließen, umfasse auch die verfassungsrechtliche Grundlage für die Erfüllung der mit einem solchen System typischerweise verbundenen Aufgaben und damit auch für Einsätze der Bundeswehr.⁸ Gleichzeitig bestehe jedoch das verfassungsrechtliche Erfordernis einer Zustimmung des Bundestages im Vorfeld eines jeden bewaffneten Einsatzes der Streitkräfte.⁹ So ergebe sich aus einer historischen Betrachtung „der deutschen Verfassungstradition seit 1918“, dass die Bundeswehr als Machtpotential nicht allein der Exekutive zu überlassen, sondern als „Parlamentsheer“ in die demokratisch-rechtstaatliche Verfassungsordnung einzubinden sei.¹⁰ Daneben folge das Erfordernis der konstitutiven Zustimmung des Bundestags aus einer Zusammenschau der wehrverfassungsrechtlichen Regelungen, welche insgesamt Ausdruck einer verstärkten parlamentarischen Kontrolle des Handelns der Exekutive im militärischen Bereich seien.¹¹ Der Parlamentsvorbehalt, so entschied das Gericht, gelte ungeachtet näherer gesetzlicher Ausgestaltung unmittelbar kraft der Verfassung.¹² Dennoch hielt es den Gesetzgeber an, die

⁷ Wagner, Parlamentsvorbehalt, S. 15 f.

⁸ BVerfGE 90, 286 (345).

⁹ BVerfGE 90, 286 (381 f.).

¹⁰ BVerfGE 90, 286 (381 ff.).

¹¹ BVerfGE 90, 286 (384 ff.); Tietje/Nowrot, in: Morlok/Schliesky, Parlamentsrecht, § 45 Rn. 51.

¹² BVerfGE 90, 286 (390).

Form und das Ausmaß der parlamentarischen Mitwirkung näher auszugestalten,¹³ was im Jahr 2005 durch den Erlass des Parlamentsbeteiligungsgesetzes (ParlBG)¹⁴ geschah.

III. Die dogmatische Begründung

Wiewohl das Ergebnis – der wehrverfassungsrechtliche Parlamentsvorbehalt – im rechtswissenschaftlichen Schrifttum größtenteils begrüßt wurde,¹⁵ stieß die dogmatische Begründung auf zum Teil ganz erhebliche Kritik.¹⁶ Einig schien sich die Literatur darin, dass die Verfassungstradition wenig hergibt, um mit ihr den Parlamentsvorbehalt zu begründen.¹⁷ Die ausdrücklichen Vorgaben des Grundgesetzes zum Verhältnis von Parlament und Bundeswehr könnten entgegen der Auffassung des BVerfG zudem durchaus als abschließend verstanden werden, teilweise ließen sie sich gar für die gegenteilige Auffassung heranziehen.¹⁸

Die wohl herrschende Meinung geht daher davon aus, dass der Parlamentsvorbehalt letztlich Ausdruck der Wesentlichkeitstheorie sei.¹⁹ Die Begründungsansätze, weshalb die Entscheidung über den Einsatz deutscher Streitkräfte eine „wesentliche“ ist, divergieren allerdings: Für manche

¹³ BVerfGE 90, 286 (389).

¹⁴ Gesetz über die parlamentarische Beteiligung bei der Entscheidung über den Einsatz bewaffneter Streitkräfte im Ausland v. 18. März 2005 (BGBl I S. 775).

¹⁵ S. Nachweise bei *Tietje/Nowrot*, in: Morlok/Schliesky, Parlamentsrecht, § 45 Rn. 54, Fn. 157.

¹⁶ Exemplarisch: *Epping*, AöR 1999, 445 ff.; *Nolte*, ZaöRV, 1994, 674 ff.; *Roellecke*, Der Staat 1995, 423 ff.

¹⁷ S. z.B. *Wiefelspütz*, Auslandseinsatz, S. 269; *Epping*, in: Epping/Hillgruber, GG, Art. 87a Rn. 25.

¹⁸ *Burkiczak*, NVwZ 2008, 752; *Blumenwitz*, BayVBl 1994, 678 (680).

¹⁹ Z.B. *Nolte*, in: Ku/Jacobson Democratic Accountability and the Use of Force in International Law, S. 244; *Kokott*, in: Sachs, GG, Art. 87a Rn. 41 f.; *dies.*, DVBl 1996, 937 (939); *Epping*, in: Epping/Hillgruber, GG, Art. 87a Rn. 26. Stimmen in der Literatur, die sich gegen die Anwendbarkeit der Wesentlichkeitstheorie aussprechen, bedienen sich letztendlich auch den hinter ihr stehenden Rechtsgedanken, vgl. z.B. *Wiefelspütz*, ZParl 2007, 3 (9), der auf die „besondere Bedeutung der Entscheidung über Krieg und Frieden“ verweist; sowie *Depenheuer*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 87a, Rn. 147 („Lebensgefahr der Soldaten“).

folgt die Wesentlichkeit aus der eines jeden bewaffneten Einsatzes innewohnenden Gefahr eines militärischen Gegenschlages,²⁰ oder in der Gefährdung der individuellen Rechtsgüter der Soldaten²¹, während andere auf vermehrte Pflichten des einzelnen Soldaten im Zeitalter des Völkerstrafrechts verweisen.²²

Auch die Rechtsprechung des BVerfG entfernte sich in nachfolgenden Entscheidungen immer mehr von der ursprünglichen dogmatischen Begründung des Parlamentsvorbehalts.²³ Schon in seinem Urteil zum NATO-Konzept²⁴ erwähnt das BVerfG die in der Out-of-area-Entscheidung bemühte verfassungshistorische Argumentation nicht mehr.²⁵ In der Lissabon-Entscheidung²⁶ von 2009 findet sich sodann die erste ausdrückliche Bezugnahme auf die Wesentlichkeitstheorie. Der Einsatz von Streitkräften sei für individuelle Rechtsgüter der Soldatinnen und Soldaten sowie anderer von militärischen Maßnahmen Betroffener „wesentlich“ und berge die „Gefahr tiefgreifender Verwicklungen“ in sich.²⁷

Letztlich lässt sich der Parlamentsvorbehalt aber auch als verfassungsrechtlich notwendigen Kompromiss begreifen: Wie oben beschrieben, billigte das BVerfG in der Out-of-area-Entscheidung durch eine weite Auslegung des Art 24 Abs. 2 GG Einsätze der Bundeswehr im Ausland auch über die Landesverteidigung im engeren Sinne hinaus. Im Ergebnis waren dadurch die verfassungsrechtlichen Grenzen eines Bundeswehreinsetzes denkbar weit gezogen: Eine materiell-rechtliche Grenze findet sich nur im Friedensgebot des Art. 24 Abs. 2 GG und dem in Art. 26 GG niedergelegten Verbot des Angriffskrieges.²⁸ Wenn das Grundgesetz nur wenige Aussagen zu den materiell-rechtlichen Grundlagen und Grenzen von Auslandseinsätzen trifft, wird die Entscheidung über Auslandseinsätze – verfassungsrechtlich

²⁰ S. zu dieser Argumentation schon vor der „Entdeckung“ des Parlamentsvorbehaltes durch das BVerfG *Ipsen*, DÖV 1971,583 (588).

²¹ *Paulus/Jacobs*, FW 2012, 23, 33; *Kleinlein*, AöR 2017, 42 (62).

²² *Paulus*, in: Weingärtner, Einsatz der Bundeswehr im Ausland 2007, 81 (86 f.).

²³ Vgl. Darstellung bei *Scherrer*, Das Parlament und sein Heer, S. 61 ff.

²⁴ BVerfGE 104, 151.

²⁵ *Scherrer*, Das Parlament und sein Heer, S. 70.

²⁶ BVerfGE 123, 267 (361).

²⁷ BVerfGE 123, 267 (361); *Kleinlein*, AöR 2017, 43 (61).

²⁸ *Kleinlein*, AöR 2017, 34 (54 f.); *Hufeld*, Stellungnahme zu BT-Drs. 18/7360, Ausschuss-Drs. 18-G-17, S. 3.

gewollt – eine politische.²⁹ Gerade wegen dieses großen Vakuums im Recht bekommt der Parlamentsvorbehalt sein Gewicht: Da das Grundgesetz die „Ob“-Entscheidung über den Einsatz bewaffneter Gewalt nicht verrechtlicht, ist die insoweit gestaltungsfreie Militär- und Machtpolitik in besonderem Maße auf Legitimationszufuhr von Seiten des Parlaments angewiesen.³⁰

Das zeigt auch ein Vergleich mit der Zuständigkeitsverteilung bei Inlandseinsätzen, für die eine hauptsächlich durch die Bundesregierung vermittelte demokratische Legitimierung ausreichend ist.³¹ Weil im Grundgesetz die Kompetenzverteilung bei der Entscheidung über Inlandseinsätze beschrieben ist, besteht keine Lücke, aufgrund derer Raum – oder auch nur Notwendigkeit – für die Anwendung der Wesentlichkeitstheorie ist.³² Während die Entscheidung für Inlandseinsätze durch die im Grundgesetz explizit normierte Kompetenzzuweisung bereits in ausreichendem Maße funktionell-institutionell legitimiert ist, muss der wehrverfassungsrechtliche Parlamentsvorbehalt eine erhöhte personell-organisatorische Legitimation für die Entscheidung über Auslandseinsätze garantieren.

IV. Die einfachgesetzliche Ausgestaltung

Zentral für die Reichweite der Entscheidungsbefugnisse des Bundestages ist dabei der Begriff des „Einsatzes bewaffneter Streitkräfte“. Eine an die Formulierung des BVerfG angelehnte³³ Legaldefinition findet sich in § 2 ParlBG: „Ein Einsatz bewaffneter Streitkräfte liegt vor, wenn Soldatinnen oder Soldaten der Bundeswehr in bewaffnete Unternehmungen einbezogen sind oder eine Einbeziehung in eine bewaffnete Unternehmung zu erwarten ist.“ Da also nicht auf die Art des Einsatzes abzustellen ist, sondern auf die qualifizierte Möglichkeit der Einbeziehung in bewaffnete Auseinandersetzungen, greift der Parlamentsvorbehalt in einer Vielzahl von Fällen.³⁴ Das wird im Übrigen auch dadurch unterstützt, dass nach dem

²⁹ *Hufeld*, Stellungnahme, S. 3.

³⁰ *Hufeld*, Stellungnahme, S. 4.

³¹ Vgl. zur Beteiligung der Legislative an Einsätzen der Bundeswehr im Inland sowie im Ausland *Kirchhof*, HStR, 2006, § 84 Rn. 30 ff.

³² Vgl. dazu *Huster/Rux*, in: Epping/Hillgruber, GG, Art. 20 Rn. 177.

³³ BVerfGE 90, 286 (388); Vgl. *Burkiczak*, NK-ParlBG, § 2 Rn. 2.

³⁴ *Nolte*, in: Ku/Jacobson Democratic Accountability and the Use of Force in International Law, S. 244.

BVerfG der Parlamentsvorbehalt und die ihn auslösenden Voraussetzungen insgesamt „parlamentsfreundlich“ auszulegen sind.³⁵ Insbesondere unterliegt der Begriff des Einsatzes keinerlei Einschätzungsprärogative der Regierung.³⁶

Allerdings wird der Grundsatz der parlamentarischen Beteiligung an der Einsatzentscheidung dadurch relativiert, dass das BVerfG den konstitutiven Parlamentsvorbehalt dogmatisch als „Prinzip“ einordnet³⁷, also als optimierbaren Zustand, der durch andere Prinzipien und Verfassungsgrundsätze eingeschränkt werden kann.³⁸ Als gegenläufiges, den Parlamentsvorbehalt einschränkendes Prinzip kommt insbesondere die Wehr- und Bündnisfähigkeit der Bundesrepublik in Betracht³⁹, sowie der „Entscheidungsspielraum der Exekutive“⁴⁰. Wo eine solche Ausnahme greift, garantieren allerdings eine erhöhte Informationsdichte (z.B. durch Unterrichtspflichten der Bundesregierung im Falle der Gefahr im Verzug⁴¹) und insbesondere das Recht des Bundestages, einen stattgegebenen Einsatz wieder zurückzuholen (§ 8 ParlBG), ein erhöhtes Maß an sachlich-inhaltlicher Legitimation, die den Ausfall der unmittelbaren Legitimation zu substituieren vermag.⁴²

V. Ein Ausblick

Die überraschende Etablierung des Parlamentsvorbehalts durch das BVerfG hat sich politisch als Glücksfall erwiesen und zu einer Stärkung der gesellschaftlichen Akzeptanz der Bundeswehr beigetragen.⁴³ Dennoch wurde und wird auch Kritik am Parlamentsvorbehalt geübt: Insbesondere

³⁵ BVerfGE 121, 135 (162).

³⁶ BVerfGE 121, 135 (168 f.); 140, 160 (197).

³⁷ Vgl. BVerfGE 90, 286 (383, 387).

³⁸ *Alexy*, Theorie der Grundrechte, 1985, S. 75 f.; *Reimer*, Juristische Methodenlehre, Rn. 510 ff.

³⁹ BVerfGE 90, 286 (388); *Baldus/Müller-Franken*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 87a Rn. 100.

⁴⁰ BVerfGE 90, 286 (389); *Scherrer*, Das Parlament und sein Heer, S. 68.

⁴¹ BVerfGE 90, 286 (388); 121, 135 (154); vgl. auch § 5 Abs. 2 ParlBG.

⁴² Zur Möglichkeit der gegenseitigen Substitution von organisatorisch-personeller und sachlich-inhaltlicher Legitimation siehe *Böckenförde*, in: HStR, 1987, § 22 Rn. 23 f.

⁴³ Vgl. *Scherrer*, Das Parlament und sein Heer, S. 112 f.

für die Fähigkeit Deutschlands, sich verstärkt in internationale Militärbündnisse zu integrieren, könne der Parlamentsvorbehalt hinderlich sein.⁴⁴ Aufgeworfen wird damit die Frage nach der verlässlichen Verfügbarkeit der Bundeswehr im Bedarfsfall im Rahmen von multilateralen militärischen Verbänden, die die Bundesregierung aufgrund des Zustimmungserfordernisses nicht ohne weiteres im Vorhinein garantieren kann.⁴⁵ Die vor diesem Hintergrund von der vom Bundestag in der 18. Legislaturperiode eingesetzten „Rühe-Kommission“⁴⁶ angeregte Reform zur Sicherung von Parlamentsrechten trotz fortschreitender Bündnisintegration wurde im Januar 2016 in einem Gesetzesentwurf⁴⁷ aufgegriffen. Vorgeschlagen wurde insbesondere eine Konkretisierung des Einsatzbegriffes in § 2 ParlBG durch Einfügung eines Negativkatalogs von Einsätzen, bei denen eine Einbeziehung in bewaffnete Unternehmungen „in der Regel“ nicht zu erwarten sei.⁴⁸ Letztlich wurde dieses Reformvorhaben jedoch nicht umgesetzt und der Gesetzesentwurf fiel dem Diskontinuitätsgrundsatz anheim.⁴⁹ Zu einer Wiederaufnahme des Gesetzgebungsverfahrens ist es – soweit ersichtlich – in der derzeitigen 19. Legislaturperiode noch nicht gekommen. Allerdings lassen verschiedene Äußerungen ranghoher Politiker darauf schließen, dass uns in naher Zukunft Änderungsvorhaben erwarten könnten.⁵⁰

Auf ein schlichtes Wiederaufgreifen des Reformvorschlages von 2017 sollte aber verzichtet werden.⁵¹ Zwar hätten wegen des Verfassungscharakters des Parlamentsvorbehaltes die vorgesehenen Regelbeispiele keine rechtlich verbindliche Wirkung gehabt. Trotz ihrer Einfügung hätte weiterhin eine

⁴⁴ S. früh und eindringlich Roellecke, *Der Staat* 1995, 415 (425 ff.). Kritisch dazu, ob diese Befürchtungen berechtigt sind *Sauer*, Stellungnahme zu BT-Drs. 18/7360, Ausschuss-Drs. 18-G-15, S. 20.

⁴⁵ BT-Drs. 18/5000, S. 17 f.

⁴⁶ Vgl. Plenarprotokoll 18/23 vom 20. März 2014, S. 1854 bis 1863.

⁴⁷ BT-Drs. 18/7360.

⁴⁸ Vgl. § 2 II ParlBG-E, BT-Drs. 18/7360, S. 2.

⁴⁹ S. hierzu *Seyffarth*, RuP 2018, 404-408.

⁵⁰ S. z.B. die Äußerung der Verteidigungsministerin *Kramp-Karrenbauer*, man müsse den deutschen Parlamentsvorbehalt „europakompatibler“ machen und eine innenpolitische Debatte vorantreiben; „*Kramp-Karrenbauer* kommt *Macron* entgegen“, in: *Handelsblatt* vom 20.06.2019, oder die Äußerung des Präsidenten des Deutschen Bundestages *Schäuble*, man müsse den Parlamentsvorbehalt „hinterfragen“ und „ein Stück weit davon abrücken“, „Heraushalten ist keine Option“: *Schäuble* fordert stärkeres militärisches Engagement Deutschlands“, in: *Tagesspiegel* vom 29.10.2019.

⁵¹ So auch *Seyffarth*, RuP 2018, 404-408.

Einzelfallprüfung vorgenommen werden müssen.⁵² Dennoch sollte die politische Wirkkraft dieses Vorschlags nicht unterschätzt werden. Eine Einfügung von Regelbeispielen läuft Gefahr, abstrakte Referenznormen zu erzeugen, die die Argumentationslast zur Behauptung des Parlamentsvorbehalts im Verhältnis zur Bundesregierung auf den Bundestag verschieben.⁵³ Der dem Bundestag mit dem Parlamentsvorbehalt zugesprochenen Verantwortung darf sich dieser aber aus Sicht der Wesentlichkeitstheorie nicht dadurch entziehen, dass er durch eine einfachgesetzliche Regelung die Bundesregierung zum „Torhüter“ der Notwendigkeit der Zustimmung bei einer Grenzfallbewertung macht.⁵⁴ Eine Bündnisintegration kann somit nur in den Grenzen erfolgen, die der wehrverfassungsrechtliche Parlamentsvorbehalt ihr setzt: Der Parlamentsvorbehalt gilt unmittelbar kraft Verfassung und ist in Reichweite bzw. Anwendungsbereich der Gestaltung durch den einfachrechtlichen Gesetzgeber entzogen.⁵⁵ Angesetzt werden kann bei zukünftigen Reformen daher nicht an der Frage des „ob“ des Parlamentsvorbehalts, sehr wohl aber an der Frage des „wie“: denkbar scheint eine Absenkung der Intensität der Parlamentsbeteiligung im Rahmen von völkervertraglich vorgezeichneten Bündniseinsätzen, etwa durch eine Ausweitung des vereinfachten Verfahrens in § 4 ParlBG.⁵⁶ Eine echte Ersetzung der Legitimation von konkreten Streitkräfteeinsätzen durch den Bundestag kann aber nur durch eine Verfassungsänderung herbeigeführt werden. Der Parlamentsvorbehalt wird uns deshalb wohl noch lange erhalten bleiben.

⁵² *Horn*, Stellungnahme zu BT-Drs. 18/7360, Ausschuss-Drs. 18-G-14, S. 12.

⁵³ *Hufeld*, Stellungnahme, S. 7 ff.; *Horn*, Stellungnahme, S. 13.

⁵⁴ *Hufeld*, Stellungnahme, S. 11.

⁵⁵ Seyffarth, in: Kommentar zum ParlBG, Einleitung Rn. 28.

⁵⁶ So *Seyffarth*, GSZ 2019, 57 (62); s. auch *Burkiczak*, in: Kommentar zum ParlBG, § 4 Rn. 7.

§ 16 Gewährt § 4 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 UmwRG ein mit dem Aufhebungsanspruch korrespondierendes Klage-recht zugunsten von Individualklägern?

Daniel Drescher

Das Immissionsschutzrecht erfreut sich in verwaltungsrechtlichen Fallübungen besonderer Beliebtheit.¹ Dies hat vor allem zwei Gründe. Zum einen lässt es sich infolge der in §13 BImSchG angeordneten Konzentrationswirkung der immissionsschutzrechtlichen Genehmigung leicht mit anderen Gebieten des besonderen Verwaltungsrechts verknüpfen. Zum anderen erfordert die Beurteilung eines differenzierten Verwaltungsverfahrens unter Berücksichtigung einer Fülle relevanter Normen aus unterschiedlichen Gesetzen und Verordnungen genaues juristisches Arbeiten. Auf dieser Grundlage bot es sich an, das Immissionsschutzrecht als Thema der Hausarbeit der im Wintersemester 2019/20 von Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell) ausgerichteten Übung im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene zu prüfen.

Gegenstand der Hausarbeit war die Prüfung der Erfolgsaussichten des Antrags einer Gemeinde auf Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung ihres Widerspruchs gegen die immissionsschutzrechtliche Genehmigung einer gemäß § 4 Abs. 1 S. 1, 3 BImSchG i.V.m. Anlage 1 zur 4. BImSchV Zif. 8.6.3.1. genehmigungsbedürftigen Anlage im angrenzenden Außenbereich der Nachbargemeinde. Hinsichtlich der Folgen von Verfahrensfehlern war gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwRG i.V.m. Anhang 1 der 4. BImSchV Zif. 8.6.3.1 Spalte c auf § 4 UmwRG abzustellen. Nachfolgend soll ein im Anwendungsbereich von § 4 UmwRG relevanter Problemkreis näher beleuchtet werden.

¹ S. etwa A. Edenharter, JuS 2018, 456; T. Preuß, JA 2013, 42; J. Kerkmann, JA 2014, 600; W. Erbguth/J. Goldbecher, JuS 2008, 992; F. Koehl, JuS 2004, 234; S. Rademacher/N. Janz, JuS 2002, 58.

I. Problembefund

§ 4 Abs. 1 UmwRG gewährt einen Aufhebungsanspruch, wenn einer der in § 4 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwRG genannten Verfahrensfehler vorliegt. In Verbindung mit Abs. 3 erhält auch der Individualkläger einen solchen Anspruch. Er ist damit zum einen von der Wirkung des § 46 VwVfG und zum anderen vom in § 113 Abs. 1 S. 1 VwGO angeordneten Rechtswidrigkeitszusammenhang befreit.² Fraglich ist aber, ob § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S.1 Nr. 1 UmwRG dem Individualkläger neben dem materiellrechtlichen Aufhebungsanspruch auch eine Rechtsbehelfsbefugnis unabhängig von der möglichen Verletzung eines subjektiven Rechts vermittelt.

Ursprung des Problems ist die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Abs. 1 bis 2 des § 4 UmwRG in § 4 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG auf Rechtsbehelfe von natürlichen und juristischen Personen i.S.d. § 61 Nr. 1 VwGO. Der in § 4 Abs. 1 UmwRG normierte Aufhebungsanspruch, betrifft zunächst die Begründetheit des eingelegten Rechtsbehelfs.³ Im Rahmen der Zulässigkeit kommt es für Verbände gemäß § 2 Abs. 1 UmwRG nicht auf die Möglichkeit der Verletzung eines subjektiven Rechts an. Anderes gilt dagegen grundsätzlich für Individualkläger, bei denen die Rechtsbehelfsbefugnis gemäß § 42 Abs. 2 VwGO von der Möglichkeit einer Verletzung in einem eigenen subjektiven Recht abhängt. Ausgehend von dieser Ausrichtung des deutschen Verwaltungsprozessrechts fallen für Individualkläger Zugangsrecht, also die Möglichkeit der gerichtlichen Geltendmachung, und das Sanktionsrecht, das es erlaubt, die Sachentscheidung wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben, auseinander.⁴ Ob dieses Auseinanderfallen von Zugangsrecht und Sanktionsrecht auch für Individualkläger in § 4 Abs. 1 UmwRG durch § 4 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG überwunden wird, ist daher zu klären.

II. Die Ausgangslage im nationalen Recht

Der deutsche Verwaltungsrechtsschutz ist auf den Schutz subjektiver öffentlicher Rechte ausgerichtet. Im Rahmen der Kontrolleröffnung geschieht eine erste Selektion durch § 42 Abs. 2 VwGO. Der Kontrollumfang

² J. Held, DÖV 2019, 121 (127).

³ C. Franzius, in: Schink/Reidt/Mitschang, UVPG/UmwRG, 2018, § 4 UmwRG Rn. 13.

⁴ S. Schlacke, in: Gärditz, VwGO mit Nebengesetzen, 2. Aufl. 2018, § 4 UmwRG Rn. 16.

wiederum wird durch den Rechtswidrigkeitszusammenhang – oder genauer Rechtsverletzungszusammenhang⁵ – begrenzt. Subjektiv öffentliches Recht meint eine dem Einzelnen normativ zuerkannte subjektive Rechtsmacht, von dem durch die Norm Verpflichteten ein Tun, Dulden oder Unterlassen verlangen zu dürfen.⁶ Solch eine subjektive Rechtsmacht kann dem Einzelnen zunächst ausdrücklich zugewiesen sein.⁷ Lässt sie sich nicht eindeutig der Norm entnehmen, ist auf der Grundlage der herrschenden Schutznormtheorie danach zu fragen, ob die Norm zumindest auch dem Schutz individueller Interessen dienen soll.⁸

Verfahrensvorschriften können ausgehend von der Schutznormtheorie drittschützend sein, wenn die die Verletzung einer Verfahrensvorschrift geltend gemacht wird, die dem Schutz eines eigenen betroffenen Belangs dient.⁹ Daher kann nach dem Bundesverwaltungsgericht eine Rechtsverletzung nur dann geltend gemacht werden, wenn sich der Verfahrensfehler auf eine materiell-rechtliche Position ausgewirkt haben könnte, also die konkrete Möglichkeit besteht, dass die angegriffene Sachentscheidung ohne den Verfahrensmangel anders ausgefallen wäre.¹⁰ Neben solchen Verfahrensvorschriften mit relativer Schutzwirkung können Verfahrensvorschriften auch eigenständige Schutzwirkung entfalten, so dass der Betroffene unabhängig von der Verletzung eines materiellen Rechts die Aufhebung der Entscheidung verlangen kann.¹¹

⁵ *J. Held*, DÖV 2019, 121 (127).

⁶ *K. Gärditz*, in: *Gärditz, VwGO mit Nebengesetzen*, 2. Aufl. 2018, § 42 VwGO Rn. 52; *A. Scherzberg*, in: *Ehlers/Pünder, Allg. Verwaltungsrecht*, 15. Aufl. 2016, § 12 Rn. 3; *J. Held*, DÖV 2019, 121 (122).

⁷ *J. Held*, DÖV 2019, 121 (122).

⁸ BVerwG, Urt. v. 10.04.2008, Az. 7 C 39/07, BVerwGE 131, 129, Rn. 19; *M. Happ*, in: *Eyermann, VwGO*, 15. Aufl. 2019, § 42 Rn. 89 m.w.N.

⁹ *J. Held*, DÖV 2019, 121 (122).

¹⁰ BVerwG, Urt. v. 24.11.2011, Az. 9 A 24/10, NuR 2013, 184, Rn. 14; Urt. v. 12.8.2009, Az. 9 A 64/07, BVerwGE 134, 308, Rn. 31; Urt. v. 8.6.1995, Az. 4 C 4/94, BVerwGE 98, 339 (362).

¹¹ *J. Held*, DÖV 2019, 121 (124), der als Beispiel hier das Erfordernis des Einvernehmens der Gemeinde bei der Erteilung einer Baugenehmigung gemäß § 36 BauGB anführt.

III. Lösungsansätze

Während in der Rechtsprechung Einigkeit darüber besteht,¹² dass für eine Klagebefugnis die mögliche Verletzung eines subjektiven Rechts gegeben sein muss, herrscht in der Literatur weiterhin Uneinigkeit darüber, ob § 4 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 UmwRG neben einem absoluten Aufhebungsanspruch auch ein absolutes Klagerecht vermittelt, also eine Klagebefugnis auch unabhängig von einer möglichen Betroffenheit in eigenen Rechten besteht.

1. Klagerecht aus § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG

Innerhalb des Lagers, das die Lösung in der Überwindung des Auseinanderfallens von Zugangs- und Sanktionsrecht sucht, ist jedoch vorgelagert zwischen verschiedenen dogmatischen Ansätzen zu differenzieren. Einerseits wird vertreten, § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG sei als absolutes Verfahrensrecht Sondervorschrift zu § 42 Abs. 2 VwGO, so dass eine Klagebefugnis auch für Individualkläger entbehrlich sei.¹³ Andererseits wird vertreten, durch § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG würden bestimmte Verfahrensrechte zu subjektiv-öffentlichen Rechten i.S.d. § 42 Abs. 2 VwGO.¹⁴ Zuletzt findet sich auch die Auffassung, subjektive Rechte ergäben sich originär aus dem Unionsrecht, ohne dass es auf § 4 UmwRG ankäme.¹⁵

¹² BVerwG, Beschl. v. 14.11.2018, Az. 4 B 12/18, BeckRS 2018, 32395 Rn. 4; OVG Münster, Urt. v. 4.9.2017, Az. 11 D 14/14.AK, BeckRS 2017, 128614 33 ff.; OVG Münster, Urt. v. 20.2.2018, Az. 8 B 838/17, BeckRS 2018, 3786 Rn. 31; BVerwG, Urt. v. 20.12.2011, Az. 9 A 30/10, UPR 2012, 267, Rn. 20-22; Beschl. v. 27.6.2013, Az. 4 B 37/12, BauR 2013, 2014, Rn. 10; Urt. v. 17.12.2013, Az. 4 A 1/13, BVerwGE 148, 353, Rn. 41; Urt. v. 22.10.2015, Az. 7 C 15/13, UPR 2016, 154, Rn. 23.

¹³ *M. Kment*, in: Hoppe/Beckmann/Kment, UVPG, 4. Aufl. 2012, § 4 UmwRG Rn. 21; *M. Ogorek*, NVwZ 2010, 401 (402 f.); wohl auch *M. Sauer*, ZUR 2014, 195 (200).

¹⁴ OVG Münster, Urt. v. 25.2.2015, Az. 8 A 959/10, BauR 2015, 1138, Rn. 53, 73 ff.; *C. Franzius*, in: Schink/Reidt/Mitschang, UVPG/UmwRG, 2018, § 4 UmwRG Rn. 3, 11 ff.; *S. Schlacke*, in: Gärditz, VwGO mit Nebengesetzen, 2. Aufl. 2018, § 4 UmwRG Rn. 16.

¹⁵ *M. Seibert*, NVwZ 2013, 1040 (1045); *G. Winter*, NVwZ 1999, 467 (472 f.); *J. Ziekow*, NuR 2014, 229 (234).

a. Gemeinsamkeiten zwischen den verschiedenen dogmatischen Ansätzen

Aufgrund des gemeinsamen Anliegens, eine Klagemöglichkeit für Individualkläger unabhängig von der möglichen Verletzung eines subjektiven Rechts zu schaffen, teilen die drei Ansätze wesentliche Argumente. Insbesondere stören sie sich an den Folgen eines Auseinanderfallens von Zugangs- und Sanktionsrecht. Gewährte man Individualklägern einen Aufhebungsanspruch, den sie gerichtlich nicht einklagen können, würde der Zusammenhang zwischen Zulässigkeits- und Begründetheitsprüfung aufgehoben.¹⁶ § 4 Abs. 3 UmwRG liefe dann regelmäßig leer.¹⁷ Die Norm führe daher nicht nur zur Erweiterung des Aufhebungsanspruchs zugunsten von Individualklägern, sondern auch zu einer Gleichstellung der Rechtsbehelfsbefugnis.¹⁸ Nicht zuletzt komme der Einhaltung der Verfahrensregelungen eine besondere Bedeutung zu, da sie die Beteiligung der Öffentlichkeit bei Vorhaben mit unter Umständen erheblichen Umweltauswirkungen sicherstelle. Als Mitglied der betroffenen Öffentlichkeit müsse dem Einzelnen nicht nur auf der Ebene der Begründetheit, sondern auch auf der Ebene der Zulässigkeit ein effektiver Zugang zu den Gerichten ermöglicht werden.¹⁹

b. § 4 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 3 UmwRG als absolutes Verfahrensrecht

Für die Einordnung von § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG als absolutes Verfahrensrecht wird darüber hinaus angeführt, dass § 4 Abs. 1 UmwRG im Zusammenhang mit § 2 UmwRG zu sehen sei. Aufgrund der Anordnung in § 4 Abs. 3 UmwRG, die Regelung in § 4 Abs. 1 UmwRG sei auch auf Beteiligte i.S.d. § 61 Nr. 1 und 2 VwGO anzuwenden, löse er das in dieser Norm enthaltene subjektive Recht aus dem Zusammenhang mit § 2 UmwRG und ermögliche es so Beteiligten i.S.d. § 61 Nr. 1 und 2 VwGO, sich im Rahmen des von ihnen eingelegten Rechtsbehelfs auf § 4 Abs. 1 UmwRG zu berufen.²⁰

¹⁶ C. Franzius, in: Schink/Reidt/Mitschang, UVPG/UmwRG, 2018, § 4 UmwRG Rn. 11; M. Seibert, NVwZ 2013, 1040 (1045).

¹⁷ C. Franzius, in: Schink/Reidt/Mitschang, UVPG/UmwRG, 2018, § 4 UmwRG Rn. 3.

¹⁸ C. Franzius, in: Schink/Reidt/Mitschang, UVPG/UmwRG, 2018, § 4 UmwRG Rn. 13.

¹⁹ OVG Münster, Urt. v. 25.2.2015, Az. 8 A 959/10, BauR 2015, 1138, Rn. 61 ff; 67.

²⁰ M. Ogorek, NVwZ 2010, 401 (402 f.).

c. *Subjektivierung von Verfahrensrechten durch § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG*

Eine Subjektivierung der Verfahrensvorschriften durch § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG wurde zeitweise auch durch das *OVG Münster* vertreten.²¹ Neben einer erweiterten Auslegung von § 4 Abs. 3 UmwRG stützte sich das Gericht auch auf die Rechtsprechung des *EuGH* in den Rechtssachen *Wells*²² und *Leth*²³ zur UVP-Richtlinie²⁴.²⁵ Den Entscheidungen kann durchaus entnommen werden, dass nach dem Unionsrecht auch Individualkläger zur Durchsetzung des objektiven Umweltrechts befähigt sein sollen.²⁶ So heißt es in der Rechtssache *Leth*: „Diese Richtlinie verleiht den betroffenen Einzelnen somit ein Recht darauf, dass die zuständigen Stellen die Umweltauswirkungen des fraglichen Projekts bewerten und sie dazu anhören.“²⁷

d. *Subjektive Rechte originär aus dem Unionsrecht*

Auch die Vertreter eines originär aus dem Unionsrecht folgenden subjektiven Rechts argumentieren neben den oben aufgeführten Argumenten damit, dass das Unionsrecht nach Auffassung des *EuGH* eine klagbare Rechtsposition vermittele.²⁸ Um das traditionelle Rechtsschutzmodell im deutschen Verwaltungsrecht nicht grundsätzlich zu hinterfragen, sei es durch eine praktische Komponente zu erweitern, nach der eine Klage, die auf eine aus dem Unionsrecht abgeleitete Rechtsposition gestützt und der Kläger tatsächlich in seinen Interessen beeinträchtigt sei, zugelassen werden solle.²⁹ Mithin wird hier zumindest einschränkend eine Beeinträchtigung von eigenen Interessen gefordert.

²¹ *OVG Münster*, Urt. v. 25.2.2015, Az. 8 A 959/10, *BauR* 2015, 1138, Rn. 53, 73 ff. Inzwischen hat sich aber auch das *OVG Münster* der gegenteiligen Rechtsprechung des *BVerwG* angeschlossen, s. *OVG Münster*, Urt. v. 11.12.2017, Az. 8 A 926/16, Rz. 45.

²² *EuGH*, Urt. v. 7.1.2004, Rs. C-201/02, *Wells*, EU:C:2004:12.

²³ *EuGH*, Urt. v. 14.3.2013, Rs. C-420/11, *Leth*, EU:C:2013:166.

²⁴ RL 85/337/EWG.

²⁵ *OVG Münster*, Urt. v. 25.2.2015, Az. 8 A 959/10, *BauR* 2015, 1138, Rn. 60; *J. Held*, *DÖV* 2019, 121 (128).

²⁶ *J. Held*, *DÖV* 2019, 121 (125).

²⁷ *EuGH*, Urt. v. 14.3.2013, Rs. C-420/11, *Leth*, EU:C:2013:166, Rn. 32.

²⁸ *M. Seibert*, *NVwZ* 2013, 1040 (1045) unter Verweis auf das Aufforderungsschreiben der Europäischen Kommission an Deutschland wegen Vertragsverletzung v. 27. 9. 2012, S. 8.

²⁹ *M. Seibert*, *NVwZ* 2013, 1040 (1045).

2. § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 VwVfG lediglich als Aufhebungsanspruch auch zugunsten von Individualklägern

Den oben genannten Auffassungen widerspricht das *BVerwG* in ständiger Rechtsprechung.³⁰ § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG suspendiere lediglich vom Rechtswidrigkeitszusammenhang des § 113 Abs. 1 S. 1 VwGO und der Wirkung des § 46 VwVfG. Eine Klagebefugnis bestehe nur bei einer möglichen Verletzung eines eigenen subjektiven Rechts.³¹

a. Die unionsrechtlichen Vorgaben

Die Rechtsprechung des *EuGH*, auf die teilweise innerhalb der Literatur Bezug genommen wird, respektiert nur unzureichend die im Unionsrecht verankerte Wahlfreiheit der Mitgliedstaaten, die Zulässigkeit eines Rechtsbehelfs von einer subjektiven Rechtsverletzung abhängig zu machen und deren Voraussetzungen selbst zu regeln.³² Ausdrücklich heißt es in Art. 9 Abs. 2 UAbs. 3 der Aarhus-Konvention (AK)³³: „Was als ausreichendes Interesse und als Rechtsverletzung gilt, bestimmt sich nach den Erfordernissen innerstaatlichen Rechts und im Einklang mit dem Ziel, der betroffenen Öffentlichkeit im Rahmen dieses Übereinkommens einen weiten Zugang zu Gerichten zu gewähren.“ Zwingend wird dann in Art. 9 Abs. 2 UAbs. 3 S. 3 AK nur ein Zugangsrecht für Verbände vorgeschrieben. Eine entspre-

³⁰ BVerwG, Beschl. v. 14.11.2018, Az. 4 B 12/18, BeckRS 2018, 32395 Rn. 4; OVG Münster, Urt. v. 4.9.2017, Az. 11 D 14/14.AK, BeckRS 2017, 128614 33 ff.; OVG Münster, Urt. v. 20.2.2018, Az. 8 B 838/17, BeckRS 2018, 3786 Rn. 31; BVerwG, Urt. v. 20.12.2011, Az. 9 A 30/10, UPR 2012, 267, Rn. 20-22; Beschl. v. 27.6.2013, Az. 4 B 37/12, BauR 2013, 2014, Rn. 10; Urt. v. 17.12.2013, Az. 4 A 1/13, BVerwGE 148, 353, Rn. 41; Urt. v. 22.10.2015, Az. 7 C 15/13, UPR 2016, 154, Rn. 23; so auch *M. Appel*, NVwZ 2010, 473 (477 f.); *M. Happ*, in: Eyermann, VwGO, 15. Aufl. 2019, § 4 UmwRG Rn. 2; *J. Held*, DÖV 2019, 121 (127 f.); *S. Schlacke*, NVwZ 2019, 1392, 1400.

³¹ BVerwG, Urt. v. 20.12.2011, Az. 9 A 30/10, UPR 2012, 267, Rn. 20-22; Beschl. v. 27.6.2013, Az. 4 B 37/12, BauR 2013, 2014, Rn. 10; Urt. v. 17.12.2013, Az. 4 A 1/13, BVerwGE 148, 353, Rn. 41.

³² *J. Held*, DÖV 2019, 121 (125); ausführlich *B. Wegener*, Rechtsschutz im europäischen Umweltrecht, UTR 98 (2008), 319 (347 ff.); i.Erg. auch BVerwG, Urt. v. 20.12.2011, Az. 9 A 30/10, UPR 2012, 267, Rn. 23.

³³ Umgesetzt in das Unionsrecht durch die UVP-RL 2003/35/EG; geändert durch UVP-RL 2011/92/EU.

chende Regelung findet sich nach Umsetzung der Konvention auch im Sekundärrecht.³⁴ Ausgehend von diesem Befund und der bewussten Privilegierung von Umweltverbänden³⁵ hat auch der EuGH in späteren Entscheidungen den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers anerkannt,³⁶ so dass eine Beschränkung des Individualrechtsschutzes auf die Verteidigung subjektiver Rechte unionsrechtlich zulässig ist, jedenfalls aber kein anderer Schluss zwingend vorgegeben ist.³⁷ Der Gesetzgeber kann daher nach dem Unionsrecht an dem eigenen Rechtsschutzsystem für Individualkläger festhalten.³⁸

b. Begründung durch Wortlaut, Systematik, Telos und Historie

Letztlich ist an dem Erfordernis der Geltendmachung einer Verletzung in einem eigenen subjektiven Recht festzuhalten. § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG verdrängt weder § 42 Abs. 2 VwGO noch vermittelt er drittschützende Wirkung.

Dafür spricht zunächst die Gesetzessystematik. Das Umweltrechtsbehelfsgesetz normiert primär die umweltrechtliche Verbandsklage.³⁹ In § 2 Abs. 1 UmwRG wird die Klagebefugnis von Verbänden und in Abs. 4 werden die Voraussetzungen für die Begründetheit eines Rechtsbehelfs geregelt. § 4 Abs. 1 UmwRG knüpft an Abs. 4, der sich ausdrücklich auf die Begründetheit eines Rechtsbehelfs bezieht, an und regelt die Folgen entsprechender Verfahrensfehler.⁴⁰ Auf § 113 Abs. 1 S. 1 VwGO und § 46 VwVfG kommt es dann nicht mehr an. Abs. 3 dehnt diese Fehlerfolgenregelung auf Individualkläger aus. Eine Aussage über die Rechtsbehelfsbefugnis kann § 4 UmwRG daher nicht entnommen werden.

³⁴ Zunächst Art. 10a UVP-RL 2003/35/EG; geändert durch UVP-RL 2011/92/EU, dort in Art. 11.

³⁵ So bei *J. Held*, DÖV 2019, 121 (125) mit Verweis auf *B. Wegener*, Rechtsschutz im europäischen Umweltrecht, UTR 98 (2008), 319, (342); s.a. *F. Fellenberg/G. Schiller*, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, 2019, UmwRG, § 4 Rn. 54.

³⁶ EuGH, Urt. v. 12.5.2011, Rs. C-115/09, Triane, EU:C:2011:289, Rn. 45; EuGH, Urt. v. 16.4.2015, Rs. C-570/13, Gruber, EU:C:2015:231, Rn. 32; EuGH, Urt. v. 15.10.2015, Rs. C-137/14, EU:C:2015:683, Rn. 32.

³⁷ *F. Fellenberg/G. Schiller*, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, 2019, UmwRG, § 4 Rn. 54, 56; s. für eine ausführliche Darstellung der Rechtsprechungsentwicklung *Held*, DÖV 2019, 121 (125 f.).

³⁸ *F. Fellenberg/G. Schiller*, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, 2019, UmwRG, § 4 Rn. 54.

³⁹ BVerwG, Beschl. v. 27.6.2013, Az. 4 B 37/12, BauR 2013, 2014, Rn. 10.

⁴⁰ BVerwG, Urt. v. 20.12.2011, Az. 9 A 30/10, UPR 2012, 267, Rn. 21.

Gegen dieses Argument und im Übrigen für eine Zugangsrecht allein aus § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S.1 Nr. 1 UmwRG kann auch nicht die Neufassung des § 4 Abs. 3 UmwRG durch das UmwRGuaAnpG von 2017 angeführt werden.⁴¹ In der Begründung des Regierungsentwurfs wird klargestellt, dass es zu keiner inhaltlichen Änderung kommen soll; eine Verschiebung der Systematik war also nicht gewollt.⁴² Die Änderung des Abs. 3 sollte einzig herausstellen, dass § 4 sowohl für Personen und Vereinigungen nach § 61 Nummer 1 und 2 VwGO als auch für anerkannte Vereinigungen nach § 3 Absatz 1 und solche nach § 2 Absatz 2 gilt.⁴³ Es lässt sich daher vielmehr Gegenteiliges aus der Neufassung schließen. Hätte der Gesetzgeber eine Rechtsbehelfsbefugnis allein auf der Grundlage von § 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG angestrebt, wäre vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des *BVerwG* eine ausdrückliche Positionierung des Gesetzgebers zu erwarten gewesen.⁴⁴

Dass der Gesetzgeber am traditionellen Rechtssystem festhalten wollte, lässt sich auch der Gesetzesbegründung zu der ursprünglichen Fassung des UmwRG entnehmen.⁴⁵ So sollte § 4 UmwRG die europarechtskonforme Umsetzung von Art. 10a der Richtlinie 2003/35/EG des Rates vom 26. Mai 2003 sicherstellen und damit der Rechtsprechung des *EuGH*⁴⁶ Rechnung tragen.⁴⁷ Für eine darüber hinausgehende Vermittlung einer Rechtsbehelfsbefugnis auch für Individualkläger gibt die Regelung jedoch keinen Anlass.⁴⁸ Im Hinblick auf Abs. 3 heißt es ausdrücklich: „Nach Abs. 3 werden die Regelungen der Abs. 1 und 2 des § 4 auch auf sonstige Rechtsbehelfe nach der VwGO erstreckt, die von der Geltendmachung subjektiv-öffentlicher Rechte abhängig sind.“⁴⁹

⁴¹ F. Fellenberg/G. Schiller, in: Landmann/Rohmer, Umweltrecht, 2019, UmwRG, § 4 Rn. 53.

⁴² BT-Drcks. 18/9526, S. 40.

⁴³ BT-Drcks. 18/9526, S. 40.

⁴⁴ J. Held, DÖV 2019, 121 (127).

⁴⁵ BT-Drcks. 16/2495, S. 14.

⁴⁶ EuGH, Urt. v. 7.1.2004, Rs. C-201/02, Wells, EU:C:2004:12, Rn. 54 ff; darin hatte der *EuGH* das fehlerhafte Unterbleiben einer UVP vor Genehmigungserteilung als wesentlichen Verfahrensfehler behandelt, auf den sich der von der Genehmigung Betroffene ohne Weiteres berufen kann – so wörtlich *BVerwG*, Beschl. v. 27.6.2013, Az. 4 B 37/12, BauR 2013, 2014, Rn. 10.

⁴⁷ BT-Drcks. 16/2495, S. 7, 13 f.

⁴⁸ *BVerwG*, Urt. v. 20.12.2011, Az. 9 A 30/10, UPR 2012, 267, Rn. 21; vgl. auch Ziekow, NVwZ 2007, 259 (261).

⁴⁹ BT-Drcks. 16/2495, S. 14.

Dies deckt sich auch mit der Zielsetzung der Richtlinie. Nach dieser sollen insbesondere Rechtsschutzmöglichkeiten für Umweltverbände geschaffen werden.⁵⁰ Diesem Ziel folgt auch die nationale Umsetzung unter Wahrung des traditionellen Rechtsschutzsystems.⁵¹ So erklärt sich aus nationaler Perspektive die Normierung einer Klagebefugnis für Verbandskläger vor dem Hintergrund, dass diese typischerweise nicht in eigenen subjektiven Rechten verletzt sind und daher nach dem traditionellen System keine Rechtsbehelfsbefugnis innehaben. Gleichzeitig wird mit einer Klagebefugnis für Umweltverbände der Durchsetzungsschwäche des Umweltrechts⁵² entgegengewirkt. Dass sich eine entsprechende Klagebefugnis entgegen des traditionellen Rechtsschutzsystems auch auf Individualkläger erstrecken soll, ergibt sich auf dieser Grundlage nicht.

Auch der Gesetzeswortlaut deutet keine andere Auslegung an.⁵³ Ferner spricht gegen eine Abkehr von der traditionellen Systementscheidung im deutschen Verwaltungsrecht, dass eine Subjektivierung von § 4 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 UmwRG zur Einführung einer UVP-Interessentenklage führen würde.⁵⁴

Dem *BVerwG* ist nach all dem zuzustimmen. Letztlich gewährt § 4 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 UmwRG kein mit dem Aufhebungsanspruch korrespondierendes Zugangsrecht für Individualkläger, sondern weitet entgegen der Regelungen in § 113 Abs. 1 S. 1 VwGO und § 46 VwVfG den Umfang der Begründetheitsprüfung gegenüber der Klagebefugnis aus.⁵⁵

⁵⁰ BT-Drcks. 16/2495, S. 7.

⁵¹ BT-Drcks. 16/2495, S. 7.

⁵² B. Wegener, Rechtsschutz im europäischen Umweltrecht, UTR 98 (2008), 319 (347).

⁵³ BVerwG, Urt. v. 20.12.2011, Az. 9 A 30/10, UPR 2012, 267, Rn. 22; Urt. v. 17.12.2013, 4 A 1/13, BVerwGE 148, 353, Rn. 41.

⁵⁴ BVerwG, Urt. v. 20.12.2011, Az. 9 A 30/10, UPR 2012, 267, Rn. 22.

⁵⁵ BVerwG, Urt. v. 20.12.2011, Az. 9 A 30/10, UPR 2012, 267, Rn. 22; Urt. v. 17.12.2013, 4 A 1/13, BVerwGE 148, 353, Rn. 41.

IV. Schluss

§ 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG lässt den Rechtswidrigkeitszusammenhang in § 113 Abs. 1 S. 1 VwGO entfallen. Auch wird die Wirkung von § 46 VwVfG aufgehoben. Eine Rechtsbehelfsbefugnis ergibt sich aus der Norm nicht. Für § 4 Abs. 1a i.V.m. Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwRG gilt nichts Anderes.

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; derzeit Vertretung des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht der Universität Mannheim



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



Johannes Klamet, B.Sc., Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter 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.



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

John Allkemper, B.Sc., B.A., Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.

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

David Stumpf, 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.



Johanna Groß, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Anđela Milutinović, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin 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.



Julia Fluhr, 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.

Milena Dietz, 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.

Emeriti



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 Heinrich, 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.



Mario Martignago, Berater im Mailänder Büro von Ernst & Young. 2019 für einen Forschungsaufenthalt im Rahmen seines Master-Studiums im Internationalen Steuerrecht an der Universität Bergamo zu Gast am Institut.

In diesem Jahr verabschiedet

Nach mehrjähriger Mitarbeit am Institut wurden im vergangenen Jahr verabschiedet: Simone Eisengrein, Amira El-Ayoubi, Benedikt Fink, Elias Haacke, Trutz Harder, Christian Jung, Rebecca Ladage, Maximilian Maucher, Lennart Neckenich, Jana-Sophie Scheurich, Robert Stendel.

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

Publikationen 2019

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

Herausgeberschaften

- Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 10, Lehmanns Media, Berlin, 2019 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

- Ausnahmen brechen die Regel, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 12, Lehmanns Media, Berlin, 2019 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

Beiträge in Sammelwerken

- E-Government: Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht?, in: VVDStRL Bd. 78 (2019), S. 289-332.

- Electronic Government als Freiheitschance und Freiheitsgefahr, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 10, Lehmanns Media, Berlin, 2019, S. 19-26.

- Berufsfreiheit und Gemeinwohlbindung – Zu Freiheitsfolgenverantwortung und finanzieller Ausgleichspflicht, in: Wolfgang Durner u. a. (Hrsg.), Das sinnvoll Denkbare denken, das davon Machbare machen, Gedächtnisschrift für Arndt Schmehl, Duncker & Humblot Verlag, Berlin, 2019, S. 87-100.

- Steuerrechtfertigung und Steuerverteilung, in: Roland Ismer u. a. (Hrsg.), Territorialität und Personalität, Festschrift für Morris Lehner zum 70. Geburtstag, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2019, S. 495-509.

- Informationsfreiheit, in: Görres-Gesellschaft und Verlag Herder (Hrsg.), Staatslexikon, Dritter Band, 8. Auflage, 2019, Sp. 234-238.

- Internet. Rechtlich, in: Görres-Gesellschaft und Verlag Herder (Hrsg.), Staatslexikon, Dritter Band, 8. Auflage, 2019, Sp. 436-443.

- Steuerung der Aufgabenerfüllung von Ländern und Kommunen durch Finanzausweisungen des Bundes und vertraglich konditionierte, aufschiebend bedingte Umsatzsteuerneuverteilung, in: Hans-Günter Henneke (Hrsg.), Gleichwertige Lebensverhältnisse bei veränderter Statistik des Bundesstaates?, Professorengespräch 2019 des Deutschen Landkreistages, Boorberg Verlag, Stuttgart u.a., 2019, S. 127-144.

- Einführung, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Ausnahmen brechen die Regel, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 12, Lehmanns Media, Berlin, 2019, S. 5-9.

Aufsätze in Fachzeitschriften

- Steuerung der Aufgabenerfüllung von Ländern und Kommunen durch Finanzausweisungen des Bundes und vertraglich konditionierte, aufschiebend bedingte Umsatzsteuerneuverteilung, in: Der Landkreis 2019, S. 179-184.

- Hausarbeit im Öffentlichen Recht für Anfänger – Wirtschaftsförderung im Untersuchungsausschuss, in: StudZR Ausbildung 2019, S. 3-27 (zusammen mit Christine Heidbrink).

- Klausur im Öffentlichen Recht für Anfänger – Die DDR-Vergangenheit im öffentlichen Diskurs, in: StudZR Ausbildung 2019, S. 29-42 (zusammen mit David Stumpf).

- Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 4.10.2018 – C-416/17, Kommission/Frankreich (Accor), in: Internationale Steuer-Rundschau (ISR) 2019, S. 25-27.

Kommentierungen

- Art. 109a, in: Theodor Maunz/Günter Dürig (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, Loseblattwerk, C. H. Beck Verlag, München, Aktualisierung: Januar 2019.

- Art. 114, in: Theodor Maunz/Günter Dürig (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, Loseblattwerk, C. H. Beck Verlag, München, Aktualisierung: März 2019.

- Art. 143d, in: Theodor Maunz/Günter Dürig (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, Loseblattwerk, C. H. Beck Verlag, München, Aktualisierung: Januar 2019.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Herausgeberschaften

- Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 10, Lehmanns Media, Berlin, 2019 (zusammen mit Hanno Kube).
- Ausnahmen brechen die Regel, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 12, Lehmanns Media, Berlin, 2019 (zusammen mit Hanno Kube).
- Territorialität und Personalität. Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2019 (gemeinsam mit Roland Ismer, Alexander Rust und Christian Waldhoff).

Beiträge in Sammelwerken

- Der kommunalverfassungsrechtliche Vorbehalt des Gesetzes. Das Beispiel der Kreisumlage, in: Wolfgang Durner u. a. (Hrsg.), Das sinnvoll Denkbare denken, das davon Machbare machen, Gedächtnisschrift für Arndt Schmehl, Duncker & Humblot Verlag, Berlin, 2019, S. 87-100.
- Rechtssprache als Kulturgut. Kennt das deutsche Recht ein Algorithmenverbot?, in: Kube/Reimer

(Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19. HFSt Bd. 10 (2019), S. 27-32.

- Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt. Europapolitische und internationale Perspektiven, in: Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt. ifst-Schrift 527 (2019), S. 20-42.
- Personalität: Prägendes Prinzip des Internationalen Steuerrechts, in: Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.), Territorialität und Personalität. Festschrift für Moris Lehner, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2019, S. 111-124.
- Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht [Tatbestand der Grundfreiheiten], in: Harald Schaumburg/Joachim Englisch, Europäisches Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2. Aufl., 2020.

Kommentierungen

- § 49 EStG, in: Blümich, EStG – KStG – GewStG, 146. Ergänzungslieferung (2019).
- § 50 EStG, in: Blümich, EStG – KStG – GewStG, 146. Ergänzungslieferung (2019).

- § 50a EStG, in: Blümich, EStG – KStG – GewStG, 149. Ergänzungslieferung (2019).

- Art. 109 bis 113 und Art. 115 GG, in: Epping/Hillgruber, Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz, 2. Aufl., Verlag C. H. Beck, München, 2020 (in Druck).

Dr. Benjamin Straßburger

- Zum „wirtschaftlichen Zusammenhang“ als Kriterium des einkommensteuerlichen Veranlassungsprinzips, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 10, Berlin 2019, S. 51-58.

- Allzweckwaffe Sperrklausel, Klausur im Staatsrecht, JA (im Erscheinen)

Daniel Drescher

- Erstattung von nach dem Einspruchsverfahren festgesetzten Aussetzungszinsen nach erfolgreichem Klageverfahren, in: Betriebsberater (BB) 51/2018, S. 3037-3041 (gemeinsam mit Stefan Behrens).

- Kunst als Gegenstand des Steuerrechts, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 10, Berlin 2019, S. 63-71.

Christian Jung

- Neue Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättendefinition, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 10, Berlin 2019, S. 95-100.

- Auf den Spuren des 5. Elements – Die Kompatibilitätsklauseln des MLI, IStR 2019, S. 91-96.

- Germany Country Report, in G. Maisto (Hrsg), New Trends in the Definition of Permanent Establishment, 2019, S. 427-469.

Johannes Klamet

- Kontrolle der Bundesauftragsverwaltung durch Untersuchungsausschüsse des Bundestages, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 10, Berlin 2019, S. 45-50.
- Tagungsbericht: Ausnahmen brechen die Regel - Symposium am 26. Oktober 2018 an der Universität Heidelberg anlässlich des 75. Geburtstags von Professor Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, Bundesverfassungsrichter a.D., Juristenzeitung (JZ) 12/2019, S. 608-609 (gemeinsam mit Trutz M. Harder).
- Anfängerklausur - Öffentliches Recht: Grundrechte - Die Grenzen des Sagbaren, Juristische Schulung (JuS) 10/2019, S. 991-997 (gemeinsam mit Nicole Herrmann).
- Tax Courts, in: Grote, Rainer/Lachenmann, Frauke/Wolfrum, Rüdiger (Hrsg.), Max Planck Encyclopedia of Comparative Constitutional Law, Oxford 2019 (gemeinsam mit Nicole Herrmann).

- Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit - Kritische Analyse der Aufteilung des Steueraufkommens, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 11, 74 S., Berlin 2019.

- Hausarbeit im Öffentlichen Recht für Anfänger - E-Mobilität: Der Zweck heiligt nicht die Mittel, Juristische Ausbildung, (im Erscheinen).

Anđela Milutinović

- Joint-Audit-Projekt, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 10, Berlin 2019, S. 89-93.

Lennart Neckenich

- Blockchain - eine Perspektive auch für juristische Expertensysteme?, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 10, Berlin 2019, S. 33-43.

Eltern werden wieder jung - Klausur zum Polizei- und Vollstreckungsrecht (Sachverhalt), VBLBW 2019, 43 ff.

Eltern werden wieder jung - Klausur zum Polizei- und Vollstreckungsrecht (Lösungsvorschlag), VBIBW 2019, 80 ff.

Daniel Reich

- Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 10, Berlin 2019, S. 77-82.

- EU ATAD Interest limitation rule: Issues regarding its implementation – Germany, in: Gianluigi Bizioli, Mario Grandinetti, Leopoldo Parada, Giuseppe Vanz, Alessandro Vicini Ronchetti (Hrsg.), Corporate Taxation, Group Debt Funding and Base Erosion: New Perspectives on the EU Anti-Tax Avoidance Directive (im Erscheinen).

Tim-Niklas Zimmer

- Ermessensausnahmen der Europäischen Kommission in Bezug auf Beihilfen für energieintensive Unternehmen, VIK Mitteilungen 4/19, S. 36-37.

- Systematisierung des Rechts: Datenbank zur EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet der direkten Steuern, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, Heidelberger Beiträge zum Finanz- u. Steuerrecht, Bd. 10, Berlin 2019, S. 73-76.

The Impact of Constitutions on Tax Legislation - Eindrücke des trilateralen Seminars in Heidelberg

Am 08. und 09. Mai 2019 lud das Institut für Finanz- und Steuerrecht unter der Leitung der Professoren Dr. Ekkehart Reimer und Dr. Hanno Kube Dozenten und Studierende der Eötvös-Loránd-Universität Budapest (ELTE) und der Università degli Studi di Ferrara zum Seminar über Fragen des Europäischen und Internationalen Steuerrechts ein.

Die mittlerweile elfte Austragung des turnusgemäß jährlich stattfindenden Austausches zwischen den drei Universitäten stand unter der Überschrift „*The Impact of Constitutions on Tax Legislation*“. Angesichts des 70. Geburtstages des Grundgesetzes sowie der 100. Jährgung des Beschlusses der ersten deutschen demokratischen Verfassung in Weimar schien es daher umso passender, dass die diesjährige Austragung an das deutsche Team fiel.

Wir begrüßten unsere ausländischen Gäste bereits am Vorabend des Seminars herzlich in den Räumen der Juristischen Fakultät. Neben den zahlreichen studentischen Teilnehmern und Teilnehmerinnen sowie weiteren

Gästen waren das namentlich die verantwortlichen Dozenten aus Budapest Dr. Péter Darák, Präsident der Kúria, und Professor István Simon sowie für das Team aus Ferrara Professor Marco Greggì. Im Anschluss nutzten wir Studierenden die Gelegenheit eines gemeinsamen Abendessens zum näheren Kennenlernen unserer Arbeitsgruppe für die folgenden beiden Tage.

Der erste Tag des Seminars widmete sich dem Rechtsvergleich der verfassungsrechtlichen Vorgaben für die nationalen Steuersystemen. Hierzu präsentierten je zwei oder drei Studierende unterschiedlicher Nationalitäten den maßgeblichen verfassungsrechtlichen Rahmen zu einem gemeinsamen Thema. Vielen Präsentationen der Heidelberger Studierenden lag eine zuvor angefertigte Seminararbeit zugrunde. Die rechtsvergleichenden Darstellungen bildeten sodann die Grundlage für anschließende Diskussionsrunden im Plenum.

Es entstanden interessante Gespräche unter anderem über die verfassungsrechtliche Veranke-

zung des Leistungsfähigkeitsprinzips und den daraus folgenden Vorgaben für die Ausgestaltung der Steuerrechtssysteme. Dies führte etwa zur Erörterung der Verfassungsmäßigkeit von pauschalen Steuersätzen („flat tax“) und inwiefern es geboten sei, degressiv wirkende Verbrauchsteuern durch eine progressive Ertragsbesteuerung auszugleichen.

Lebhafte Diskussionen entstanden ferner über die verfassungsrechtliche Bedeutung von Steuervollzugsdefiziten. In diesem Zusammenhang zeigte sich ein interessanter Vergleich der Problemschwerpunkte der nationalen Steuerrechtsordnungen mit einerseits der gesetzmäßigen Steuerfestsetzung und andererseits der tatsächlichen Erhebung der bereits festgesetzten Steuer.

Im letzten Abschnitt des ersten Seminartages widmeten wir uns schließlich dem Verhältnis der einzelnen Steuerarten im Vielsteuersystem zueinander, mithin unter anderem dem Bestehen verschiedener Leistungsfähigkeitsindikatoren sowie den verfassungsrechtlichen Implikationen des Nebeneinanders von Ist- und Sollertragsteuern.

Gegen späten Nachmittag folgte der Arbeit das Vergnügen, als

sich die Seminarteilnehmer und Teilnehmerinnen zu Fuß oder auf motorisiertem Wege in die Gaststätte „Bierhelderhof“ begaben. Auch wenn uns das Wetter die Nutzung des Biergartens verwehrte, so erfreuten sich unsere ungarischen und italienischen Gäste doch ersichtlich am Verzehr von Maultaschen, Spätzle und/ oder Wild aus eigener Jagd in rustikalem Ambiente. Nach ausgelassenem Abendessen traten viele den Heimweg, einige gewillte Studierende den Weg in die Untere Straße zum Kennenlernen weiterer Heidelberger Spezialitäten an.

Den Einstieg in Diskussionen um die Bedeutung nationaler Verfassungen im Verhältnis zum Europäischen und Internationalen Steuerrecht machten Gruppenvorträge über die Fragen des Bestehens verfassungsrechtlicher Gebote zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung, beziehungsweise zur Implementierung von Anti-BEPS Maßnahmen. Auch hier kam es zu interessanten rechtsvergleichenden Erkenntnissen wie etwa der relativen Deutlichkeit, in der die ungarische Verfassung das Problem der Doppelbesteuerung adressiert.

Zur gemeinsamen Mittagspause lud das Institut in das Restaurant

des nahegelegenen Kaffeehauses „Rossi“ ein. Im Anschluss widmeten wir uns den Steuerkompetenzhoheiten der Europäischen Mitgliedstaaten in Vorträgen und Gesprächen über einen Wechsel vom Einstimmigkeits- zum Mehrheitsprinzip im Rat für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) sowie über die Einführung einer Digitalsteuerrichtlinie („Google Tax“) oder gar einer eigenständigen EU-Steuer mit europäischer Ertragskompetenz.

Damit neigte sich das Seminar auch bereits dem Ende zu. Nach abschließendem Gruppenfoto verabredeten sich fast alle Studierenden zum abendlichen Ausklang des Seminars in diversen Heidelberger Kneipen.

Das zweitägige Seminar bot viele neue Eindrücke und Möglichkeiten der Rechtsvergleichung. Aufgrund weiterer Teilnehmer und Teilnehmerinnen aus anderen Staaten umfasste dies nicht nur die italienische, ungarische und deutsche Perspektive, sondern darüber hinaus auch Beiträge über die schweizerische, brasilianische, schwedische sowie australische Verfassung. Das Arbeiten in englischer Sprache war eine willkommene Abwechslung und Herausforderung. Schließlich liegt neben den fachlichen Erkenntnissen ein besonderer

Wert des trilateralen Seminars gerade auch in dem kulturellen Austausch mit Studierenden anderer Nationalitäten.

Ein besonderer Dank für die leitende Austragung gilt den Professoren Hanno Kube und Ekkehart Reimer sowie für die hervorragende Organisation Susanne Röth und allen helfenden Institutsmitarbeitern. Die Teilnahme am zwölften trilateralen Seminar in Ferrara 2020 ist interessierten Studierenden sehr zu empfehlen.

Moritz Teichmann



Deutsch-Ungarischer Verfassungsdialog 2019 in Heidelberg

Rechtswege – Urteilstwirkungen



Am 10. Mai 2019 kamen in Heidelberg zum dritten Mal ungarische und deutsche Juristen aus Wissenschaft und Praxis zusammen, um in einem rechtsvergleichenden Dialog voneinander und miteinander zu lernen. Die Konferenz wurde von der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und der Heidelberger Akademie der Wissenschaften in Kooperation mit der ungarischen Kurie und dem ungarischen Verfassungsgericht ausgerichtet. Die Konferenzen, die abwechselnd in Heidelberg und

Budapest stattfinden, haben in den letzten Jahren viel Zuspruch erfahren. Bei der diesjährigen Tagung standen Vorträge und Diskussionen zu dem Themenkreis „Rechtswege – Urteilstwirkungen“ (Recht auf den gesetzlichen Richter, Recht der Geschäftsverteilung, Richterrecht, Konsistenz der Rechtsprechung) im Zentrum der Überlegungen. Namhafte Richter und Wissenschaftler beider Staaten führten einen fruchtbaren Gedankenaustausch, bei dem auch jungen Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftlern ermöglicht

wurde, sich zu beteiligen. Neben zahlreichen Diskussionsteilnehmern aus beiden Ländern konnten als Referenten Herr Dr. Árpád Orosz, (Senatspräsident der Kurie), Herr Prof. Dr. Andreas Piekenbrock, (Universität Heidelberg), Herr Prof. Dr. Malte Graßhof, (Präsident des Verfassungsgerichtshofs Baden-Württemberg und Präsident des Verwaltungsgerichts Stuttgart), Frau Dr. Katalin Gombos (Dozentin an der Universität Szeged und Richterin der Kurie) sowie Herr Prof. Dr. Dr. h.c. Klaus Rennert (Präsident des Bundesverwaltungsgerichts) gewonnen werden.

Den Verfassungsdialog eröffnete Dr. Orosz mit einem Überblicksvortrag über „Rechtswege und Gerichtsorganisation“ in Ungarn. Hierbei machte er zunächst deutlich, welche verfassungsrechtlichen Anforderungen an das Gerichtsverfahren zu stellen seien (Fairness, Öffentlichkeit, Entscheidungen innerhalb einer angemessenen Frist sowie die Bindungswirkung und Durchsetzbarkeit gerichtlicher Entscheidungen) und welche Regelungen das ungarische Grundgesetz zur Sicherstellung der richterlichen Unabhängigkeit vorsieht. Neben der Feststellung, dass die Richter nur dem Gesetz unterworfen und damit weisungsunabhängig seien,

hob Dr. Orosz hervor, dass gesetzliche Richter nach der ungarischen Verfassung nicht Mitglied einer politischen Partei sein und sich auch nicht anderweitig politisch engagieren dürften.

Sodann stellte Dr. Orosz die wichtigsten Verfahrensregelungen des ungarischen Rechts vor, erläuterte die grundgesetzlichen Bestimmungen zu der Zusammensetzung des Spruchkörpers und betonte die starke, mittlerweile ausdrücklich in Art. 28 des ungarischen Grundgesetzes verfassungsrechtlich verankerte Stellung der teleologischen Auslegung in der ungarischen Rechtsprechung.

Hieran anschließend wendete er sich der aktuellen Lage der Gerichtsorganisation und deren Reform zum 1. Januar 2020 zu. Als höchste Instanz in straf-, privat- und verwaltungsrechtlichen Angelegenheiten fungiere nach Artikel 25 des Grundgesetzes nicht das Verfassungsgericht, sondern die Kurie, welche sowohl Entscheidungen im konkreten Fall treffe, als auch die Einheitlichkeit der Rechtsprechung der ordentlichen Gerichte durch bindende Entscheidungen gewährleiste. Unterhalb der Kurie folgen die Tafelgerichte (Gerichte zweiter Instanz in Budapest, Debrecen, Győr, Pécs, Szeged), die

Landgerichte (Verwaltungs- und Arbeitsgerichte für 19 Komitate und die Hauptstadt) sowie Amtsgerichte (111 Amtsgerichte und 6 Bezirksgerichte in der Hauptstadt). Ab dem 1. Januar 2020 führe Ungarn Änderungen in der Verwaltungsgerichtsbarkeit ein. Diese bestehe ab dann aus einem neu geschaffenen Obersten Verwaltungsgericht und Verwaltungsgerichtshöfen.

Schließlich erörterte *Dr. Orosz* die Rolle der Fachkollegien, die als Gremien von Richtern aus demselben Fachbereich auf einer Gerichtsebene (Landgerichte, Tafelgerichte, Kurie) keine Rechtsprechungstätigkeit ausüben, sondern zuständig sind für

die Überwachung der Praxis der Gerichte, Stellungnahmen zu strittigen Fällen der Rechtsanwendung und Personalfragen sowie der Gewährleistung einer einheitlichen Rechtsprechung.

Der Vortrag wurde im Anschluss unter Moderation durch *Dr. Péter Darák* (Präsident der Kurie) von *András Vaskuti* (Richter der Kurie) und *RA Robert Klotz* (akademischer Mitarbeiter an der Universität Freiburg) kommentiert und hinsichtlich Dimensionen der ungarischen Zuständigkeitsregelungen in Strafsachen sowie einem Vergleich zur deutschen Verwaltungsgerichtsbarkeit ergänzt.



Im nächsten Referat des Vormittags mit dem Titel „Örtliche Zuständigkeiten und das Problem der Zuweisung einzelner Verfahren zu bestimmten Gerichten“ widmete sich *Prof. Dr. Piekenbrock* aus deutscher Perspektive der gerichtlichen Zuständigkeitsordnung als Verfassungsauftrag aus Art. 103 Abs. 1 GG. Erforderlich sei grundsätzlich, dass (auch) die örtliche Zuständigkeit abstrakt durch das Gesetz bestimmt wird. Die *forum non conveniens*-Lehre des angelsächsischen Rechts sei mit Art. 103 Abs. 1 GG unvereinbar.

Kritisch analysierte *Prof. Dr. Piekenbrock* die Möglichkeiten administrativer Einflussnahme auf die örtlichen Zuständigkeiten in den Themenbereichen Allgemeiner Gerichtsstand des Fiskus, Kartell- und Vergabesachen, Allgemeine Verwaltungssachen, Strafsachen und Zuständigkeitskonzentration. Wenngleich er den örtlichen Zuständigkeitsregelungen des deutschen Rechts nach deren eindrucklicher Darlegung insgesamt das Verdikt der Klugheit zusprach, wurden auch Schwachpunkte benannt. Insbesondere der vorkonstitutionelle Rechtszustand hinsichtlich des allgemeinen Gerichtsstand des Fiskus (§§ 18, 19 ZPO) sei reformbedürftig, da der ausschlaggebende Sitz der zur Vertretung

des Fiskus berufenen Behörde durch Verwaltungsbinnenrecht erfolgen könne, was zwar durch die besonderen Gerichtsstände nach § 29 Abs. 1 ZPO und § 32 ZPO sowie die Möglichkeit von Gerichtsstandvereinbarungen wie mit Kaufleuten (§ 38 Abs. 1 ZPO) abgemildert würde, letztlich aber doch einen sehr großen administrativen Einfluss ermöglichen. Die bundesrechtliche Zuständigkeitskonzentrationsregelung zur Bildung von Schwerpunktstaatsanwaltschaften nach § 143 Abs. 4 GVG könne missbraucht werden, um bestimmte Ermittlungen zu verhindern oder bei sehr weitgefassten Deliktstatbeständen etwa im Korruptionsstrafrecht (§§ 331 – 334 StGB) selektiv zu verfolgen.

Unter Moderation durch *Prof. Dr. Ekkehart Reimer* wurde der Vortrag anschließend von *Dr. Eszter Bodnár* (Dozentin an der Eötvös-Loránd-Universität) und *Dr. Georgina Naszladi* (Gerichtsssekretärin an der Kurie) durch Berichte aus der ungarischen Gerichtspraxis ergänzt. So habe beispielsweise der Gerichtshof der Europäischen Union in einem Fall aus Ungarn geurteilt, dass auch die Überlastung von Gerichten keine Rechtfertigung für eine willkürliche Zuweisung an andere Gerichte sei.

Vor der Mittagspause referierte *Prof. Dr. Malte Graßhof* zu dem Thema „Geschäftsverteilung – Zur Zuständigkeit konkreter Spruchkörper und Richter eines Gerichts“. Dabei legte er zunächst das deutsche Verständnis der in Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG verankerten Garantie des gesetzlichen Richters in seinen Grundzügen und wesentlichen Aspekten dar, um dann im Anschluss einen aktuellen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vorzustellen und kritisch zu hinterfragen. Zum Wesen eines Rechtsstaats gehöre ein unabhängiger Richter, denn die Parteien eines Rechtsstreits müssen darauf vertrauen können, dass der entscheidende Richter neutral ist. Dieses Vertrauen in die Unabhängigkeit des Richters könne am besten dadurch geschützt werden, dass die Bestimmungen der Zuständigkeit des gesetzlichen Richters möglichst wenig Spielraum für Wertungsfragen geben. Wenn zum Zeitpunkt des Eingangs des Verfahrens bei Gericht mit Präzision vorausgesagt werden kann, welcher Richter auf der Richterbank sitzt und das Verfahren entscheidet, bestehe keinerlei Möglichkeit für eine Manipulation der Besetzung der Richterbank. Und genau diesen Weg habe das Bundesverfassungsgericht bei der

Auslegung des Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG gewählt, was im Beschluss des Plenums vom 8.4.1997 – 1 PBvU 1/95, BVerfGE 95, 322 deutlich werde: Die Garantie des gesetzlichen Richters schütze dabei gerade auch vor einer Verletzung dieses Grundsatzes durch die Richterschaft selbst. Die Garantie des gesetzlichen Richters erfordere daher auch Regelungen über die Geschäftsverteilung, aus denen sich schon im Vorfeld ergebe, welcher konkrete Richter für welches Verfahren zuständig ist. Geschäftsverteilungs- und Mitwirkungspläne eines Gerichts dürfen keinen vermeidbaren Spielraum bei der Heranziehung der einzelnen Richter lassen.

Die Bestimmung des gesetzlichen Richters müsse zwar durch abstrakt-generelle Normen erfolgen, jedoch müsse nur der Weg zum Gericht durch formelle Gesetze erfolgen, der Weg innerhalb des Gerichts könne durch Geschäftsverteilungspläne vorgezeichnet werden, die durch Selbstverwaltungsorgane der Gerichte aufgestellt werden und deren Zustandekommen und Vorgaben *Prof. Dr. Graßhof* skizzierte. Genügen die Geschäftsverteilungspläne nicht den dargelegten Grundsätzen der Bestimmtheit, könne die Geschäftsverteilung durch Rechtsmittel

gerügt werden. Das Zustandekommen der Geschäftsverteilungspläne werde auch vom Bundesverfassungsgericht im Verfahren der Verfassungsbeschwerde inzident geprüft. Hinsichtlich der Anwendung der Geschäftsverteilungspläne sei diese Kontrolle aber auf eine reine Willkürkontrolle beschränkt. Primär werde also die Garantie des gesetzlichen Richters durch die Geschäftsverteilungspläne und die Vorgaben hinsichtlich deren Ausgestaltung sichergestellt. Zur Veranschaulichung der Maßstäbe an die Bestimmtheit der Geschäftsverteilungspläne wies *Prof. Dr. Graßhof* auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 20. Februar 2018 – 2 BvR 2675/17 hin, welcher nochmals den rigorosen Ansatz des Bundesverfassungsgerichts zeige, indem er klarstellt, dass Regelungen nicht im Voraus generell-abstrakt seien, wenn sie im Einzelfall sowohl die Neuverteilung als auch die Beibehaltung bestehender Zuständigkeiten ermöglichen und dabei die konkreten Zuständigkeiten von Beschlüssen einzelner Spruchkörper abhängig machen.

Abschließend warb *Prof. Dr. Graßhof* ausdrücklich für das strikte deutsche Verständnis des gesetzlichen Richters. Zwar wäre

es aus Sicht eines Gerichtspräsidenten im Sinne der Verfahrensbeschleunigung manchmal wünschenswert, Verfahren etwas freihändiger verteilen zu können. Jedoch sei die Garantie des gesetzlichen Richters ein wichtiger und starker Schutz der Unabhängigkeit der einzelnen Richter – auch vor anderen Richtern.

Der Vortrag wurde anschließend durch zwei Stellungnahmen von *Dr. Beáta Kováts* (Hauptberaterin am Verfassungsgericht) und *Dr. Georgina Horváth* (Oberberaterin an der Kurie) aus ungarischer Perspektive ergänzt. Sie stellten zum einen die ungarischen Verfassungsgrundlagen für die Unabhängigkeit des gesetzlichen Richters dar und berichteten zudem auch über die ungarische Gerichtspraxis und die konkrete Zuständigkeitsverteilung an den Strafgerichten.

Der Nachmittag des Verfassungsdialogs stand unter dem Thema „Richterrecht?“. Im ersten Panel wurden die Grundlagen der Rechtswirkungen richterlicher Entscheidungen diskutiert

Dr. Katalin Gombos (Dozentin an der Universität Szeged und Richterin der Kurie) eröffnete den Nachmittag mit einem Vortrag zur Wirkung der Urteile des Europäischen Gerichtshofs. Eingegangen wurde dabei auf die

Natur und Besonderheiten des EU-Rechts (eigenständige Rechtsordnung nach van Gend en Loos usw.). Sodann diskutierte sie die persönliche und zeitliche Wirkung von Urteilen und ging dabei insbesondere auch auf die Unterscheidung zwischen der erga omnes Wirkung gegenüber der inter partes Wirkung ein. *Dr. Gombos* zeigte auf, in welchen Fällen vom Grundsatz der inter partes Wirkung Abweichungen bestehen. Zuletzt besprach sie die normative Eigenschaft von Gerichtsurteilen.

Der Vortrag von *Dr. Gombos* wurde von Herrn *Andreas Hoffmann* (Referent am Sächsischen Staatsministerium für Kultus) kommentiert. Er ging dabei auf die Reichweite und Stellung der Verbindlichkeit der Urteile des Bundesverfassungsgerichts ein, wobei er seine Untersuchungen auf die inzidente und prinzipale Normenkontrolle beschränkte. Zunächst definierte er die Bindungskraft als Oberbegriff für die Begriffe Bindungswirkung, Gesetzeskraft und Rechtskraft. Unter Heranziehung von Art. 94 Abs. 2 S. 1 GG und § 31 BVerfGG erklärte Herr *Hoffmann* die Bindungskraft der Urteile des Bundesverfassungsgerichts. Die weitreichenden Bindungskräfte seien nur teilweise normativ abgesichert. Dank der Autorität und

Legitimation des Bundesverfassungsgerichts bestehe jedoch eine weitgehende faktische Ausdehnung.

Nach einer kurzen Pause wurden die Rechtswirkungen und die faktische Rezeption amtlicher und nichtamtlicher Leitsätze diskutiert.

Prof. Dr. Dr. h.c. Klaus Rennert (Präsident des Bundesverwaltungsgerichts) referierte zunächst über die amtlichen Leitsätze. Er ging dabei auf die methodischen, prozessrechtlichen und praktischen Aspekte ein.

Leitsätze seien die in einem Satz verdichteten Kerngedanken des Urteils, welche deutsche Ober- und Höchstgerichte den Entscheidungen voranstellen, während andere Gerichte, wie der Europäische Gerichtshof, die Leitsätze dem Urteil hintanstellen. Dabei handele es sich bei den amtlichen Leitsätzen nicht um die Entscheidungsformel, sie seien vielmehr kein Bestandteil der Entscheidung, sondern würden dieser nur beigegeben.

Zweck der Leitsätze in methodischer Hinsicht sei die Verobjektivierung der Rechtsprechungslage. Sie würden entwickelt, wenn eine Entscheidung neue Inhalte enthält (die auch über den konkreten Fall hinauswei-

sen) oder zur Bekräftigung bestehender Rechtsanschauungen der Gerichte, welche in der Zwischenzeit von dritter Seite angezweifelt wurden.

Leitsätze erheben normativen Anspruch. Dabei handele es sich um eine entlehene Normativität aus dem Gesetz, das sie auslegen. Die Auffassung des Gerichts zum entscheidungstragenden Normgehalt der Entscheidungsnorm werde wiedergegeben. Zwar seien die Gerichte an das Gesetz gebunden, jedoch nicht jede Entscheidungsnorm werde vollständig durch das Gesetz gefüllt, sodass der Entscheidungsspielraum der Gerichte größer sei, je unbestimmter die Gesetzesvorgaben seien. Dabei werde die Entscheidungsnorm aus der Auslegung der allgemeinen Gesetze entwickelt, sowie unter Orientierung der Besonderheiten des konkreten Falles. Richterrecht büße an Legitimität ein, wenn diese Dialektik nicht mehr besteht.

Aus prozessualer Sicht seien Leitsätze Antworten auf gestellte Fragen. Rechtsmittelgerichte fungieren als Zugangsfiler zur obersten Instanz, denn die Revision sei nur möglich, wenn die Frage oberstgerichtlicher Klärung bedarf. Damit seien Leit-

sätze fallübergreifende Rechtsfragen in Auslegung des maßgeblichen Gesetzesrechts in prozessualer Hinsicht.

Leitsätze würden das Richterrecht bekräftigen, fortentwickeln und ändern, da sie richtungsweisend für die gesamte Rechtsprechung seien. Niederrangigere Gerichte seien dabei nicht an die Inhalte der Leitsätze gebunden, müssen jedoch den Zulassungsgrund der Divergenz zulassen. Damit wirkten Leitsätze stabilisierend und disziplinierend, auch wenn sie keine im Rechtssinne normative Bindungswirkung entfalten.

Über die Entwicklung von Leitsätzen äußerte *Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert* diese würden zunehmend ihre Leitfunktion einbüßen. Dies hänge zum einen mit auftretender Inkongruenz zwischen Entscheidungsnormen und Leitsätzen zusammen. Zum anderen würden Entscheidungen teilweise gekürzt veröffentlicht, während Leitsätze, auch wenn sie an sich nicht gekürzt werden können, im Kontext der Entscheidung zu lesen seien.

Zuletzt widmete sich *Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert* den nichtamtlichen Leitsätzen. Dies seien Orientierungssätze zur Erleichterung von Recherchen, welche

Dritte als veröffentlichungswürdig erachteten.

Unter Moderation von *Prof. Dr. Kube* kommentierten *Dr. Kinga Zakariás, LL.M.*, (Hauptberaterin am Verfassungsgericht) und Herr *Huber* (wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität Bayreuth) den Vortrag von *Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert*.

In der Diskussion zeigte *Dr. Zakariás, LL.M.* auf, dass es in der ungarischen Rechtsprechung keine Leitsätze gibt. Die Funktion der Leitsätze werde vielmehr durch im Tenor hervorgehobene Begründungspunkte erfüllt. Der Tenor bestehe dabei aus drei Teilen: der auszulegenden Norm, den relevanten verfassungsrechtlichen Prinzipien und den verfassungsmäßigen Erfordernissen. Dabei lege das Verfassungsgericht der Auslegung bereits existierende Ansichten zugrunde oder schaffe eine neue Interpretation der Regelung unmittelbar aus der Verfassung innerhalb der Wortlautgrenze. Die verfassungsmäßigen Erfordernisse erfüllen dabei die amtliche Leit-

satzfunktion, da sie die Kernpunkte der Entscheidung gebündelt darstellten. Gerichte, Behörden und andere Rechtsanwender hätten sich an die verfassungsmäßigen Erfordernisse zu halten, sodass diesen verfassungsmäßigen Erfordernissen erga omnes Wirkung zukomme.

Herr Huber ging auf die verfassungsrechtliche Begründung von Richterrecht ein und legte einen Schwerpunkt seiner Betrachtung auf das Gewaltenteilungsprinzip. Das Parlament habe die gesetzgeberische Letztverantwortung und könne dem Richterrecht entgegenwirken.

Leitsätze hätten die Funktion rein interner Organisationsmittel mit faktischer Geltungsgröße in der Praxis. Er regte an, verstärkt darüber nachzudenken, wie Leitsätze in Zukunft gestaltet werden könnten. Viel Arbeit fließe in die Analyse und das Auffinden von höchstrichterlicher Rechtsprechung. Durch eine verstärkte Systematisierung könne diese Arbeit erleichtert werden.



Auf dem letzten Podium versammelte sich eine Großzahl der Vortragenden des Tages. Diskutiert wurde die Konsistenz von Rechtsprechung mit der Unterschrift „Verklammerung von Zuständigkeitsfragen und Urteilswirkungen“.

Nach eröffnenden Vorträgen von *Dr. András József Pomeisl* (Oberberater der Kurie) und *Dr. Dr. Hanjo Hamann* (Referent am MPI zur Erforschung von Gemeinschaftsgütern) fassten *Dr. Darák*, *Prof. Dr. Graßhof*, *Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert* und *Dr. Sulyok* ihre Erkenntnisse des Tages zusammen.

Dr. Dr. Hamann ging auf die Relevanz von Geschäftsverteilungsplänen ein. Er präsentierte eine

Webseite (Richter-im-Internet.de) zur Recherche von Geschäftsverteilungsplänen der höchsten Gerichte in Deutschland. Die Konsistenz von Rechtsprechung erfordere Kontinuität von Zuständigkeiten. *Dr. Dr. Hamann* stellte dar, dass Geschäftsverteilungspläne flüchtiges Material seien (nur zwei der deutschen Bundesgerichte verfügten über alle Geschäftsverteilungspläne), dabei seien und blieben Geschäftsverteilungspläne als organisatorische Rechtserlasse Rechtsgrundlagen und damit relevant. Auch interne Geschäftsverteilungspläne bestimmen dabei den gesetzlichen Richter und sollten veröffentlicht werden.

Prof. Dr. Graßhof ging auf mögliche Fortentwicklungen ein. So könne eine Bindungswirkung von Leitsätzen angedacht werden in Fällen, die vermehrt aufkommen. Der entscheidende Richter könne sodann von der Regelung des Leitsatzes abweichen, wenn gewichtige Gründe vorlägen.

Prof. Dr. Dr. h.c. Rennert ging auf die Pluralität der Rechtsprechung ein und zeigte auf, welche Sicherheit durch Methodenbindung aufgrund standardisierter

Juristenausbildung und Konservativität der Rechtsprechung, die sich in einer grundlegenden Akzeptanz bisheriger Rechtsprechungslinien äußere, für den Rechtsunterworfenen entstehen.

Dr. Sulyok hatte das Schlusswort. Er hob den erfolgreichen Dialog auch auf ungarischem Spielfeld zwischen den Gerichten hervor.

Der Verfassungsdialo g wurde schließlich von *Dr. Fruzwina Molnár-Gábor* (Heidelberger Akademie der Wissenschaften) beschlossen.

Anđela Milutinović und Daniel Reich



Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht

Symposion der Steuerrechtswissenschaftlichen
Vereinigung Heidelberg e.V.



Am 17. Mai 2019 fand in Heidelberg das jährliche Symposion der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. statt. Für die Vorträge konnten Herr Prof. Dr. Christian Thiemann (Universität Mainz), Herr E-douard Marcus (Ministère de l'Action et des comptes publics, Paris) und Frau Dr. Eva Oertel (Bundesministerium der Finanzen, Berlin) gewonnen werden.

Die Realität des Steuerrechts ist durch eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe geprägt. Zwar handelt es sich dabei grundsätzlich nicht um ein spezifisch steuerrechtliches Phänomen. Das Spannungsverhältnis zwischen der für die Verwirklichung von Einzelfallgerechtigkeit notwendigen Flexibilität der Rechtsanwendung und dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit und -klar-

heit zeigt sich im Steuerrecht jedoch besonders deutlich. Diesem durch grundsätzliche Bedeutung und starke Aktualität charakterisierten Thema nahmen sich die *Referenten* und die *Referentin* aus nationaler, internationaler und französischer Perspektive an.

Zum Auftakt des Symposiums referierte Prof. Dr. *Thiemann* über die „Rechtssichere Anwendung des Steuerrechts – Verfassungsrechtliche Anforderungen und verfahrensrechtliche Optionen“. Er hob zunächst die verfassungsrechtlichen Parameter der Rechtssicherheit hervor, die sich insbesondere aus einer Zusammenschau des Rechtsstaatsprinzips mit den Grundrechten ergäben. Hieraus folge, dass staatliches Handeln durch Rechtssätze vorherseh- und berechenbar gemacht werden müsse, so dass sich die Bürger bei der Wahrnehmung ihrer grundrechtlichen Freiheiten an der geltenden Rechtsordnung orientieren könnten. Wegen der Vielfalt der durch das einfache Steuerrecht geregelten Lebenssachverhalte gelte jedoch zugleich, dass Bestimmtheit und Klarheit nur im Rahmen des Möglichen gewährleistet werden müssten. Prof. Dr. *Thiemann* wies daher darauf hin, dass die Unbestimmtheit steuerrechtlicher Normen hinzunehmen sei, solange sie

durch die Sachlogik der zu regelnden Frage gerechtfertigt werden könne und insgesamt nicht zu extrem ausfalle.

Nachdem Prof. Dr. *Thiemann* den verfassungsrechtlichen Rahmen derart abgesteckt und die relevanten Maßstäbe entfaltet hatte, wandte er sich verschiedenen verfahrensrechtlichen Optionen zur Herstellung von Rechtssicherheit zu. Besonderes Augenmerk legte er auf die verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO), deren Rechtsgrundlagen und Rechtswirkungen Prof. Dr. *Thiemann* zunächst kurz skizzierte, bevor er im Anschluss auf ausgewählte Einzelfragen einging.

Zwar stehe die Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Ermessen des zuständigen Finanzamtes, dieses sei jedoch in Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden verfassungsrechtlichen Prinzipien auszuüben. Hieraus folge, dass eine verbindliche Auskunft bei Bestehen eines Auskunftsinteresses grundsätzlich zu erteilen sei, es sich also um einen Fall von intendiertem Ermessen handle. Gemessen hieran seien einige der im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) aufgeführten Fälle, in denen die Erteilung einer Auskunft durch die Finanzbehörden abzulehnen

sei, kritikwürdig, etwa mit Blick auf Fragen des Fremdvergleichs.

Gleichsam kritisch zu beurteilen sei die Gebührenpflichtigkeit der Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Aus finanzverfassungsrechtlicher Perspektive könne die Auferlegung einer Gebühr nur durch einen Sondervorteil des Gebührenschuldners gerechtfertigt werden, der in der Vorab-Zusicherung über die rechtliche Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes erblickt werden könne. Deswegen sei es fragwürdig, dass die Gebühr auch dann in voller Höhe anfällt, wenn die Finanzbehörde die verbindliche Auskunft nicht wie beantragt erteilt oder die Auskunftserteilung vollständig ablehnt. Für diese Fälle plädierte Prof. Dr. *Thiemann* dafür, jedenfalls einen Billigkeitsverzicht (§ 89 Abs. 7 S. 1 AO) zu erwägen.

Kritikwürdig sei ferner, dass im Falle sog. Negativauskünfte kaum Rechtsschutz durch den Steuerpflichtigen zu erlangen sei, da nach der Rechtsprechung des *BFH* nur eine gerichtliche Kontrolle „evident rechtsfehlerhafter“ Auskünfte in Betracht komme. Dies sei zwar – insbesondere mit Blick auf § 2 Abs. 1 S. 2 StAuskV – methodisch durchaus vertretbar, mindere je-

doch die Effektivität der verbindlichen Auskunft als Institut zur Verwirklichung von Rechtssicherheit.

Weiteren Handlungsbedarf sah Prof. Dr. *Thiemann* hinsichtlich des Instituts der tatsächlichen Verständigung. Diese solle wegen ihrer großen praktischen Bedeutung durch den Gesetzgeber auf eine gesetzliche Grundlage gestellt werden, um einer schleichenden Erosion der Fundamentalprinzipien der Besteuerung – insbesondere der gleichheitsgerechten Verwirklichung der Steueransprüche – entgegenzuwirken. Davon abgesehen eigne sich der konsensorientierte Ansatz, der der tatsächlichen Verständigung zugrunde liege, aber ohnehin nicht als Ausgangspunkt eines umfassenden Konzeptes zur Beseitigung von Rechtsunsicherheit.

Stattdessen sprach sich Prof. Dr. *Thiemann* zum Abschluss seines Referats für eine maßvolle Stärkung des Kooperationsprinzips als alternativen Ansatz zum Umgang mit Rechtsunsicherheit aus. Dieser könne etwa vorsehen, Formen „kooperativer Compliance“ als „ganzheitliches steuerverfahrensrechtliches Konzept“ zu schaffen. Dies könne im Idealfall dazu führen, dass es keiner o-

der nur ausgewählten nachgängigen Überprüfungen von Steuererklärungen mehr bedürfe.

Im Anschluss widmete sich Frau Dr. *Oertel* in ihrem Vortrag offenen Fragen zur „Bestimmtheit im Europäischen und internationalen Steuerrecht“. Der Bestimmtheitsgrundsatz fordere, dass das Steuerrecht so bestimmt wie möglich ausgestaltet sein müsse, wobei das *BVerfG* dem Gesetzgeber bei Regelungen von grenzüberschreitenden Sachverhalten jedoch einen weiten Handlungsspielraum zubillige. Dies sei von besonderem Gewicht vor dem Hintergrund, dass die nationalen Steuerordnungen noch weitgehend unabgestimmt seien. Zur Sicherstellung einer übereinstimmenden Auslegung fehlten im internationalen Steuerrecht ausreichende Mechanismen.

Ausgehend von diesem Problembezug setzte sich Frau Dr. *Oertel* mit der Bestimmtheit im Steuerrecht in ihrer nationalen und internationalen Dimension auseinander. Auf nationaler Ebene eröffneten unbestimmte Rechtsbegriffe zunächst einen Auslegungsspielraum und damit Flexibilität. Eine hinreichende Konkretisierung werde durch die aufgabenspezifische Kompetenzverteilung zwischen Legislative,

Exekutive und Judikative erreicht. So trete die (Finanz-)Verwaltung als Erstinterpretin auf, Rechtssicherheit schaffe anschließend die Rechtsprechung.

Auf internationaler Ebene würden Sachverhalte dagegen oft inkongruent behandelt. Eine Ursache dafür sei der Umstand, dass sich im internationalen Steuerrecht sowohl unilaterale, bilaterale als auch multilaterale Normen fänden. Dabei müsse zwischen unilateralen Rechtsakten, die allein Ergebnis der Willensbildung des nationalen Gesetzgebers seien, und bilateralen bzw. multilateralen Normen als Ergebnis zwischenstaatlicher Verhandlungen oder europäischer Normsetzung unterschieden werden.

Während erstere allein nationalen Bestimmtheitsanforderungen genügen müssten und lediglich national konkretisiert würden, sei bei letzteren eine Interpretation unbestimmter Rechtsbegriffe im Lichte internationaler Umstände geboten. Die Grenze der Bestimmbarkeit läge im internationalen Steuerrecht daher regelmäßig dort, wo die Auslegungshoheit der drei Gewalten ende. So entfalte die nationale Erlass- und Rechtslage nur einseitig – national – Bindungswir-

kung. Eine zumindest auf europäischer Ebene einheitliche Präzisierung sei zudem nur dann möglich, wenn auslegungsfähiges Sekundärrecht vorhanden sei und der *EuGH* nicht auf nationales Recht und damit eine nationale Konkretisierung verweisen müsse.

Nachfolgend diskutiert Frau Dr. *Oertel* Möglichkeiten zur Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im internationalen Recht. Zunächst sei der Gesetzgeber nur eingeschränkt in der Lage, für eine ausreichende Präzisierung zu sorgen. Dies wurzele in der Komplexität der zu regelnden Sachverhalte, der Dynamik anderer Rechtsordnungen und ihrer teilweisen Prägung durch Common Law sowie der elementaren Bedeutung der unterschiedlichen Rechtssprachen der unterschiedlichen Rechtsordnungen.

Die Judikative sei ferner durch die Beschränkung auf das nationale Territorium und das nationale Recht beschränkt und könne daher nicht grenzüberschreitend für Rechtsklarheit und Rechtssicherheit sorgen. Einzig der *EuGH* könne dies leisten, sei jedoch wiederum auf das europäische Primär- und Sekundärrecht beschränkt.

Zuletzt könnten von Organisationen, Staatenvertretern oder auch privaten Institutionen erarbeitete Standards und Guidelines als „soft law“ Orientierung für Gerichte und Hoheitsvertreter bieten und von diesen zu verbindlichem Recht entwickelt werden. Dieses „soft law“ sei für Steuerpflichtige bei grenzüberschreitenden Sachverhalten oftmals die einzige Interpretationshilfe. Eine rechtsstaatliche Absicherung über seine Einbeziehung zumindest als Interpretationshilfe für deutsches Internationales Steuerrecht fehle jedoch.

Eine zielführende Möglichkeit zur Stärkung der Rechtssicherheit sieht Frau Dr. *Oertel* vor allem in der administrativen Zusammenarbeit. Anders als Gesetzgeber und Judikative sei das Handeln der Exekutive nicht auf das nationale Hoheitsgebiet beschränkt, sondern könne – im Rahmen der Bindung durch deutsches Recht – zumindest das Hoheitsgebiet räumlich verlassen und unmittelbar in Kontakt mit anderen Jurisdiktionen treten. Zudem sei eine kurzfristige Anpassung von Verwaltungsvorschriften möglich. So könne die Verwaltung zur Klärung von Auslegungsfragen Konsultationsvereinbarungen abschließen und damit ohne Bezug zu einem

konkreten Einzelfall eine abstrakte Abstimmung herbeiführen. Zu beachten sei hier aber, dass das Abkommensverständnis durch dessen Wortlaut begrenzt werde und Gerichte über den Abkommenstext hinaus bzw. bei einem Widerspruch zu diesem nicht an die Vereinbarung gebunden seien. In der Praxis führe dies dazu, dass in vielen Fällen keine Abstimmung gelänge.

Anknüpfend an die hervorgehobene Rolle der Exekutive bei der Stärkung der Rechtssicherheit skizzierte Frau Dr. *Oertel* im Weiteren Advance Pricing Agreements, Joint Audits und International Compliance Assurance Programmes als konkrete administrative Maßnahmen. Mit Advance Pricing Agreements ließe sich zumindest für den Einzelfall Rechtssicherheit schaffen, wenn auch betriebswirtschaftliche Analysen und nicht Rechtsfragen im Vordergrund stünden. Die Stärke des Joint Audit Verfahrens sieht Frau Dr. *Oertel* insbesondere in seiner Fähigkeit zur Offenlegung von Divergenzen in der Rechtsauslegung. Außen vor bliebe aber eine Abstimmung bei der Interpretation materiellen Rechts. Auch hinsichtlich des International Compliance Assurance Programme sei positiv, dass Risiken unterschiedlicher

Rechtsanwendung noch früher sichtbar gemacht würden. Lösungen für Auslegungsdivergenzen würden jedoch nicht bereitgestellt.

Abschließend nimmt Frau Dr. *Oertel* das steuerliche Verfahrensrecht in den Blick. Die Organisation des Besteuerungsverfahrens werde in jedem Staat gesondert geregelt. Bi- und multilaterale Abkommen zum Verfahrensrecht bauten Brücken zwischen den Rechtsordnungen, wirkten sich aber nicht unmittelbar auf das nationale Besteuerungsverfahren aus.

Dieser Umstand könne eine Erklärung für die sehr allgemeine Fassung der Ansätze für internationale Zusammenarbeit, Informationsaustausch und Beitreibung sein. Nach der Auffassung von Frau Dr. *Oertel* sei die Verwendung weiter und unbestimmter Rechtsbegriffe im internationalen steuerlichen Verfahrensrecht – anders als im materiellen Steuerrecht, bei dem die Bestimmtheit der Normen von allergrößter Bedeutung zur korrekten Steuerberechnung sei – aber nicht zu bemängeln. Dies eröffne die Möglichkeit zur Zusammenarbeit über die Grenzen der Rechtsordnungen hinweg. Vor diesem Hintergrund sei die Abgabenordnung stellenweise

fast zu präzise ausgearbeitet. Begriffliche Brücken in andere Rechtsordnungen seien notwendig, da unbestimmte Rechtsbegriffe ein administratives Zusammenwirken und ein Zusammenwachsen beim Vollzug grenzüberschreitender multinationaler Rechtsakte und die Administration internationaler Sachverhalte ermöglichen.

Ausblickend könne eine ganzheitliche Beseitigung der aufgezeigten Konflikte nur im Zusammenwirken der Gewalten gelin-

gen. Das internationale Steuerrecht sei weiter zu präzisieren, die Verwaltung müsse global agieren und eine international bindende Rechtsprechung müsse Interpretationskonflikte lösen sowie allgemeinverbindliche Grundsätze formulieren. Ein visionäres Ziel sei ein vollständig harmonisiertes Steuerrecht, das in enger Zusammenarbeit von der Verwaltung angewandt und interpretiert sowie durch einen internationalen Steuergerichtshof gegenüber allen Staaten verbindlich ausgelegt wird.



In seinem das Symposium abschließenden Referat skizzierte Herr *Marcus* „Wege zur Konkretisierung des Steuerrechts in Frankreich“. Dazu stellte er eingangs die Entwicklung und Bedeutung des Begriffs der Rechtssicherheit dar. Rechtssicherheit sei zentral für die Legitimität eines Rechtssystems. Auch könnten Normen als Rahmen für das Funktionieren einer Gesellschaft ihre Wirkung nur dann entfalten, wenn sie tatsächlich wirkten und ein konstantes Normverständnis existiere. So sei die Rechtssicherheit auch um den Aspekt des Vertrauensschutzes zu ergänzen. Besondere Bedeutung habe die Rechtssicherheit im Steuerrecht. Die Gegenwart sei durch zunehmende technische Komplexität und zügige Entwicklungen im Geschäftsleben geprägt. Je schneller sich wirtschaftliche und gesellschaftliche Rahmenbedingungen veränderten, desto wichtiger werde die Rechtssicherheit für die vom Wandel betroffenen Akteure, da sie bei der Entwicklung von Anpassungsstrategien auf Rechtssicherheit angewiesen seien.

Im Folgenden stellt Herr *Marcus* zwei zentrale Instrumente zur Wahrung der Rechtssicherheit in Frankreich vor. Zum einen würden Gesetze von der Verwaltung

durch öffentliche Kommentare ausführlich erläutert und präzisiert, die nach Veröffentlichung auch verbindlich seien. Zum anderen könne durch das Instrument der verbindlichen Auskunft (*rescrit*) die Rechtssicherheit erhöht werden. Sie entfalte gegenüber dem Adressaten und nach Veröffentlichung für alle Steuerpflichtigen verbindliche Wirkung. Die Veröffentlichung derjenigen *rescrit*, die von allgemeinem Interesse sind, sei seit 2018 möglich. Zudem sei seit 2016 auch die direkte Anfechtung der *rescrit* möglich.

Neuere Maßnahmen zur Erhöhung der Rechtssicherheit beinhalteten unter anderem ein Gesetz, das als „Recht, sich zu irren“ bezeichnet werde. Dieses sieht vor, dass eine unabsichtlich falsche Steuererklärung keine strafrechtlichen Sanktionen nach sich ziehe und im Falle einer unverzüglichen Berichtigung oder Selbstanzeige nur die Hälfte der sonst anfallenden Zinsen geschuldet würden. Den Steuerpflichtigen ermögliche dies eine Korrektur ihrer Fehler unter sicheren und annehmbaren Bedingungen. Dies fördere die rechtmäßige Anwendung des Steuerrechts.

Hinsichtlich der absichtlichen Steuerhinterziehung sei die Motivation zur Selbstanzeige jedoch viel geringer. Es könne aber zum Beispiel bei einer Unternehmensübernahme oder einer neuen Geschäftsführung dennoch dazu kommen. Daher habe der französische Haushaltsminister am 28. Januar 2019 eine Entscheidung veröffentlicht, die ein vom Steuerpflichtigen selbst eingeleitetes Selbstanzeigeverfahren mit einer Strafminderung honoriere.

Eine andere Maßnahme sei die Möglichkeit einer partnerschaftlichen Begleitung von Unternehmen durch die Finanzverwaltung. Dabei werde zunächst ein Abkommen zwischen dem Unternehmen und der Verwaltung von beiden Parteien unterzeichnet, das aber weniger rechtlichen, als vielmehr dokumentarischen Charakter habe. Anschließend werde jedem Unternehmen ein Ansprechpartner zur Seite gestellt. Das Unternehmen stelle diesem die eigene Tätigkeit,

Struktur und Strategie vor. Gemeinsam würden anschließend die wichtigsten steuerlichen Themen und Risiken identifiziert und untersucht.

Auch bestehe die Möglichkeit die Themen zusätzlich durch einen *rescrit* festzulegen. Bei kleineren Unternehmen werde kein entsprechendes Abkommen geschlossen. Sie könnten aber bei konkreten Einzelfällen nach Unterstützung durch die Verwaltung fragen. Letztlich könne die Verwaltung einen *rescrit* erstellen, um die steuerliche Behandlung des Themas festzuhalten.

Zuletzt habe die französische Verwaltung im Hinblick auf Fragestellungen im Bereich des internationalen Steuerrechts ein Amt eingerichtet, das Unternehmen die Möglichkeit gebe, Probleme zu schildern und zu klären.

Den durchweg gut besuchten Vorträgen folgten konzentrierte Diskussionen. Die Referate wurde zwischenzeitlich in der *Steuer und Wirtschaft* veröffentlicht (StuW 3/2019, S. 295-314).

Johannes Klamet und Daniel Drescher

Ausflug des Instituts für Finanz- und Steuerrecht 2019 nach Neckarsteinach



Am 22.7.2019 fand der jährliche Ausflug des Instituts für Finanz- und Steuerrecht statt. Morgens trafen wir uns bei herrlich-sommerlichem Wetter am Anleger der Weißen Flotte in Heidelberg, um mit der MS Europa gemütlich auf dem Neckar nach Neckarsteinach zu schippern. Im Vergleich zu den Kanus des letzten Jahres war das ein wahrhaftiges Upgrade und wir konnten die Quote der Kenternden erfolgreich auf Null reduzieren. Von großem allgemeinen Interesse war insbesondere die Fahrt durch die Schleuse. Um dieses

Spektakel zu begutachten, verließen selbst die größten Sonnenmuffel das schattig-schützende Unterdeck und wagten sich nach draußen in die pralle Sonne auf Bug und Heck.

Im pittoresken Neckardörfchen, das kurioserweise zu Hessen gehört, empfing uns unsere internationale Stadtführerin, die erstaunlicherweise einen niederländischen Akzent hatte, obwohl sie noch nie in den Niederlanden gelebt hatte. Die Lösung dieses Rätsels wird wohl noch vielen nachfolgenden Generationen schlaflose Nächte bereiten. In der

spannenden Führung, die maßgeblich durch ständige reflexartige Flucht in den Schatten geprägt war, erfuhren wir Wissenswertes über die Vierburgenstadt. Neben historischen Aspekten nahmen hier Verweise auf die regelmäßig wiederkehrenden Überschwemmungen eine prominente Stelle ein. In der Stadt unterwegs vermieden besonders gewiefte Kollegen den gefürchteten Sonnenbrand, indem sie sich mit kurzerhand zu Sonnenschirmen umfunktionierten Regenschirmen behalfen. Insbesondere der schweizerische Erfindungsreichtum wurde hier eindrucksvoll unter Beweis gestellt. Die Sonne sind wir als Büro- und Bibliotheksnomaden einfach nicht gewohnt.

Angekommen an der Hinterburg trennte sich unsere Stadtführerin von uns, um sich auf ihre anstehende Reise nach Grönland vorzubereiten. Bei den hiesigen Temperaturen hätte sie der eine oder andere wohl gerne begleitet, zukunftsorientiert auch um langfristig den Folgen des Klimawandels (man denke an den über die Ufer tretenden Neckar) zu entgehen. Außerordentlich abenteuerlustige und sportliche Zeitgenossen wagten anschließend noch den Aufstieg auf den Burgturm, wo eine atemberaubende Aussicht auf Neckarsteinach und den

Dilsberg alle Mühen vergessen machte. Wer mit Adleraugen genau hinsah oder ein Fernglas mitgebracht hatte, konnte auf der anderen Neckarseite ein wunderbares Naturschauspiel erspähen und bestaunen. Professor Hattenhauer und seine Lehrstuhlmitarbeiter, ihres Zeichens ebenfalls Passagiere der MS Europa, bestiegen den Dilsberg.

Auf die Burgbesichtigung folgte ein Fußmarsch durch den Wald. Während der Wanderung zum Ochsenkopf konnten besonders erfahrene Profis des gemütlichen Gehsports anhand des geschulten Einsatzes von Wanderstöcken entlarvt und von gewöhnlichen Spaziergängern abgegrenzt werden. Angekommen am Aussichtsturm auf dem Ochsenkopf wurden wir erneut mit einem schönen Ausblick belohnt und verspeisten unseren mitgebrachten Proviant. Eine Einkehr in eine Gaststätte ließ der akribisch getaktete Zeitplan nämlich nicht zu.

Nach einem entspannten Abstieg erreichten wir schließlich Kleingemünd und den Garten von Prof. Reimer, wo uns seine Familie freundlich empfing. In harmonischer Bierbank-Atmosphäre erwartete uns nun ein ganz besonderes Highlight, das schon wochenlang freudig erwartet worden war. Lennart Neckenich und Trutz Harder hatten

anlässlich ihres bevorstehenden Ausscheidens aus dem Institut eine hochprofessionelle Weinprobe organisiert, die mit beeindruckender Sachkompetenz und überschäumendem Elan durchgeführt wurde. Unter Zuhilfenahme des sogenannten Weinrades wurden Weißburgunder verschiedener Weingüter und Preisklassen blind verkostet, geschmacklich eingeordnet und bewertet. Dabei war man durchaus verblüfft, welche vielfältigen Geschmacksnoten bei genauer Auseinandersetzung mit dem Wein erschmeckt werden konnten. Neben Benzin und Pappe schmeckten die Hobby-Sommeliers auch Stockbrot, Käse und Eisbonbons aus dem Rebensaft heraus. Nach der Probe wurden Expertenwertungen und Preise der einzelnen Weine bekanntgegeben. Manchem einer war erstaunt, wie gut ihm der Aldi-Wein für 2,80 € doch gemundet hatte und kann zukünftig beim Einkauf für den privaten Weinkeller einen beachtlichen Geldbetrag einsparen. Nach diesem kulinarischen Erlebnis der Extraklasse genoss man Köstlichkeiten vom Grill und eine Vielzahl an Salaten. Bis in den späten Abend wurden tiefgreifende steuerrechtliche Diskussionen geführt, ein sehr gelungener Institutsausflug ging zu

Ende und die Vorfreude auf nächstes Jahr beginnt schon jetzt.



David Stumpf

Albert-Hensel-Preis 2019 an Iris Schomäcker



Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft zeichnet die rechtsvergleichende Arbeit von Frau Iris Schomäcker zum Thema „Steuerverfassungsrecht und gesetzgeberischer Gestaltungsraum“ mit dem diesjährigen Albert-Hensel-Preis aus.

Die von Kollegen Hanno Kube betreute und von ihm sowie vom Zweitgutachter jeweils mit summa cum laude bewertete Schrift widmet sich einer für das Selbstverständnis unserer Disziplin zentralen Fragestellung, die auch auf den Tagungen unserer Gesellschaft seit jeher breiten Raum einnimmt: In welchem Ausmaß soll beziehungsweise

darf das Bundesverfassungsgericht seine Kontrolle auf dem Gebiet der Besteuerung ausüben? Ist es zu begrüßen, dass das Gericht seine anfängliche Zurückhaltung vor allem bezüglich der Entfaltung von gleichheits- und freiheitsrechtlichen Vorgaben an die Ausgestaltung der Steuergesetze abgelegt hat und im weltweiten Vergleich strikte verfassungsrechtliche Kontrollmaßstäbe angelegt? Oder ist eine zunehmende Konstitutionalisierung des Steuerrechts zu beklagen, die gesetzgeberische Handlungsspielräume über Gebühr einengt und zu bedenklichen Verschiebungen im Gewaltenteilungsgefüge führt? Der wissenschaftliche Streit um

diese Frage rührt an Grundfragen des Rechtsstaatsverständnisses im demokratischen Gemeinwesen; er wird seit langem und mit Verve geführt.

Frau Schomäcker nähert sich in ihrer Dissertationsschrift dieser Auseinandersetzung aus einer frischen und überaus erhellenden Perspektive an: Sie stellt einen Rechtsvergleich mit der Rechtsprechung des US-amerikanischen Supreme Court an. Als Referenzgebiet wählt sie dabei die verfassungsrechtliche Kontrolle des Einkommensteuerrechts und die darauf bezogene Judikatur. Schon dieser konzeptionelle Ansatz der Arbeit verdient besondere Anerkennung, erlaubt er doch einen aussagekräftigen funktionellen Rechtsvergleich. Denn wie Frau Schomäcker zutreffend erkannt und in ihrer Bearbeitung auch eingehend dargelegt hat, bestehen einerseits erhebliche strukturelle Gemeinsamkeiten sowohl zwischen den materiell-verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen als auch hinsichtlich der einkommensteuerlichen Systematik in beiden Ländern. Andererseits praktiziert der US-amerikanische Supreme Court bei der verfassungsrechtlichen Kontrolle gerade in Einkommensteuersachen einen *judicial restraint*, der in erheblichem

Gegensatz zur eher interventionistischen Linie des deutschen Bundesverfassungsgerichts steht. Vor dieser Kontrastfolie gelingt es Iris Schomäcker kenntnisreich und pointiert, die Stärken und Schwächen der in Deutschland zu verzeichnenden Entwicklung vergleichend auszuleuchten und damit den Horizont der hiesigen Debatte erheblich zu erweitern.

Iris Schomäcker hat die Gliederung ihrer Arbeit konsequent am wissenschaftlichen Erkenntnisinteresse ausgerichtet. Der erste Teil bietet einen knapp gehaltenen, aber gleichwohl vollständigen und fokussierten Überblick über die Grundprinzipien des deutschen Einkommensteuerrechts und seinen verfassungsrechtlichen Überbau. Im Vordergrund steht dabei zutreffend die Analyse der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und ihrer jahrzehntelangen Genese. Es folgt der rechtsvergleichende Teil zur Rechtslage in den USA und insbesondere zum „*case law*“ des US-Supreme Court. Hier setzt die Autorin erste Glanzlichter: Nicht nur ermöglicht die stringent durchgehaltene Parallel-Struktur zum ersten Teil dem Leser stets die rasche vergleichende Einordnung der jeweils erörterten Aspekte und Problemstellungen. Frau Schomäcker leistet auch und vor allem

eine überaus gründliche, nahezu ausschließlich auf eine Vielzahl von Primärquellen gestützte Aufarbeitung des US-amerikanischen Steuerverfassungsrechts. Das Niveau der Darstellung und ihrer Analyse bewegt sich ohne weiteres auf der Höhe der – wenn auch eher wenigen – US-amerikanischen Literatur zu diesem Themenfeld und ist damit erst recht von großem Erkenntniswert für die deutsche Steuerrechtswissenschaft. Gleichsam „en passant“ wird der deutsche Leser außerdem gut nachvollziehbar und mit großer systematischer Klarheit in die Strukturen des US-amerikanischen Einkommensteuerrechts eingeführt.

Das Herzstück der Arbeit bildet der dritte, im eigentlichen Sinne rechtsvergleichend würdigende Teil der Arbeit. Frau Schomäcker stellt hier zunächst explizit die zuvor herausgearbeiteten Unterschiede zwischen beiden Rechtsordnungen heraus. Besonders augenfällig und dementsprechend hervorgehoben ist der Kontrast hinsichtlich der Entfaltung der Grundrechte auf dem Gebiet des Steuerrechts – hier ist die Judikatur des Supreme Court besonders zurückhaltend. Erhebliche Unterschiede konstatiert die Verfasserin aber beispielsweise auch hinsichtlich der Effektivierung des

rechtsstaatlichen Verbots rückwirkender Gesetzgebung.

Die Bearbeitung belässt es im dritten Teil indes nicht bei diesem Befund, sondern bietet hierfür auch eine interdisziplinäre Ursachenanalyse. Iris Schomäcker untersucht insbesondere das Fortwirken unterschiedlicher rechtsstaatlicher Traditionen, in denen Bundesverfassungsgericht einerseits und US-Supreme Court andererseits stehen. In Deutschland dominiert basierend auf dem Grundrechtekatalog und vor dem Hintergrund der historischen Erfahrungen, aus denen das Grundgesetz erwachsen ist, ein stark materiell-rechtliches Gerechtigkeitsverständnis. Selbiges ist vom Bundesverfassungsgericht nach anfänglichem Zögern auch im Steuerrecht zur Geltung gebracht worden. In den USA betonen der Supreme Court und prominente Verfassungsrichter hingegen jenseits des Minderheitenschutzes stärker die „parliamentary sovereignty“ und setzen daher stärkere Akzente auf die verfassungsrechtliche Absicherung eines fairen demokratischen Verfahrens. Daneben macht Iris Schomäcker – neben den abweichenden rechtsmethodischen Ansätzen des common law – überzeugend auch unterschiedliche verfassungsprozessuale Rahmenbedingungen als

einen Grund für den größeren judicial restraint des Supreme Court in Steuersachen aus: Dieser hat sich die Möglichkeit eines judicial review auch von Parlamentsgesetzen erst im Wege richterlicher Rechtsfortbildung selbst schaffen müssen. Der Supreme Court zeigt sich daher in größerem Maße als empfänglich für Kritik an vermeintlicher richterlicher Kompetenzerweiterung in einer Kernmaterie parlamentarischer Verantwortung als dies beim Bundesverfassungsgericht der Fall ist, das sich auf eine eindeutige verfassungsrechtliche Legitimationsgrundlage stützen kann. Das Fehlen einer abstrakten Normenkontrolle und das Auswahlmessen des Supreme Court erlauben diesem zudem, sich einem solchen Konflikt auch schon von vornherein weitgehend zu entziehen, indem Steuergesetze keiner verfassungsrechtlichen Prüfung zugeführt werden. Die Analyse der Verfasserin endet mit einem Ausflug in die rechtsphilosophische Strömung des Rechtsrealismus, aus der heraus sie zusätzliche Erklärungen aus breiteren historischen Rahmenbedingungen der Verfassungsrechtsprechung in den USA anbietet. Hier wäre stellenweise eine noch stärkere empirische Fundierung wünschenswert gewesen; es böte sich womöglich an, an dieser

Stelle mit einem weiterführenden Forschungsprojekt anzusetzen. Abschließend bezieht Frau Schomäcker eindeutig Position zu der von ihr aufgeworfenen Forschungsfrage: Sie bescheinigt dem deutschen Bundesverfassungsgericht im Vergleich eine im Großen und Ganzen angemessene Kontrolldichte auf dem Gebiet des Steuerrechts, die sich gleichheits- und freiheitsschützend vor den Bürger stellt und nicht blind auf den politischen Prozess vertraut. Damit – so Frau Schomäcker – leistet das Bundesverfassungsgericht zugleich einen wichtigen Beitrag zur Entwicklung einer in sich schlüssigen Dogmatik des Steuerrechts.

Nicht zuletzt hält die Dissertation von Frau Schomäcker eine weitere wichtige Erkenntnis bereit: Eine hervorragende Doktorschrift auf dem komplexen Gebiet des Steuerrechts kann ohne weiteres vierhundert, fünfhundert oder auch mehr Seiten füllen. Sie muss es aber nicht. Wegweisende Forschung im Steuerrecht kommt selbstverständlich nicht ohne gründliche Fundierung aus; und das heißt in einer vornehmlich rechtsdogmatisch angelegten Bearbeitung, nicht ohne umfassende Auswertung und Analyse der einschlägigen Literatur und Recht-

sprechung. All dies leistet selbstverständlich auch die Arbeit von Frau Schomäcker lege artis. Allein deshalb aber ragt eine Arbeit noch nicht aus dem Feld anderer, insoweit ebenfalls überzeugender Werke heraus. Es sind vor allem der Mut, eingetretene Pfade zu verlassen und Problemstellungen aus neuen Perspektiven zu betrachten, die methodisch abgesicherte Wahl des dazu passenden Analyseansatzes, und darauf aufbauend die Ausarbeitung eigenständiger Thesen, die eine Arbeit zu einer wahren Bereicherung des rechtswissenschaftlichen Diskurses machen. All diese Eigenschaften weist die Doktorschrift von Iris Schomäcker in vorbildlicher Weise auf. Es handelt sich nach alledem um eine herausragende Leistung, die unsere Gesellschaft – folgerichtig – mit dem Albert-Hensel-Preis würdigt.

Prof. Dr. Joachim Englisch

Dritter Platz für das Heidelberger Team beim BFH Moot Court 2019



Als Heidelberger Team qualifizierten wir, Noah Zimmermann, Florian Karl, Jens Scharfbillig und Florian Volg, uns für das Finale des diesjährigen BFH-Moot-Courts in München am 10. und 11. Oktober 2019 und belegten dort den dritten Platz.

Ende letzten Jahres warben Daniel Reich und Lennart Neckenich, die uns später auf unserem langen Weg unterstützen sollten, in der Vorlesung zum Einkommensteuerrecht bei Prof. Kube für die Teilnahme am vom Bundesfinanzhof und der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft

veranstalteten Moot-Court. Unser Interesse war geweckt und einige Tage später stand unser Team aus uns vier, die wir alle den steuerrechtlichen Schwerpunkt belegen.

Ende Januar bekamen wir den ersten zu bearbeitenden Fall vom BFH zugesendet. In jenem Fall, welcher aktuell auch am BFH anhängig ist, hatte das Finanzamt in erster Instanz vor dem FG Köln gegen eine Steuerpflichtige im Streit um Werbungskostenabzug verloren. Die Steuerpflichtige wollte Makler-, Notar- und Anwaltskosten als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus

Vermietung und Verpachtung abziehen, die bei der Veräußerung einer ihrer Immobilien entstanden waren. Mit der Veräußerung habe sie die Finanzierung einer nun vermieteten Immobilie ermöglichen wollen, indem sie das hierfür abgeschlossene Darlehen mit dem Veräußerungserlös tilgte. Streitig war nun, welche Voraussetzungen vorliegen müssen, damit der unmittelbare Zusammenhang zur privaten Veräußerung von dem mittelbareren Zusammenhang zu den Vermietungseinkünften überlagert wird. Unsere Aufgabe bestand darin, den Schriftsatz der Revision des Finanzamtes zum BFH zu verfassen.

Am Ende einer spannenden Bearbeitungszeit mit Abgabe des Schriftsatzes hieß es dann Ende Mai, das Ergebnis der ersten Runde, an welcher insgesamt 13 Teams aus Deutschland und Österreich teilgenommen hatten, abzuwarten. Im Juli erreichte uns tatsächlich die Nachricht, dass wir zusammen mit den Universitäten München und Hannover sowie der Bucerius Law School das Finale in München erreicht hatten.

Zum Feiern war jedoch nicht viel Zeit, da nun das Anfertigen der Revisionserwiderung des ersten

Falles und das Einarbeiten in einen weiteren Fall, anstand. Dieser zweite Fall kam vom FG Düsseldorf an den BFH und es galt ebenfalls Revision und Revisionserwiderung zu verfassen. Es hatte der Revisionskläger Anfechtungsklage gegen eine Anordnung des Finanzamts zur Teilnahme eines Gemeindebediensteten an einer Betriebsprüfung erhoben und war damit gescheitert. Gestritten wird nun darüber, ob § 21 III iVm II FVG oder §§ 196, 197 AO für die Teilnahmeanordnung eine Ermächtigungsgrundlage darstellen können. Zudem war offen, ob das Steuergeheimnis dadurch verletzt ist, dass die Teilnahme des Gemeindebediensteten in der Person des Leiters des Beteiligungsmanagements der Gemeinde erfolgt, wobei sich die Gemeinde in keinerlei Konkurrenzverhältnis zum Unternehmen des Revisionsklägers befindet.

Nach Abgabe der Schriftsätze und vor dem Finale nutzten wir die Zeit und übten mit den wissenschaftlichen Mitarbeitern des Lehrstuhls das Verhandeln der Fälle. Eine Verhandlung leitete dabei Prof. Reimer und eine andere Finanzrichter Ruben Martini, bei beiden möchten wir uns für die lehrreiche Simulation bedanken. In der Woche vor dem

Finale reisten wir noch nach Düsseldorf und traten dort in einer simulierten Verhandlung des ersten Falles gegen das Team der Uni Düsseldorf an, die auch an der ersten Runde des Moot Courts teilgenommen hatte. Die Verhandlung fand vor dem FG Düsseldorf statt und wurde von drei Richtern des Gerichts geleitet. So konnten wir schon einmal ein bisschen die Atmosphäre erleben, vom Gericht mit Rechtsfragen konfrontiert zu werden.

Am 9. Oktober ging es dann endlich nachmittags nach München. Inzwischen hatten wir auch die Schriftsätze der anderen drei Teams zugeleitet bekommen, sodass wir diese auf der Zugfahrt nochmals gemeinsam analysieren konnten. In München angekommen bezogen wir unsere Hotelzimmer und stärkten uns abends noch in einer urigen Gastwirtschaft im Stadtviertel Au, wo auch unser Hotel lag.

Am nächsten Tag übten wir vormittags nochmal unsere Plädoyers und bereiteten uns mental auf die Verhandlung vor. Nach kurzer Straßenbahnfahrt erreichten wir das beeindruckende Gebäude des Bundesfinanzhof. Dort wurden wir herzlich empfangen und konnten uns sogleich in unserem Besprechungszim-

mern einrichten, wo wir zwischen der in alten Holzregalen untergebrachten wichtigsten finanzrechtlichen Lektüre – an einem langen Holztisch – mit Blick auf Bogenhausen die letzten Minuten vor den Verhandlungen verbrachten.

Nachdem uns die Mitarbeiter des BFH mit einem kleinen Mittagsimbiss versorgt hatten, stand die mit Spannung erwartete Auslösung der Begegnungen bevor. Zunächst wurde festgelegt, dass an diesem Tag der Fall des FG Köln verhandelt wird. Uns wurde die Partei des Revisionsklägers gegen das Team München zugewiesen. Wir hatten sodann noch einmal knapp 30 Minuten Zeit um uns vorzubereiten, ein letztes Mal die Analyse des Gegners anzuschauen und ich hielt nochmals mein Eröffnungsplädoyer vor dem Team.

Schließlich ging es in den Gerichtssaal, in dem wir dem Gericht zugewendet neben den Münchnern Platz nahmen. Wir erhoben uns, als die Jury, welcher der Präsident des BFH Prof. Dr. Mellinghoff vorsah und die weiterhin aus einem Richter eines anderen Senats des BFH und jeweils einem Vertreter der Wissenschaft, der Anwaltschaft und der Finanzverwaltung bestand, in ihren karmesinroten Roben

den Saal betraten. Nachdem ich mit meinem Plädoyer für die Begründetheit der Revision und die Münchener mit dem ihren fertig waren, fühlte uns die Jury ausgehend vom Fall auch bezüglich allgemeinerer steuerrechtlicher Kenntnisse auf den Zahn. Abgeschlossen wurde unser Auftritt von Noahs Schlussplädoyer. Da wir uns gut präsentiert hatten, schauten wir zufrieden dem Abend in München entgegen, wo man alle Teams ins Hofbräuhaus eingeladen hatte.

Wir spazierten in unseren Anzügen durch die Maximilianstraße in die Innenstadt und fragten uns dabei, was die Passanten wohl von uns sechs Jungspunden dachten. Dort erreichten wir das Hofbräuhaus, wo wir die Möglichkeit bekamen, uns mit Prof. Dr. Mellinshoff bei Speis und Trank zu unterhalten. Besonders lustig war auch die Konversation mit den Studierenden der Bucerius Law School. Am Ende des Tages fielen wir erschöpft in unsere Betten und freuten uns schon auf die weitere Verhandlung, diesmal des Falles des FG Düsseldorf, am nächsten Vormittag.

In dieser wurden wir der Uni Hannover wiederum als Vertreter der Revisionskläger zugelost. Auch hier schnitten wir unserer

Auffassung nach gut ab, wobei es am Ende dann leider insgesamt „nur“ für den dritten Platz reichte.

Trotzdem sind wir alle überaus froh, dass wir diese wohl einmalige Erfahrung machen durften und möchten uns insbesondere bei der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg, die uns Reise und Unterkunft finanzierte, und bei Daniel und Lennart für ihre tatkräftige Unterstützung bedanken. Zuletzt dürfen wir gespannt sein, wie die anhängigen Fälle vom Bundesfinanzhof tatsächlich entschieden werden.

*Florian Volg für das
Heidelberger Team*



Alternative Währungen

– Symposion des Instituts für Finanz- und Steuerrecht Heidelberg –



Die Digitalisierung eröffnet neue Zahlungswege und rüttelt am Währungsmonopol von Staat und Union. Kryptowährungen in verteilten Systemen übernehmen die spannungsreiche Doppelfunktion von Zahlungsmittel und Vermögensanlage. Damit nehmen sie zunehmend den Platz staatlicher Währungen ein, entziehen sich aber weitgehend staatlicher oder unionaler Regulierung.

Das gleiche gilt für private Währungen, die von multinationalen Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen angeboten werden oder für kommunale Initiativen, die mit ihren regionalen Talern

ein Komplement zur staatlichen Währung bilden wollen. Schließlich sind Alternativwährungen zu nennen, die aus dem Bereich des Staates selbst stammen – ein Beispiel von aktueller Brisanz sind die italienischen Mini-Bots.

Den Herausforderungen nachzugehen, die sich aus dem Einsatz alternativer Währungen für das öffentliche Finanzrecht einschließlich des Steuerrechts ergeben, war erklärtes Ziel des diesjährigen Symposions des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht. Dass sich diese Herausforderungen aber weit über

das Finanz- und Steuerrecht hinaus, vom Öffentlichen über das Zivilrecht bis hin zum extradisziplinären Gebiet der Wirtschaftswissenschaften erstrecken, und dabei eine Vielzahl verschiedenster Fragestellungen umfassen, betonte Prof. Dr. Ekkehart Reimer in seinen Begrüßungsworten. Dies sollte sich auch in den folgenden Vorträgen zeigen.



Den Auftakt zum ersten Themenblock „Kryptowährungen in verteilten Systemen“ gab *Dr. Jürgen Schaaf*, Berater des Direktoriums der Europäischen Zentralbank (EZB), zu den ökonomischen Potenzialen und Risiken von eben jenen. Der Ökonom entschied sich für eine Gliederung seines Vortrags in Nachfrage und Angebot. Auf Nachfrageseite konstatierte *Dr. Schaaf* einen zunehmenden Bedarf an schnellen, transparenten und kostengünstigen Finanzdienstleistungen, insbesondere – aber nicht nur – im Bereich der grenzüberschreitenden Transaktionen. Auf Angebotsseite zielten Kryptotokens, Kryptowährun-

gen und zuletzt stable coin - darunter die Facebook-Währung Libra - darauf, bestimmte Defizite dieser Art zu überwinden. Bei einer Bewertung der verschiedenen angebotenen Konzepte sei eine Trennung zwischen Anlagegut und Technologie vorzunehmen: Auf welchen technischen Unterbau sich die jeweiligen Lösungen stützen, sei zunächst zweitrangig; welches Konzept sich in Verbindung mit welcher Technologie in Zukunft durchsetzt, noch nicht ersichtlich. Interessanter sei die Unterscheidung der Währungskonzepte nach ihren Emittenten: Geht es um Währungen ohne Emittenten, z.B. Bitcoin, oder um Währungen mit einem Emittenten, der ggf. nach Macht und Einfluss strebt, wie im Falle Libras? Bei Letzterem stelle sich aufgrund gewaltiger Netzwerkeffekte die Frage nach den Risiken einer Entstehung privater Monopole in globaler Dimension. In diesem Zusammenhang wies *Dr. Schaaf* zum einen auf Geldwäsche- und Terrorismusfinanzierungsrisiken sowie Fragen des Datenschutzes hin, relativierte zum anderen die von Libra angepriesene geringe Volatilität des neuen stable coin. Mit Blick auf diese angesprochenen Gefahren erklärte *Dr. Schaaf* die aus seiner

Sicht ungewöhnlich schnelle Reaktion von Politik und Regulierungsbehörden auf die Ankündigung Facebooks im Sommer dieses Jahres, Libra auf den Markt bringen zu wollen. Zu fordern sei bei allen Regulierungsbemühungen die Gewährleistung eines fairen Wettbewerbs von Währungen, zum anderen eine angemessene Rechtsgrundlage für die Emittierung privater Währungsalternativen.



Dieses Schlusswort stellte eine passende Überleitung zum zweiten Redner diesen Tages, *Prof. Dr. Heribert Anzinger* von der Universität Ulm, dar. Seinen Vortrag über die Herausforderungen von Kryptowährungen in verteilten Systemen für das öffentliche Finanzrecht stellte der Redner unter den Titel „Disintermediatisierung, Anonymisierung, Entterritorialisierung“. Zunächst führte *Prof. Anzinger* dem Publikum im gut besuchten Hörsaal 10 der Neuen Universität vor Augen, wie schwierig es für die Rechtsordnung sei, die neuen

Währungsphänomene angemessen rechtsbegrifflich zu erfassen. Ausgehend von dem Befund, dass die fortschreitende Verbreitung von Kryptowährungen eine funktionelle Schwächung des Geldsystems und damit eines der Kernelemente der Staatlichkeit mit sich brächte, stellte *Prof. Anzinger* die freiheitsermöglichende Funktion privater Währungen in den Vordergrund.

Sprechen die Freiheitsrechte für die Etablierung von Parallelwährungen in verteilten Systemen, stellt sich die Frage nach den Schranken. *Prof. Anzinger* warf hierbei die Frage auf, inwieweit ein legitimes Ziel für ein verhältnismäßiges Verbot von Kryptowährungen existiert. Angesichts der noch geringen Auswirkungen auf die Geldmenge des Staates plädierte er sodann für ein Nachdenken über eine vorsichtige Öffnung für einen regulierten Währungswettbewerb. Aufgrund von verfassungsrechtlichen Gewährleistungs- und Schutzpflichten müsse der Staat dann aber seiner Pflicht zur Sicherung der Finanzstabilität, des Funktions-, Anleger- und Verbraucherschutzes, des Datenschutzes sowie der Gefahrenabwehr nachkommen. Besonders zu reglementieren seien die Emittenten von stable coin, die

zur Deckung ihrer Kryptowährungen ein Sondervermögen aufbauen, und dadurch ein systemisches Risiko darstellen können. Die Durchsetzung des Rechts, so *Prof. Anzinger*, stellt angesichts von Disintermediatisierung, Anonymisierung und Entterritorialisierung eine Herausforderung dar. Sie beginne bei der Frage nach dem Adressaten und setze sich fort in der territorialen Anknüpfung und extritorialen Rechtsdurchsetzung. Nutzbar machen ließen sich dabei aber wiederum Möglichkeiten der neuen Technologie: In digitales Geld lasse sich auch ein automatisierter Rechtsvollzug einprogrammieren. Zum Abschluss plädierte *Prof. Anzinger* für staatliche statt private, für internationale statt nationale Regulierung. Den Herausforderungen der Kryptowährungen müsse in jedem Falle freiheitsschonend begegnet werden.

Dr. Reimar Pinkernell hielt den letzten Vortrag im ersten Teil des Symposiums zum Thema „Steuerliche Behandlung und Regelungsbedarfe“ in Bezug auf Kryptowährungen in verteilten Systemen. Beispielhaft und anschaulich erklärte er dabei die Besteuerung von Geschäften mit Bitcoin anhand kleiner Fälle. Er stellte zu Beginn fest, dass das Steuerrecht

weitestgehend technologieneutral und allgemein gehalten sei. Dadurch könnten die Vorgänge unter bestehende Tatbestände gefasst werden. Zur Veranschaulichung zeigte *Dr. Pinkernell* in seinem ersten Fall die einkommensteuerliche Einordnung eines Kaufgeschäfts, bei welchem statt Geld Bitcoin die Gegenleistung für den Kauf eines Gegenstands darstellen. Da Bitcoin nicht unter den Geldbegriff fiele, und der Tatbestand des § 20 EStG mangels Emittenten nicht einschlägig sei, komme eine Besteuerung nach § 23 EStG in Betracht. Zentral für die Subsumtion unter diesen Tatbestand sei dabei der Begriff des Wirtschaftsguts. Unter Zugrundelegung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise umfasse dieser Begriff nicht nur Rechte und Sachen, sondern auch sonstige Vorteile. Nach dieser weiten Definition sei laut herrschender Meinung auch der Bitcoin als Wirtschaftsgut zu fassen. Die Anschaffung und Veräußerung binnen eines Steuerjahres führt mithin zur Steuerpflichtigkeit, welche insbesondere auch für Private mit Aufzeichnungspflichten verbunden ist.



Trotz dieser Subsumtionsmöglichkeiten blieben jedoch offene Fragen. Beispielsweise könnte ein häufiges Kaufen und Verkaufen zu einer Qualifikation gemäß § 15 EStG führen. Zu diskutieren sei zudem eine Verfassungswidrigkeit aufgrund eines strukturellen Vollzugsdefizits, da die Finanzverwaltung nicht in der Lage sei, eine lückenlose Besteuerung nach § 23 EStG sicherzustellen. *Dr. Pinkernell* präsentierte jedoch auch Lösungsmöglichkeiten. Den Vorschlag eines höheren Freibetrags ablehnend schlug *Dr. Pinkernell* vor, den Tausch von Kryptowährungen steuerfrei zu stellen. Dadurch wären die Steuerpflichtigen deutlich entlastet, da die meisten Geschäfte mit Kryptowährungen in einem Tausch mit ebensolchen bestehen.

Bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung führte *Dr. Pinkernell* aus, dass Bitcoin laut Europäischem Gerichtshof als privates Zahlungsmittel zu qualifizieren sei. Die Hingabe von Bitcoin ist damit kein steuerbarer Vorgang. Dabei seien die Umrechnungs-

vorschriften für Fremdwährungen in Art. 91 MwStSystRL entsprechend anzuwenden.

Anschließend skizzierte *Dr. Pinkernell* Probleme bei der Bilanzierung von Bitcoin. Insbesondere beträchtliche Kursschwankungen werfen Fragen bei der Bewertung von Bitcoin in der Bilanz auf.

Zuletzt ging *Dr. Pinkernell* auf die Behandlung von Bitcoin im Rahmen der Lohnsteuer bei Zahlungen von Bitcoin an Arbeitnehmer ein. Hierbei diskutierte er die Einordnung der Gewährung von Bitcoin in Sachlohn oder Barlohn.

Der Redner beendete seinen Vortrag mit der Feststellung, dass das Steuerrecht der Blockchain gewachsen sei.



Frank Schäffler, Mitglied des Deutschen Bundestages, eröffnete mit seinem Vortrag zu ökonomischen Potenzialen und Risiken den zweiten Teil des Symposiums zu privaten Währungen von Konzernen und Konsortien.

Herr *Schäffler MdB* begann seine Ausführungen mit der Aussage, dass private Währungen im Kommen und nicht aufzuhalten seien. Er sehe darin das Potenzial einer evolutorischen Entwicklung zu einem stabileren Geldwesen. Der Geldwettbewerb trage zur Überwindung der Überschuldungskrise der Banken bei. Denn diese habe sich in den letzten Jahren nicht verbessert, sondern vielmehr verschlechtert.

Herr *Schäffler MdB* wies darauf hin, dass 90 % des Euros faktisch privat geschaffenes Geld sei. Kreditinstitute würden durch Vergabe von Krediten neues Buch- und Giralgeld schaffen. Banken stünden zwar unter der Regulierung der Notenbank, es stelle sich jedoch die Frage, wie ein stabileres System geschaffen werden könne. Hier sei der Vorschlag zum Geldwettbewerb von Friedrich v. Hayek zu nennen. Demnach sollen die Länder eines gemeinsamen Marktes im Rahmen eines Vertrages einen freien Geldwettbewerb schaffen. Entsprechend sei auch ein Geldwettbewerb zwischen Banken denkbar, indem die Schöpfung eines elektronischen Euros nicht nur der Notenbank, sondern auch den Banken unter Nutzung der Block-

chain-Technologie zur Verfügung stünde. Durch den so entstehenden Wettbewerb würde Druck zur Entwicklung von stabilerem Geld sowie einem funktionsfähigerem Abwicklungsregime entstehen und eine Rückverfolgung des Erstemittenten dauerhaft ermöglicht werden.

Herr *Schäffler* beschloss seinen Vortrag mit dem Fazit, dass eine Freigeldbewegung in Deutschland, Europa und der Welt benötigt werde. Damit wäre das Geldwesen vor Einschlägen besser gewahrt. Diese Entwicklung ginge ohnehin schon evolutorisch vonstatten. Ein friedlicher Übergang in ein neues System sei daher möglich.

Anschließend beleuchtete *Dr. Pinkernell* die steuerliche Behandlung und den Regelungsbedarf privater Währungen von Konzernen und Konsortien. Hierzu bediente er sich zweier Gedankenspiele zur Veranschaulichung der steuerrechtlichen Besonderheiten. In seinem ersten Fall verkauft ein Unternehmen „Gutmünzen“, die durch den Verbraucher in jeder Filiale für die Zahlung einer beliebigen Ware aus dem gesamten Sortiment eingelöst werden können. Laut Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs handele es sich bei

solchen Gestaltungen um Inhabermarken, die zur Annahme an Erfüllung statt verpflichtet. Dadurch hat der Unternehmer im Zeitpunkt des Verkaufs der Gutmünzen zwar Betriebseinnahmen in Höhe des Verkaufspreises, jedoch muss auch die Verbindlichkeit einer möglichen Einlösung der Gutmünze passiviert werden. Der Bundesfinanzhof legt einen fünfjährigen Beobachtungszeitraum fest, in dem festzustellen ist, ob der Anspruch aus der Gutmünze vom Verbraucher geltend gemacht wurde. Ist dies nicht der Fall, macht der Unternehmer einen Profit und es liegen steuerpflichtige Einkünfte vor. Umsatzsteuerrechtlich handele es sich bei solchen Gutmünzen um Gutscheine. Seit dem 1. Januar 2019 findet sich hierzu eine Regelung in § 3 Abs. 13 UStG. Da es keine Lieferung darstelle, sei nicht schon die Hingabe des Gutscheins, sondern erst das Einlösen umsatzsteuerpflichtig. Dies gelte jedoch nur für Mehrzweckgutscheine gemäß § 3 Abs. 15 UStG. Einweggutscheine seien bereits bei ihrem Erwerb steuerbar und steuerpflichtig nach § 3 Abs. 14 UStG.

In seinem zweiten Fall untersuchte *Dr. Pinkernell* die Besteuerung der Ausgabe von Libra. Nach einer Erklärung der bislang

geplanten Struktur dieser stable coin ging er zunächst auf die umsatzsteuerliche Behandlung ein. Bei den „Libra Coin“ handele es sich nicht um Gutscheine. Sie seien den Bitcoin ähnlich. Eine entsprechende Anwendung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs sei möglich, sodass in der Hingabe von Libra keine steuerbare Leistung gesehen werden könne. Einkommensteuerlich handele es sich bei Libra nicht um Geld, sondern wie bei Bitcoin um ein Wirtschaftsgut, welches der Besteuerung nach § 23 EStG unterliege. Aufgrund relativer Kursstabilität seien weniger Auswirkungen bei der Besteuerung zu erwarten als bei Bitcoin. In diesem Falle erscheine es denkbar, dass Verbraucher die Freigrenze von 600 Euro nutzen könnten und Unternehmern keine Probleme mit der Wertabschreibung entstünden.

Dr. Pinkernell machte zuletzt noch auf zwei Punkte aufmerksam. Zum einen sei die Libra Association in der Schweiz ansässig und unterliege einer Steuerbefreiung, während nach deutschem Recht der Verkauf von Libra Coins an Libra-Reseller steuerliche Implikationen mit sich brächte. Zum anderen wies *Dr. Pinkernell* auf Probleme mit § 154 AO hin. Die Nutzung des

Libra-Systems sei unter einem Pseudonym möglich. § 154 AO sehe in seinem zweiten Absatz jedoch die Identifizierung des Kontoinhabers vor, während der erste Absatz das Einrichten eines Kontos auf einen falschen oder erdichteten Namen verbiete.

Nach der Mittagspause sorgte der Vortrag von *Prof. Dr. Gianluigi Bizioli* von der Università degli Studi di Bergamo, Italien, für einen Blick über die nationalen Grenzen hinweg. Unter dem Titel „The Italian Example: Mini-Bots as Challenges for the European Monetary Union“ sprach *Prof. Bizioli* über ein aktuelles Phänomen staatlicher Parallelwährungen.



Unter dem Namen „Mini-Bots“ wird nicht etwa auf besonders kleine Computerprogramme verwiesen, sondern auf ein Konzept von Staatsanleihen, deren Ausgabe die italienische Abgeordnetenkammer im Frühling diesen Jahres genehmigte. Dabei handelt es sich um Staatsanleihen, die in kleinen Stückelungen ohne Verfallsdatum und ohne

Verzinsung ausgegeben werden. Der italienische Staat will damit seine offenen inländischen Lieferantenrechnungen begleichen. Anreiz für die Akzeptanz dieser Staatsanleihen solle dadurch gesetzt werden, dass die italienische Staatskasse die Mini-Bots als Zahlungsmittel für Steuern anerkennt - darin solle sich die gesetzliche Anerkennung als Zahlungsmittel aber auch erschöpfen. Ziel sei es, die Geldmenge zu erhöhen und dadurch die Wirtschaft zu fördern.

Bei der Frage nach der Rechtmäßigkeit solcher Maßnahmen analysierte *Prof. Bizioli* sowohl das italienische Verfassungsrecht, als auch das einschlägige europäische Primär- und Sekundärrecht. In Bezug auf Letzteres stellten sich Fragen insbesondere mit Blick auf die Qualifikation der Mini-Bots: Handelt es sich um neue öffentliche Schulden des italienischen Staates oder vielmehr um Geld? Mit Blick auf die Auswirkungen der Mini-Bots plädierte *Prof. Bizioli* für Letzteres: Durch die Verrechnung der Schuldscheine mit Steuern generiere der Staat weniger Steuereinnahmen; verschulde sich im Ergebnis also weiter. Diese Verschuldung realisiere sich zwar erst im Moment der Erfüllung der Steuerschulden durch Mini-

Bots, nicht im Moment ihrer Ausgabe. In Anlehnung an die EU-VO Nr. 549/2013 könnten die Mini-Bots aber als Eventualverbindlichkeiten zu klassifizieren sein. Nur unter Zugrundelegung dieser Einordnung - das sein Fazit - wären die Mini-Bots sowohl nach Europarecht als auch nach italienischem Recht rechtmäßig.

Weg von Fragen des Europarechts und hin zu Fragen des Zivilrechts führte sodann *Prof. Dr. Sebastian Omlor* mit seinem Vortrag „Bloß Folklore? Regionale und kommunale „Taler“ und Gutscheine“. Da es sich dabei um ein wohl eher unbekanntes Themengebiet handelt, begann *Prof. Omlor* seine Ausführungen mit einer Beschreibung des in Frage stehenden Gegenstandes. Eine Regionalwährung ist eine von privaten Vereinen oder Unternehmen ausgegebene lokale Komplementärwährung, die innerhalb des regionalen Währungsgebiets als Zahlungsmittel zwischen Verbrauchern und teilnehmenden Unternehmen verwendet wird. Die ideengeschichtlichen Wurzeln der deutschen Regionalgelder liegen - wie *Prof. Omlor* ausführte - in der von Silvio Gesell begründeten Freigeldbewegung, die den

maßgeblichen Fehler des Geldsystems in der Wertaufbewahrungsfunktion des Geldes sah. Entsprechend ist eine wesentliche Eigenschaft der meisten Regionalwährungen ihr Wertschwund, der quartalsweise durch eine negative Verzinsung erreicht wird. Intendierte Vorteile des Einsatzes solcher Regionalgelder seien die Förderung lokaler Wirtschaft und Gemeinnützigkeit; teils wirkten aber auch Kapitalismus- und Wachstumskritik als Antriebsfeder für Regionalwährungsinitiativen.



Im Anschluss an die Erklärung des Phänomens widmete sich *Prof. Omlor* der rechtlichen Bewertung. Auch hier stelle sich zunächst die Frage nach den Begrifflichkeiten: Handelt es sich bei Regionalwährungen tatsächlich um „Währungen“ oder jedenfalls um „Geld“? Für eine Währung fehle es an der Zugehörigkeit zum staatlichen Geldsystem. Auch mit Blick auf den von *Prof. Omlor* entworfenen zweistufigen Geldbegriff fehle es zum einen an einer normativen Anerkennung, zum anderen an einer

allgemeinen Verbreitung. Mangels einheitlichem Geldbegriff im Recht sei aber eine Einordnung anhand der jeweiligen Norm vorzunehmen, wofür *Prof. Omlor* sogleich Beispiele aus dem allgemeinen Schuldrecht anführte. Als Ausblick diente *Prof. Omlor* zunächst ein Rückblick: Die Geldgeschichte sei geprägt von maßgeblich drei geldgeschichtlichen Wenden. Aus seiner Sicht könnte das Entstehen von digitalem Geld eine vierte geldgeschichtliche Wende einleiten. Ob aus dieser Perspektive Regionalgelder zukunftsprägend sind, dürfe man aber anzweifeln: Angesichts der wirtschaftlichen Relevanz handle es sich wohl nach wie vor eher um ein Liebhaberprojekt.

Mit der Frage der steuerlichen Behandlung und dem Regelungsbedarf dieser „Liebhaberprojekte“ beschäftigte sich *Prof. Bettina Spilker* im letzten Vortrag des Symposions. Beispielhaft erklärte *Prof. Spilker* die Funktionsweise der Regionalwährung „Chiemgauer“. Bei der steuerlichen Behandlung seien zwei Problemkreise zu beachten.



Zum einen stelle sich die Frage, wie sich der Wechsel von Euro in Chiemgauer und umgekehrt umsatzsteuerlich auswirkt. Zwar sei grundsätzlich nur der Wechsel von gesetzlichen Zahlungsmitteln steuerfrei. Der Bundesfinanzhof erweitert die Befreiung jedoch auch auf anerkannte Zahlungsmittel, sodass es sich dann auch um Entgelt im Sinne des UStG handle. Dies könne auch für den Chiemgauer angenommen werden.

Zum anderen ergeben sich Besonderheiten bei der Körperschaftsteuer. Einen Teil der Gewinnmarge würde die den Chiemgauer ausgebende Regio eG an gemeinnützige Organisationen spenden, wobei die Nutzer bereits bei Kauf des Chiemgauers entscheiden könnten, an wen die Spende gehen solle. Hierbei stelle sich die Frage, inwieweit die Spenden der Regios eG steuerlich abzugsfähig sind. Der Spendenabzug ist mit 20 % des Einkommens gedeckelt. Nur bei entsprechend hohem Gewinn könnten die Spenden zum Abzug gebracht werden. Um dieser Problematik zu entgehen, könnten die Zahlungen schlichtweg als Sponsoring und nicht als Spenden gesehen werden, sodass diese als Betriebsausgaben abzugsfähig wären.

Zum Abschluss wies *Prof. Spilker* darauf hin, dass nicht alle Phänomene die auf den ersten Blick als Regionalwährungen bezeichnet werden, auch solche nach rechtlichem Verständnis sind: So handele es sich z.B. beim sog. Schwarzwaldtaler nicht um ein unmittelbares Zahlungsmittel, sondern vielmehr um ein Bonuspunkteprogramm. Hier müsse sodann insbesondere im Hinblick auf die Umsatzsteuer zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen differenziert werden.

Zuletzt ergriff *Prof. Kube* das Wort und resümierte das Symposium als eine Reise in unermessenes, bislang nicht kartiertes Land. Zu beobachten sei, dass Geld viel mit Vertrauen zu tun habe und sich angesichts neuer Anbieter die Frage stellt, wem wir unser Vertrauen schenken wollen - einem Markt, dem Staat oder der Europäischen Union? In diesem Zusammenhang stelle sich die Frage, ob gewisse Entwicklungen unaufhaltsam passieren werden, oder ob wir uns

doch bewusst für oder gegen ein Währungssystem entscheiden können. Nicht nur unter diesem Gesichtspunkt handele es sich bei den besprochenen Themenfeldern um solche mit vielen offenen Fragestellungen.

Das gut besuchte Symposium gewann ganz maßgeblich durch bewegte und fruchtbare Diskussionen. Gemeinsam mit den Referaten werden diese in einem Tagungsband veröffentlicht, der 2020 unter dem Titel des Symposiums in der Schriftenreihe des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht (HFSt) erscheinen wird.



*Johanna Groß und
Anđela Milutinović*

Chronologie des Jahres 2019

15. Januar: *YIN Frankfurt*

Anna Feikus, StB Dr. Marco Ottenwälder und RAin/StBin Dr. Noemi Strotkemper trugen in Frankfurt zum Thema „*Tax Certainty statt Doppelbesteuerung! Führen MLI, EU-Directive und APA zur effektiven Tax Dispute Resolution?*“ vor.

29. Januar: *Institutskolloquium*

Bernd Kissling referierte im Rahmen des regelmäßig stattfindenden Institutskolloquiums zum aktuellen Stand seines Dissertationsprojekts „*Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Optionsgeschäften*“.

26.-27. Februar 6. Sachstandstagung des Promotionskollegs „*Digitales Recht*“

In Zusammenarbeit mit der Universität Ulm bieten die Juristische Fakultät und die Fakultät für Mathematik und Informatik der Universität Heidelberg hochqualifizierten Absolventinnen und Absolventen im Rahmen eines zum 1.7.2017 neu eingerichteten Kollegs die Gelegenheit zur Promotion auf dem Gebiet des digitalen Rechts. Die Kollegiatinnen und Kollegiaten leisten Grundlagenforschung, mit der sie die Entwicklung juristischer Expertensysteme vorbereiten und begleiten. Sie behandeln rechtstheoretische Fragen des Einsatzes künstlicher Intelligenz im Recht und reflektieren die methodischen und verfassungsrechtlichen Vorgaben für den Einsatz selbstlernender

und mit Wahrscheinlichkeitsaussagen arbeitender Systeme.

3. März: 8. *Frankfurt International Tax Forum*

Das Frankfurt International Tax Forum bietet den Angehörigen von Finanzverwaltung und Beratung, Wissenschaft, Wirtschaft und Finanzgerichtsbarkeit eine Plattform für den praxisnahen Dialog. Im Fokus der Fachvorträge hochrangiger Vertreter der verschiedenen Berufsgruppen standen aktuelle Gesetzgebungsverfahren und Rechtsprechung zum deutschen Außensteuerrecht. Das diesjährige Zentralthema waren Probleme und Reformbedarf der Hinzurechnungsbesteuerung. Daran anschließend wurde die aktuelle Entwicklung des Investitions- und Steuerstandorts Italien im Länderbericht erörtert.

5.-7. April: *Hackathon des Promotionskollegs „Digitales Recht“*

Legal Tech umfasst Software und Online-Dienste, die juristische Arbeitsprozesse erleichtern sollen. Legal Tech geht Hand in Hand mit der Digitalisierung des Rechts. Damit eröffnete der Hackathon ein praktisch sehr relevantes und zukunftsträchtiges Anwendungsgebiet der Informatik und Softwareentwicklung. Zu Beginn des Hackathons wurden einige mögliche juristische Projekte vorgestellt. Die TeilnehmerInnen konnten aber auch eigene

Projektideen einbringen. Ziel des Hackathons war es, JuristInnen und Software-EntwicklerInnen zusammenzubringen. Die gemischten Teams haben für den juristischen Bereich interessante und relevante Software und Apps prototypisch entwickelt und implementiert. Jedes Team bestand aus 3-4 Personen und setzte sich aus Studierenden mit Programmierkenntnissen und Studierenden der Rechtswissenschaft zusammen.

16. April: Vortrag Maria Piper „Recht ex Machina. Rechtliche Entscheidungsunterstützung“

Der Vortrag behandelte im Rahmen des Promotionskollegs „Digitales Recht“ die Formalisierung des Rechts strukturiert nach der Methodenlehre Karl Larenz. Das nach diesen Grundsätzen entwickelte teilautomatisierende Rechtsanwendungsprogramm arbeitet mit einer Ontologie (semantic web), die die automatisierte Unterstützung des Rechtsanwenders bei der juristischen Subsumtion zum Gegenstand hat.

8. Mai bis 31. Juli: *Forschungsaufenthalt Christina Coradi*

Christina Coradi ist Assistentin am Lehrstuhl von Professor Andreas Kley an der Juristischen Fakultät der Universität Zürich, Neben ihrer Promotion kümmerte sich Christina Coradi um die Aufarbeitung der Altdokumente der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer e.V., zu diesem Zweck wir sie auch 2019 mehrmals am Heidelberger Institut begrüßen durften.

7.-9 Mai: *Trilaterales Seminar der Universitäten Budapest, Ferrara und Heidelberg in Heidelberg*

Die Universitäten Budapest (ELTE), Ferrara und Heidelberg veranstalteten auch in diesem Jahr wieder ein gemeinsames Seminar zu Fragen des Europäischen und Internationalen Steuerrechts. Das englischsprachige Seminar, auf dem Studierende aller drei Universitäten Vorträge hielten, behandelte rechtsvergleichend die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die innerstaatliche Steuergesetzgebung (1. Tag) und fragte zugleich nach den verfassungsrechtlichen Einflüssen auf die grenzüberschreitende (auch: völker- und unionsrechtliche) Abstimmung von Steuerrechtsordnungen aufeinander (2. Tag).

13. Mai *Deutsch-Ungarischer Verfassungsdialo g in Heidelberg*

Dieses Jahr fand die dritte internationale Konferenz im Rahmen des Deutsch-Ungarischen Verfassungsdialogs in Heidelberg statt. Die Konferenz wurde von der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und der Heidelberger Akademie der Wissenschaften in Kooperation mit der ungarischen Kurie und dem ungarischen Verfassungsgericht ausgerichtet. Die Konferenzen, die abwechselnd in Heidelberg und Budapest stattfinden, haben in den letzten Jahren viel Zuspruch erfahren. Bei der diesjährigen Tagung wurden Vorträge dem Themenkreis „Rechtswege – Urteilerwirkungen“ (Recht auf den gesetzlichen Richter, Recht der Geschäftsverteilung, Richterrecht, Konsistenz

der Rechtsprechung) gehalten und anschließend in großer Runde diskutiert. Es wurde insbesondere auch jungen Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftlern ermöglicht, sich zu beteiligen. Die Konferenz war zweisprachig und mit Synchronübersetzung wurde für einen Dialog gesorgt.

14. Mai: Institutskolloquium

Im Kolloquium des Instituts stellte Karol Chylka den Stand seines rechtsvergleichenden Promotionsvorhabens „Staatliche Finanzierung von Religionsgemeinschaften in Polen und Deutschland“ vor.

17. Mai: Jahreshauptversammlung der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. und Symposium „Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht“

Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. feierte ihr einjähriges Bestehen mit einem Jahressymposium, bei dem Prof. Dr. Christian Thiemann von der Universität Mainz, Edouard Marcus aus dem französischen Ministère de l'Action et des comptes publics und Dr. Eva Oertel vom Bundesministerium der Finanzen zur Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht vortrugen.

21. Mai: Institutskolloquium

Andela Milutinović berichtete im Kolloquium des Instituts über die Tagung „150 Jahre Doppelbesteuerungsabkommen - Fit for purpose?“,

die in der Woche zuvor im Bundesfinanzministerium stattgefunden hat.

3. Juli: 7. Sachstandstagung des Promotionskollegs „Digitales Recht“

22. Juli: Institutsausflug

Der jährlich im Sommer stattfindende Institutsausflug führte die Mitarbeiter der beiden Lehrstühle diesmal mit der weißen Flotte über den Neckar nach Neckarsteinach. An die gemeinsame Stadtführung schloss sich eine Wanderung nach Neckargemünd an, wo der Abend beisammen mit einer Weißweinprobe und einer Grillfeier seinen Ausklang fand.

29. Juli: Übergabe des Findbuchs des Archivs Deutscher Staatsrechtslehrer in Heidelberg an den Vorstand der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer

Nach vielen Stunden der archivari-schen Aufarbeitung konnten Christina Coradi und die Mitarbeiter des Instituts ein Findmittel für die zahlreichen Ordner des Staatsrechtslehrer-Archivs erstellen und feierlich an den Vorstand der Vereinigung übergeben. Prof. Dr. Helmuth Schulze-Fielitz aus Würzburg eröffnete die Feier mit Erläuterungen zur Erwartung an das Archiv der Vereinigung und Prof. Dr. Reinhard Mußgnug aus Heidelberg gab Hinweise zur Archivgeschichte. Anschließend berichtete Christina Coradi vom Zustand des Archivs zu Beginn des Projektes und Ergänzungen der Bestände um Archivalien aus dem Bundesarchiv. Die studentischen Hilfskräfte Julia Fluhr und Moritz Teichmann

erläuterten die neue Ordnung des Archivs und den Aufbau des Findbuchs. Die Veranstaltung endete mit einem Dank und Ausblick durch Prof. Dr. Christian Waldhoff aus Berlin.

23.-24. September: *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Hamburg und Verleihung des Albert-Hensel-Preises an Iris Schomäcker*

Die DSTjG-Tagung 2019 fand am 23. und 24. September in Hamburg statt. Das Generalthema lautete in diesem Jahr "Umstrukturierungen im Steuerrecht". Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft zeichnete im Rahmen der Tagung die rechtsvergleichende Arbeit von Frau Iris Schomäcker zum Thema „Steuerverfassungsrecht und gesetzgeberischer Gestaltungsraum“ mit dem diesjährigen Albert-Hensel-Preis aus. Wir sagen: Herzlichen Glückwunsch!

25.-26. September: *8. Sachstandstagung des Promotionskollegs „Digitales Recht“*

1. Oktober: *Beginn Forschungsaufenthalt Diana Criclivaia*

Seit Oktober beehrt Frau Prof. Dr. Diana Criclivaia als Stipendiatin der Alexander von Humboldt-Stiftung das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht. Ihre Forschungsschwerpunkte sind Joint Tax Audits, Risikomanagement und International Tax Compliance.

8. Oktober: *Institutskolloquium*

In Vorbereitung auf das Jahressymposium des Instituts zum Thema „Alternative Währungen“ gab Johanna Groß den Angehörigen des Instituts eine thematische Einführung. Sie erörterte Fragen, vor denen das Finanz- und Steuerrecht steht, wenn Zahlungen in die Blockchain verlagert werden (Bitcoin, Ethereum), private Konzerne eigene Währungen erfinden (Libra) oder auch Körperschaften des öffentlichen Rechts durch die Vergabe von Gutscheinen Wirtschaftslenkung auf Kosten des freien Zahlungsverkehrs betreiben.

10.-11. Oktober: *Finale des Bundesfinanzhof Moot Court 2019*

Das Team der Universität Heidelberg, bestehend aus Florian Karl, Jens Scharfbillig, Florian Volg und Noah Zimmermann, zog dieses Jahr unter Betreuung von Lennart Neckenich und Daniel Reich als eines von vier Teams in das Finale des BFH Moot Court ein und belegte in München den dritten Platz. Herzlichen Glückwunsch!

15. Oktober : *IFA Südwest – Joint Audits*

Am 15. Oktober 2019 fand unter dem Titel „Joint Audits – Theorie und Praxis“ eine Veranstaltung der IFA Sektion Südwest statt. Die Referenten des Abends waren Constanze Bolkart, Leiterin des Zentrum für internationale Betriebsprüfungen des Finanzministeriums Baden-Württemberg, und Prof. Dr. Ekkehart Reimer. Auf dem Podium mitdisku-

tiert haben Günter Morlok, Sachgebietsleiter im Konzernprüfungsamt Stuttgart, und Dr. Hans Maier, Leiter der Abteilung Steuern und Zölle der Robert Bosch GmbH.

18. Oktober: *Institutssymposium „Alternative Währungen“*

Die Digitalisierung eröffnet neue Zahlungswege und rüttelt am Währungsmonopol von Staat und Union. Kryptowährungen übernehmen die spannungsreiche Doppelfunktion von Zahlungsmittel und Vermögensanlage. Damit nehmen sie zunehmend den Platz staatlicher Währungen ein, entziehen sich aber weitgehend staatlicher oder unionaler Regulierung. Das gleiche gilt für private Währungen, die von multinationalen Unternehmen oder Unternehmensgruppen angeboten werden. Und schließlich sind Alternativwährungen zu nennen, die aus dem Bereich des Staates selbst stammen – vom Schwarzwald-Taler bis zu Mini-Bots. Das Symposium ging den Herausforderungen nach, die sich aus dem Einsatz alternativer Währungen für das öffentliche Finanzrecht einschließlich des Steuerrechts ergeben.

8. November: *Kammertag der Steuerberaterkammer Nordbaden und Verleihung des Matthias-Erzberger-Preises an Iris Schomäcker*

Auf dem diesjährigen Kammertag der Steuerberaterkammer Nordbaden wurde der Matthias-Erzberger-Preis für die beste steuerrechtliche Dissertation an Iris Schomäcker und ihre Arbeit „Steuerverfassungsrecht

und gesetzgeberischer Gestaltungsraum“ verliehen. Das Institut gratuliert!

12. November: *Institutskolloquium*
Prof. Dr. Diana Criclivaia referierte im Kolloquium des Instituts über ihre aktuelle Forschung zu Joint Tax Audits.

21.-22. November: *Workshop - Joint Audits as a Challenge*

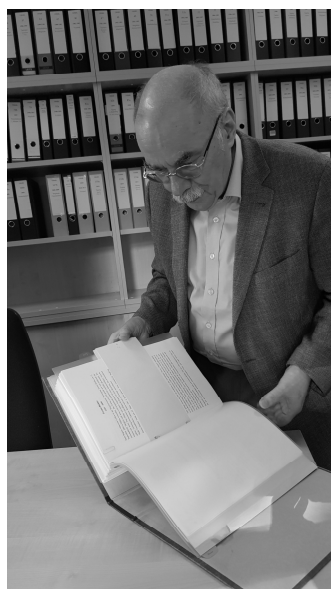
In einem zweitägigen Workshop in den Räumlichkeiten des Instituts diskutierten Irene Burgers von der Rijksuniversiteit Groningen, Diana Criclivaia, Alexander-von-Humboldt-Forschungsstipendiatin, z. Zt. Heidelberg, Thomas Eisgruber vom Bundesministerium der Finanzen, Berlin, sowie Anđela Milutinović, Universität Heidelberg und Ekkehart Reimer über die aktuellen Erkenntnisse und Herausforderungen im Zusammenhang mit gemeinsamen Betriebsprüfungen mehrerer Staaten.

26. November: *Institutskolloquium*
Daniel Reich berichtete von der 6th Annual MaTax-Conference, die im September in Mannheim stattfand und auf der ausgewählte Themenbereiche des Steuerrechts aus ökonomischer Perspektive beleuchtet wurden.

13. Dezember: *Weihnachtsfeier*

Das Institut für Finanz- und Steuerrecht lässt das Jahr traditionell mit einer gemeinsamen Weihnachtsfeier in den eigenen Räumlichkeiten bei Glühwein und Leckereien besinnlich ausklingen.

Das Institut in Bildern



*Die Übergabe des Findbuchs zum
Archiv der Vereinigung der Deut-
schen Staatsrechtslehrer e.V. am
29. Juli 2019*



*Die Eröffnung des 1. Legal Tech Hackathon
der Universität Heidelberg*



*Iris Schomäcker erhält den Matthias-Erzberger-Preis
der Steuerberaterkammer Nordbaden*



*Gemütliches Beisammensein auf der Gartenparty der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V.
im Anschluss an das Symposium "Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht"*



Ehemalige und aktuelle Mitarbeiter des Instituts gratulieren Professor Dr. Ekkehart Reimer zu seinem 50. Geburtstag. Herzlichen Glückwunsch!





Impressionen des Institutssymposiums "Alternative Währungen" am 18.10.2019

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
- HFSt 10 (2019) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, ISBN 978-3-96543-001-3
- HFSt 11 (2019) Johannes Klamet, Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit, ISBN 978-3-96543-061-7
- HFSt 12 (2019) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Ausnahmen brechen die Regel, ISBN 978-3-96543-080-8

