



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT


Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)

Geprägte Freiheit 2020/21

Impulse aus dem Institut für Finanz- und Steuerrecht



HFSt 15



Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt (15) 2021, 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 978-3-96543-185-0

Lehmanns Media, Berlin 2021

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

www.lehmanns.de

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
- HFSt 13 (2020) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, ISBN 978-3-96543-099-0
- HFSt 14 (2020) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Alternative Währungen - Herausforderungen des Finanz- und Steuerrechts, ISBN 978-3-96543-170-6

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	3
Aus der Arbeit des Instituts	5
§ 1 Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten <i>Hanno Kube</i>	7
§ 2 Private Prozesskosten und subjektives Nettoprinzip <i>Johannes Klamet</i>	17
§ 3 Betriebsaufspaltungskonstellationen <i>Nicole Herrmann</i>	27
§ 4 Das Kooperationsmodell der Europäischen Union <i>Paul Kirchhof</i>	35
§ 5 Eine Digitalsteuer für Europa? <i>David Koßmann</i>	43
§ 6 Digitales Geld für alle? Zur rechtlichen Möglichkeit der Einführung von digitalem Zentralbankgeld <i>Johanna Groß</i>	67
§ 7 Die progressive Besteuerung auf Grundlage des Umsatzes und das EU-Beihilfenrecht <i>Tim-Niklas Zimmer</i>	81
§ 8 Das Urteil des EuGH in der Rechtssache Wächter – Entscheidung, Folgen und Reform des § 6 AStG <i>Noah Zimmermann</i>	87
§ 9 Die Bindung der Mitgliedstaaten an die Europäische Grundrechtecharta im Bereich der Richtlinienumsetzung <i>Daniel Drescher</i>	125
§ 10 Passive Entstrickung: Sind Brexit und MLI steuerpflichtig? <i>Ekkehart Reimer</i>	137
§ 11 Doppelte Nicht- oder Minderbesteuerung als Folge hybrider Gestaltungen – eine Einführung <i>Daniel Reich</i>	147
§ 12 Die Persönliche Steuerpflicht im Vereinigten Königreich <i>Andela Milutinović</i>	157
§ 13 Joint Audits: Ein Überblick über die Literatur <i>Diana Criclivaia</i>	165

§ 14 Zugang zur Lehre in der Pandemie.....	189
<i>Markus Schaupp</i>	
Dokumentation	197
Personalien	198
Publikationen 2020	207
Chronologie des Jahres 2020	215
Europäische Solidarität erfordert europäische Steuern	223
Dritter Platz für Studierende der Juristischen Fakultät beim „International and European Tax Moot Court“	227
Institutssymposion Tragfähige EU-Finanzierung / Solid Financing of the EU.....	229
Das Institut in Bildern	230

Vorwort

Dieses Buch beschließt ein besonderes Jahr. Die Bedeutung besonderer Jahre erschließt sich aus der Rückschau: Rechtlich war die Freiheit von Forschung und Lehre im Jahr 2020 zwar nicht übermäßig beschränkt. Auch in diesem Jahr hatten wir viel Arbeit am Recht. Neue Themen wollten durchdrungen, herausfordernde Fragen diskutiert werden. Faktisch hat die Pandemie aber die Freiheit des akademischen Lebens und das Erleben akademischer Orte in einem seit zwei Generationen nicht mehr erlebtem Umfang vereitelt – vor allem für die Studierenden. Wir alle haben die Hörsäle nur selten von innen gesehen; der Zugang zu den Bibliotheken war empfindlich beschränkt. Forschung und Lehre, Prüfungen und Begegnungen waren geprägt von Videokonferenzen und Masken.

Schon im antiken Theater durchdringt die Sprache der Akteure indes deren Masken. Dieses Durch-Klingen (*personare*) ist zur philosophischen Grundkategorie des Abendlandes geworden: Hinter unbelebter Maske und kaltem Display steht der lebendige Mensch. Die Person macht aus dem bloßen Objekt ein freies Subjekt. Nur weil es Personen gibt, gibt es das Recht – und nur deshalb wird es auch gebraucht. Der Personenbegriff gehört zu den Grundbestandteilen der Rechtswissenschaft, gerade auch des Öffentlichen Rechts. In wie unterschiedliche Richtungen sich die Wissenschaft vom Öffentlichen Recht von hier aus entfaltet, zeigt – in Beispielen – der vorliegende Jahresband.

Herzlich danken wir allen, die zu seinem Gelingen beigetragen haben: den Verfasserinnen und Verfassern, die als Angehörige, Studierende oder Gäste des Instituts für Finanz- und Steuerrecht Beiträge verfasst haben; Frau Susanne Röth und Herrn Daniel Reich für die redaktionelle und organisatorische Betreuung; und – stellvertretend für alle, die die Arbeit des Instituts in diesem Jahr unterstützt haben – der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V., die das Erscheinen des Jahresbandes finanziell unterstützt hat.

Heidelberg, im November 2020

*Hanno Kube
Ekkehart Reimer*

Aus der Arbeit des Instituts

§ 1 Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten

Hanno Kube

I. Neuer steuerlicher Belastungsdruck

Im Zuge der Corona-Pandemie ist weltweit ein weiterer Anstieg der Staatsverschuldung zu beobachten. Allein der Bund nimmt im Jahr 2020 rund 218 Mrd. Euro neuer Schulden auf.¹ Dies ist fast fünfmal so viel wie im bisherigen Rekordverschuldungsjahr 2010 (damals 44 Mrd. Euro), als die globale Finanz- und Wirtschaftskrise zu bewältigen war. Der Schuldenstand steigt damit auf rund 80 Prozent des Bruttoinlandsprodukts an. Für das kommende Jahr 2021 hat der Bundesfinanzminister schon zum jetzigen Zeitpunkt eine erneute hohe Nettokreditaufnahme angekündigt, dies im Zusammenhang mit der Bekanntgabe gesunkener Steuereinnahmen aufgrund der Corona-Krise.²

Auch wenn rasches und kraftvolles Handeln in Reaktion auf den coronabedingten Konjunkturreinbruch geboten ist,³ werden die Staatsschulden in Zukunft aus Steuermitteln zurückgezahlt werden müssen. Aus der sehr hohen Neuverschuldung dieser Tage wird sich deshalb weiterer steuerlicher

¹ Gesetz über die Feststellung eines Zweiten Nachtrags zum Bundeshaushaltsplan für das Haushaltsjahr 2020 (Zweites Nachtragshaushaltsgesetz 2020) vom 14.7.2020, BGBl. I 2020, S. 1669.

² <https://www.faz.net/aktuell/politik/olaf-scholz-erhebliche-neuverschuldung-in-2021-16947371.html> (zuletzt besucht am 15.9.2020).

³ Ob sich die Nettoneuverschuldung, die deutlich über die zulässige strukturelle Nettoneuverschuldung des Bundes hinausgeht, tatsächlich in vollem Umfang auf die Notlagenklausel gemäß Art. 109 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. Art. 115 Abs. 2 Satz 6 GG stützen lässt, ist allerdings sehr fraglich; zu Recht kritisch *Gröpl*, Rechtsgutachten zur Vereinbarkeit des Entwurfs für ein Zweites Nachtragshaushaltsgesetz 2020 mit haushaltsverfassungsrechtlichen Vorgaben des Grundgesetzes, insbesondere mit der sog. Schuldenbremse, erstattet im Auftrag des Bundes der Steuerzahler Deutschland e.V., 2020.

Belastungsdruck ergeben. Schon heute werden, ebenfalls vom Bundesfinanzminister, für die Zeit nach der Bundestagswahl 2021 Steuererhöhungen „für Besserverdienende“ ins Spiel gebracht.⁴

Die Frage nach der verfassungsrechtlichen Obergrenze der zulässigen, zumal kumulierten Steuerbelastung erhält dadurch neue Aktualität, wird praktisch sehr bedeutsam und drängend.⁵

II. Verhältnismäßigkeit kumulierter Steuerbelastung

1. Grundrechtliche Prüfung kompetenzgemäßer Steuererhebung

Steuern spiegeln Herrschaftsstrukturen und Staatsverständnisse, Wertungen über besteuerswürdige Sachverhalte und auch die faktischen Möglichkeiten und Grenzen der Steuererhebung in einer bestimmten Zeit wider. Dies erklärt Entwicklung und Wandel der Steuerarten. Gleichwohl wurden und werden Steuern – einmal eingeführt – oftmals beibehalten.⁶

Normativ enthebt die verfassungsrechtliche Fortschreibung in Kompetenznormen aber nicht von der grundrechtlichen Prüfung.⁷ Diese Prüfung ist gerade bei fortgeschriebenen und sich im Belastungsgrund überlagernden Steuerarten von großer Bedeutung.

2. Prüfung der Ertragsteuern anhand von Art. 14 Abs. 1 GG

Bereichsspezifischer Maßstab freiheits- und gleichheitsgerechter Ertragsbesteuerung ist das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen

⁴ <https://www.welt.de/politik/deutschland/article214602058/Olaf-Scholz-SPD-Kanzlerkandidat-will-hoehere-Steuern-fuer-Besserverdienende.html> (zuletzt besucht am 15.9.2020).

⁵ Der Verf. ist dieser Frage im Jahr 2020 im Rahmen eines Rechtsgutachtens nachgegangen.

⁶ Bestes Beispiel ist die Weitererhebung der Vermögensteuer trotz Einführung der Einkommensteuer.

⁷ Die kompetenzrechtliche Benennung spricht zwar für die grundsätzliche Zulässigkeit einer bestimmten Steuer, immunisiert aber nicht gegen die Anlegung der grundrechtlichen Maßstäbe; so ausdrücklich BVerfGE 93, 121 (134 f.) m. w. N.

Leistungsfähigkeit.⁸ Das Leistungsfähigkeitsprinzip korrespondiert mit der Steuerrechtfertigung durch die Markteinkommenstheorie, nach der der Steuerstaat am wirtschaftlichen Erfolg teilhat, den der Einzelne mithilfe der staatlich bereitgestellten und gewährleisteten Marktinfrastruktur erzielt.⁹ Freiheitsgrundrechtlich sind die Ertragsteuern, die stets an den Hinzuwerb einer konkreten Vermögensposition anknüpfen, in diesem Rahmen am Eigentumsgrundrecht gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG zu messen.¹⁰

3. Prüfung der kumulativ ertragsbelastenden Wirkung der Ertragsteuerzugriffe

Mehrere ertragsbezogene Steuerzugriffe sind dabei in ihrer kumulativ ertragsbelastenden Wirkung zu prüfen. Denn sie suchen sich durch die gleiche Steigerung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, den gleichen konkreten Hinzuwerb, zu rechtfertigen. Als additive Grundrechtseingriffe müssen deshalb die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer, der Solidaritätszuschlag und eine mögliche Vermögensteuer (als Soll-Ertragsteuer) in der Summe der Belastungen verhältnismäßig bleiben. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹¹ ist dies ein gesicherter Befund.

4. Konkretisierung der Verhältnismäßigkeit der Ertragsbelastung

Verhältnismäßig ist die kumulative ertragsteuerliche Belastung nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen nach dem Zugriff durch alle Ist- und Soll-Ertragsteuern noch ein substanzhaltiger Anteil des in Ausübung wirtschaftlicher Freiheit hinzuerworbenen Eigentums verbleibt.¹² Dies folgt aus der

⁸ So schon in BVerfGE 8, 51 (68 f.); aus jüngerer Zeit 123, 111 (120); 126, 400 (417); 127, 224 (245); 135, 126 (144 f.); 137, 350 (367); 145, 106 (142 f.); 148, 217 (244); BVerfG, NJW 2020, S. 451 (452).

⁹ P. Kirchhof, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 233; Wittmann, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?, 1992.

¹⁰ BVerfGE 93, 121 (137); so bereits zuvor P. Kirchhof, in: VVDStRL Bd. 39 (1981), S. 213 (226 ff.); aus jüngerer Zeit ders., in: JöR Bd. 64 (2016), S. 553 (555 ff.); auch Friauf, StuW 1977, S. 59 (61).

¹¹ BVerfGE 93, 121 (138); 115, 97 (112 ff.).

¹² Zur Verhältnismäßigkeitsanforderung BVerfGE 93, 121 (138); 115, 97 (113 ff.).

Grundwertung des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG ebenso wie aus dem Aufteilungsprinzip des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG. Eine Zunichtemachung des hinzuerworbenen Eigentums und damit der Freiheit ist mit Art. 14 Abs. 1 und 2 GG nicht zu vereinbaren.

5. Besondere Stellung von Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grundsteuer

Als bereichsspezifischer Maßstab verfassungsrechtlicher Freiheit und Gleichheit gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip über die Ertragsteuern hinaus für alle Steuern und sichert dadurch konsistente Freiheit und Gleichheit. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die – komplementär zu den marktbezogenen Ertragsteuern – den marktfernen Vermögenszuwachs belastet, findet ihr besonderes freiheitsgrundrechtliches Maß in der Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG.¹³ Die Grundsteuer erfasst die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit; als gemeindliche Objektsteuer hat sie eine besondere Nähe zum Äquivalenzprinzip und steht in der Rechtfertigung, ähnlich wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer, weitgehend eigenständig.¹⁴

6. Rechtfertigung der Steuern auf die Vermögensverwendung im Gesamtsystem

Demgegenüber haben sich die Steuern auf die Vermögensverwendung aufgrund der Weite und Allgemeinheit ihres Zugriffs im Gesamtsystem zu rechtfertigen. Die indirekt erhobenen Verbrauchsteuern knüpfen an die Leistungsfähigkeit an, die sich im Verbrauch von Waren und Dienstleistungen widerspiegelt.¹⁵ Angesichts dieses steuermotivisch und grund-

¹³ BVerfGE 93, 165 (172); zur Anknüpfung an wirtschaftliche Leistungsfähigkeit *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rdnr. 2 ff.; die jüngeren Urteile des BVerfG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (BVerfGE 117, 1; 138, 136) sind weitgehend auf bestimmte Gleichheitsfragen konzentriert.

¹⁴ Ausführlich G. *Kirchhof*, DStR 2018, S. 2661 ff.; in BVerfGE 148, 147 (187 f.) beschränkt sich das BVerfG darauf, auf die einfachrechtliche Entscheidung für den Verkehrswert als bereichsspezifischen Gleichheitsmaßstab abzustellen.

¹⁵ BVerfGE 65, 325 (347) (Steuern auf die Vermögensverwendung bezwecken, „mittelbar die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Konsumenten zu erfassen“); auch BVerfGE

rechtlich eindeutigen Rechtfertigungsgrundes der Belastung ist es unbefriedigend, wenn das Bundesverfassungsgericht bei der Feststellung und Verortung eines verbrauchsteuerlichen Freiheitseingriffs bislang sehr zurückhaltend geblieben ist.¹⁶ Die Überwälzung der Verbrauchsteuer auf den Verbraucher ist legislativ und auch judikativ vorauszusetzen.¹⁷

Das Leistungsfähigkeitsprinzip korrespondiert auch bei den Steuern auf die Vermögensverwendung mit der Steuerrechtfertigung durch die staatliche Bereitstellung von Infrastrukturen. In den Blick kommen dabei zum einen die Infrastrukturen, die unmittelbar den Konsum ermöglichen,¹⁸ zum anderen aber auch die Infrastrukturen, die der Erzielung des Einkommens zugrunde liegen, das seinerseits den Konsum erlaubt.¹⁹ Die Konsumsteuern stellen sich in diesem Licht als ergänzende Steuern auf den Ertrag dar, soweit dieser Ertrag Konsumpotential bedeutet. Gleichwohl greifen Steuern auf die Vermögensverwendung nur in die vermögensschützende allgemeine Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG ein, nicht hingegen – mangels hinreichenden tatbestandlichen Konnexes – in das Eigentumsgrundrecht nach Art. 14 Abs. 1 GG.

7. Bemessung der Gesamtsteuerlast nach der Gesamtleistungsfähigkeit – Das Ziel des Vielsteuersystems

In der Gesamtschau offenbart sich ein Steuersystem, das – sieht man von der Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Grundsteuer als grundsätzlich gesondert stehenden Steuern ab – mehrfach unmittelbar an den gleichen Ertrag anknüpft und das sodann die Verwendung des Vermögens besteuert, das in aller Regel zuvor ertragsbesteuert (oder erbschaftsbesteuert) worden war. Zwar stehen Ertrag- und Konsumsteuern insoweit komplementär, als die ertragsbesteuerte Leistungsfähigkeit (in Gestalt des hinzu-

98, 106 (124); 110, 274 (297); 145, 171 (214); dazu *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 17 Rdnr. 13.

¹⁶ BVerfGE 110, 274 (298); 145, 171 (213).

¹⁷ Wenn die zeitlich befristete Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes auf Restaurationsleistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG gemäß dem Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020, BGBl. I 2020, S. 1385) mit dem Anliegen der finanziellen Unterstützung der Gastwirte begründet wird, ist dies deshalb steuersystematisch problematisch.

¹⁸ P. Kirchhof, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 242.

¹⁹ Seiler, in: VVDStRL Bd. 75 (2016), S. 333 (357).

erworbenen Eigentums) nicht vollständig identisch mit der konsumbe-
steuerten Leistungsfähigkeit ist, die in der Vermögensverwendung Aus-
druck findet. Gleichwohl stützt sich der Konsum typischerweise auf vorhe-
rigen Ertrag, was auch neuere Ansätze zur Rechtfertigung der Konsum-
steuern berücksichtigen. Im Ergebnis geht es um den gleichen Steuer-
pflichtigen, das gleiche – für alle Steuern zur Verfügung stehende – Ver-
mögen und teilweise auch inhaltlich verbundene Steuerrechtfertigungen.

Freiheits- und gleichheitsgerecht ist das Steuersystem nach alldem nur
dann, wenn man den Leistungsfähigkeitsmaßstab tatsächlich bereichsweit
anlegt, also die Gesamtsteuerlast nach der Gesamtleistungsfähigkeit be-
misst.²⁰ Gemeinsamer grundrechtlicher Maßstab ist dabei Art. 2 Abs. 1 GG,
der eine Verhältnismäßigkeitsprüfung der steuerlichen Gesamtlast erfor-
dert.²¹ Dieser Ansatz entspricht dem eigentlichen, übergreifenden Ziel des
Vielsteuersystems, für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Besteuerung
trotz ganz unterschiedlicher persönlicher Profile der Steuerpflichtigen und
dementsprechend unterschiedlicher Manifestationen wirtschaftlicher
Leistungsfähigkeit zu sorgen.²²

8. Gebot legislativer Abstimmung und Begründung

Gesamtleistungsfähigkeit und steuerliche Gesamtlast sind, gerade bei ge-
setzlicher Typisierung, nur eingeschränkt genau zu ermitteln und zu be-
messen.²³ Umso bedeutsamer ist deshalb das zu den materiellen Belas-
tungsgrenzen hinzutretende grundrechtliche Gebot, das Nebeneinander

²⁰ Für eine derartige Gesamtschau auch *Mellinghoff*, in: DStJG Bd. 22 (1999), S. 127 (130 f.);
Drüen, in: Kube u. a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 158 Rdnr. 16;
P.Kirchhof, in: FAZ vom 30.1.2020, S. 6 („Das deutsche Vielsteuersystem findet sein
verfassungsrechtliches Maß erst, wenn nicht nur die Belastungswirkung einer Steuer
gewürdigt, sondern das Eingriffsbündel durch mehrere Steuern – die Kumulationswir-
kung der einzelnen Steuern – gerechtfertigt wird.“).

²¹ Zum Prüfungsanlass und -kontext (Gesamtprüfung oder Prüfung des einzelnen Ein-
griffs) *Rusche-meier*, *Der additive Grundrechtseingriff*, 2019, S. 183 ff.

²² *Hey*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 3 Rdnr. 54.

²³ *Drüen*, in: Kube u. a. (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, 2013, § 158 Rdnr. 16.

der Steuern im Vielsteuersystem abzustimmen²⁴ und zu begründen.²⁵ Je substanzhaltiger eine derartige Begründung ist, desto mehr Gestaltungsraum wird dem Gesetzgeber bei der Lastenkumulation – in Grenzen – zuzubilligen sein.

Spiegelbildlich ergibt sich hieraus die gesetzgeberische Pflicht, unbegründete Überschneidungen von Bemessungsgrundlagen, die zu einer intransparenten und inhaltlich nicht gerechtfertigten Mehrfachbelastung führen, zu vermeiden,²⁶ und gegebenenfalls gegenseitige Abzugsmöglichkeiten oder auch Anrechnungen von Steuern vorzusehen. Entsprechende Scharniernormen zur Abgrenzung und Anrechnung wie § 4 Abs. 5b, § 35 oder auch § 35b EStG sind deshalb zwingend.²⁷

III. Steuerkumulation im Bundesstaat

1. Volle Grundrechtswirkung auch gegenüber der Kumulation von Steuern auf unterschiedlichen Ebenen

Die bundesstaatliche Verteilung der Besteuerungszuständigkeiten in Art. 105 ff. GG hat nicht nur kompetenzbegründende, sondern auch belastungsmäßige Funktion,²⁸ insbesondere durch die Benennung zulässiger Steuerquellen²⁹ und die diesbezüglichen verfassungsrechtlichen

²⁴ Siehe zum gegenwärtigen Bedarf nach einer gehaltvollen Steuerkonkurrenzlehre *Seiler*, in: VVDStRL Bd. 75 (2016), S. 333 (362 ff.); *Kube*, in: HFSt Bd. 4 (2016), S. 69 (71); mit einem klaren Gestaltungsvorschlag *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Leitgedanken der Steuerreform Rdnr. 22 ff. sowie §§ 5 ff. des Gesetzestexts.

²⁵ Umfassend zur verfassungsrechtlich gebotenen Begründung gesetzgeberischer Entscheidungen *Kischel*, Die Begründung, 2003, S. 260 ff.

²⁶ So auch *Drüen*, in: Kube u. a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 158 Rdnr. 16.

²⁷ Der BFH würdigt § 4 Abs. 5b EStG (Verbot des einkommen- und körperschaftsteuerlichen Betriebsausgabenabzugs der getragenen Gewerbesteuer) allein nach Maßgabe der einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Dogmatik (Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips) und widmet sich insoweit nur unzureichend der übergeordneten Systemebene; BFH, BStBl. II 2014, S. 531; BStBl. II 2015, S. 1046.

²⁸ *Kube*, in: HFSt Bd. 3 (2016), S. 53 (58 ff.) m. w. N.

²⁹ Zu den Steuertypen des Art. 106 GG BVerfGE 145, 171 (193).

Gleichartigkeitsverbote.³⁰ Ungeachtet dessen gilt, dass die grundrechtlichen Besteuerungsmaßstäbe ohne Einschränkung auch bei der Kumulation von Steuern greifen, die auf unterschiedlichen Ebenen des Bundesstaates ausgestaltet und erhoben werden.³¹ Die Grundrechte können deshalb einem späteren Hinzutreten einer erheblichen, im Ergebnis überfordernden steuerlichen Belastung im föderalen Belastungsgefüge entgegenstehen.³²

2. Gebot föderaler Rücksichtnahme

Aus dem bundesstaatlichen Gebot der föderalen Rücksichtnahme ist abzuleiten, dass Bund, Länder und Gemeinden bei der Inanspruchnahme von Steuerquellen maßvoll bleiben müssen, um zu verhindern, dass die steuerliche Gesamtleistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen bereits durch einzelne Steuern voll in Anspruch genommen wird, ohne dass andere, verfassungsrechtlich zugeordnete Steuerquellen substanzhaltig genutzt werden könnten.³³

IV. Bereinigende Reduzierung der Anzahl der Steuerarten

Die Analyse des historisch gewachsenen Gesamtsteuersystems und der jeweiligen Anknüpfungspunkte der Einzelsteuern mündet in einem Plädoyer für eine bereinigende Reduzierung der Anzahl der Steuerarten. Der Marktertrag sollte allein durch die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer erfasst werden, der marktferne Vermögenszuwachs durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Grundsteuer kommt als Realsteuer der Ge-

³⁰ Zum Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2 GG (Gleichartigkeitskriterien: Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik, wirtschaftliche Auswirkungen) bereits BVerfGE 7, 244 (260 ff.); 13, 181 (192 f.); zum Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG BVerfGE 40, 56 (63); 65, 325 (350 f.); 98, 106 (124).

³¹ Allgemein dazu *Rusche-meier*, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, S. 151 ff. (additiver Grundrechtseingriff durch verschiedene Hoheitsträger); vgl. auch die Wirkung von Art. 103 Abs. 3 GG (ne bis in idem).

³² Vgl. *Rusche-meier*, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, S. 161 ff. zur zeitlichen Dimension der Ausschöpfung eines „Eingriffskontingents“.

³³ Siehe zur gebotenen Rücksichtnahme bei der Erhebung von Ergänzungsabgaben BVerfGE 32, 333 (338).

meinden mit Äquivalenzbezug eine Sonderrolle zu. Die in der Vermögensverwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit wird durch die – bereits differenzierungsfähige – Umsatzsteuer erfasst. Daneben mögen einige wenige weitere Steuern auf die Leistungsfähigkeit stehen, die sich in besonderen Formen der Vermögensverwendung manifestiert. Eine derartige Vereinfachung des Vielsteuersystems führt die Besteuerung auf tragfähige, konsistent ineinandergreifende Belastungsgründe zurück, sichert damit eine freiheits- und gleichheitsgerechte Gesamtbelastung und enthebt vom Erfordernis zahlreicher Abgrenzungs- und Anrechnungsregeln.

.

§ 2 Private Prozesskosten und subjektives Nettoprinzip*

Johannes Klamet

I. Einleitung

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen privat veranlasste Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung iSv. § 33 EStG berücksichtigt werden können, ist schon seit langem Gegenstand finanzgerichtlicher Entscheidungen und steuerrechtswissenschaftlicher Diskurse.¹ Als Reaktion auf eine überraschende Änderung der langjährigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist nunmehr auch der Gesetzgeber tätig geworden und hat private Prozesskosten gemäß § 33 Abs. 2 S. 4 EStG idF. des AmtshilfeRLUmsG² grundsätzlich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.³ Ein Abzug ist nach der Neuregelung, die erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden ist,⁴ nur dann möglich, wenn es sich bei den Prozesskosten um Aufwendungen handelt, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können (§ 33 Abs. 2 S. 4 Hs. 2 EStG).

* Der Beitrag greift Gedanken aus einer Untersuchung auf, die 2020 am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg entstanden ist (Verfassungsrechtliche Zweifel am Verbot des Abzugs von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung (§ 33 Abs. 2 S. 4 EStG), DStR 2020, 2278).

¹ Siehe bereits BFH v. 21.7.1955 – IV 373/54 U, BStBl. III 1955, 338, BFHE 61, 361 (Kosten eines Strafprozesses); v. 22.8.1958 – VI 148/57 U, BStBl. III 1958, 419, BFHE 67, 379 (Kosten eines Mietprozesses) und F. Hoffmann, FR 1959, 87.

² Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26.6.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

³ Betrieblich/beruflich veranlasste Prozesskosten sind demgegenüber grundsätzlich als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar, F. Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 4 Rn. 520 und R. Krüger, ebd., § 19 Rn. 110, jeweils Stichwort „Prozesskosten“.

⁴ § 52 Abs. 1 EStG idF. des AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

Die weitgehende Beschränkung der Abzugsmöglichkeiten für private Prozesskosten durch § 33 Abs. 2 S. 4 EStG stößt unter anderem⁵ auf verfassungsrechtliche Bedenken, da die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von zwangsläufigen Privataufwendungen als außergewöhnliche Belastungen wichtiger Teil des subjektiven Nettoprinzips ist.⁶ Der Bundesfinanzhof teilt diese Bedenken bislang nicht und hat in seiner ersten Entscheidung zur neuen Rechtslage die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift angenommen.⁷ Ungeachtet dessen bleibt die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG relevant und drängend, nicht zuletzt angesichts zweier aktueller Entscheidungen der Finanzgerichte Düsseldorf und München, die aus verfassungsrechtlichen Gründen von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs abweichen.⁸

Aus diesem Anlass soll daher im Folgenden überblicksartig die Entwicklung der Berücksichtigung von privaten Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung nachgezeichnet (II.) und die verfassungsrechtliche Dimension von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG (III.) untersucht werden. Ein Plädoyer für eine Neuausrichtung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (IV.) beschließt den Beitrag.

II. Einfachrechtliche Ebene – Private Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung

Der Abzug von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung setzt gemäß § 33 Abs. 1 EStG voraus, dass dem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen erwachsen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhält-

⁵ Siehe zu Einzelfragen der Auslegung von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG, die im Schrifttum kontrovers diskutiert werden, nur S. *Bleschick*, FR 2013, 932; *H.-J. Kanzler*, FR 2014, 209; *H. Nieuwenhuis*, DStR 2014, 1701; *J. Heim*, DStZ 2014, 165; *D. Janz*, SteuK 2016, 293; *V. Endert*, FR 2018, 692; *E. Hettler*, DStR 2018, 2307.

⁶ *H.-J. Kanzler*, FR 2014, 209 (217 f.); *H. Nieuwenhuis*, DStR 2014, 1701 (1702 f.); *F. Loschelder*, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 33 Rn. 68; FG Düsseldorf v. 13.3.2018 – 13 K 3024/17 E; FG München v. 7.5.2018 – 7 K 257/17.

⁷ BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, BFHE 258, 142.

⁸ FG Düsseldorf v. 13.3.2018 – 13 K 3024/17 E, Revision eingelegt, Az. BFH: VI R 15/18; FG München v. 7.5.2018 – 7 K 257/17, Revision eingelegt, Az. BFH: VI R 27/18.

nisse und gleichen Familienstands. Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen in diesem Sinne zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 S. 1 EStG).

1. Entwicklung der Rechtsprechung bis 2011

In ständiger Rechtsprechung war der Bundesfinanzhof zunächst davon ausgegangen, dass eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit von Zivilprozesskosten spreche.⁹ Zwangsläufigkeit iSv. § 33 Abs. 2 EStG setze voraus, dass Gründe von außen derart auf die Entschließung des Steuerpflichtigen einwirken, dass er ihnen nicht ausweichen kann.¹⁰ Daran fehle es bei einem Zivilprozess in der Regel, da sich dessen Parteien dem Prozess(kosten)risiko freiwillig aussetzen.¹¹ Zwar könne sich der Steuerpflichtige der aus einem verlorenen Prozess folgenden Zahlungsverpflichtung aus rechtlichen Gründen nicht entziehen; darauf komme es aber nicht an, da auf das die Zahlungsverpflichtung adäquat verursachende Ereignis abzustellen sei.¹²

In diesem Grundsatz sah der Bundesfinanzhof aber „keine starre Regel“¹³, sondern erkannte die Zwangsläufigkeit von Zivilprozesskosten in bestimmten Fallgruppen an. Dazu gehörten neben den unmittelbar und unvermeidbar mit einem Scheidungsprozess verbundenen Aufwendungen¹⁴

⁹ St. Rspr.; siehe nur BFH v. 22.8.1958 – VI 148/57 U, BStBl. III 1958, 419, BFHE 67, 379 (380 f.); v. 5.7.1963 – VI 272/61 S, BStBl. III 1963, 499, BFHE 77, 487 (490); v. 18.7.1986 – III R 178/80, BStBl. II 1986, 745, BFHE 147, 171 (Ls.); v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596, BFHE 181, 12 (Ls.).

¹⁰ BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596, BFHE 181, 12 (14).

¹¹ BFH v. 22.8.1958 – VI 148/57 U, BStBl. III 1958, 419; BFHE 67, 379 (381); v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596, BFHE 181, 12 m.w.N.; v. 18.3.2004 – III R 24/03, BStBl. II 2004, 726 (727), BFHE 206, 16.

¹² BFH v. 2.10.1981 – VI R 38/78, BStBl. II 1982, 116, BFHE 134, 286 (288); v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596 (597), BFHE 181, 12 (14).

¹³ BFH v. 4.12.2001 – III R 31/00, BStBl. II 2002, 382 (383), BFHE 198, 94 (96).

¹⁴ St. Rspr.; siehe nur BFH v. 23.2.1968 – VI R 239/67, BStBl. II 1968, 407, BFHE 91, 534; v. 8.11.1974 – VI R 22/72, BStBl. II 1975, 111, BFHE 114, 90; v. 2.10.1981 – VI R 38/78, BStBl. II 1982, 116, BFHE 134, 286.

insbesondere Fälle, die den Kernbereich des menschlichen Lebens berühren¹⁵ oder in denen der Steuerpflichtige ohne Führung des Rechtsstreits Gefahr lief, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können¹⁶.

Aufwendungen für die Führung von Straf- und Verwaltungsprozessen behandelte der Bundesfinanzhof im Vergleich dazu noch restriktiver. Hinsichtlich der Kosten eines Strafprozesses unterschied er nach dem Ausgang des Verfahrens: Ein Abzug war nur bei dessen Einstellung oder im Falle eines Freispruchs möglich.¹⁷ Dagegen verneinte der Bundesfinanzhof die Zwangsläufigkeit von Kosten verwaltungsgerichtlicher Verfahren in Anlehnung an seine Rechtsprechung zu den Kosten eines Zivilprozesses grundsätzlich und ließ einen Abzug nicht zu.¹⁸

2. Änderungen der Rechtsprechung und Reaktion des Gesetzgebers

Mit Entscheidung vom 12.5.2011 änderte der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung grundlegend und erkannte den Abzug von Zivilprozesskosten nunmehr unabhängig vom Gegenstand des Prozesses als außergewöhnliche Belastung an, sofern die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder -verteidigung hinreichende Aussicht auf Erfolg bot und nicht mutwillig erschien.¹⁹ Dies begründete er mit dem staatlichen Gewaltmonopol, aus dem der Bundesfinanzhof folgerte, dass Zivilprozesskosten aus rechtlichen Gründen zwangsläufig seien.²⁰ Da diese Begründung grundsätzlich für alle

¹⁵ BFH v. 4.12.2001 – III R 31/00, BStBl. II 2002, 382, BFHE 198, 94.

¹⁶ BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596, BFHE 181, 12. Zuvor schon ähnlich BFH v. 6.5.1994 – III R 27/92, BStBl. II 1995, 104, BFHE 175, 332.

¹⁷ BFH v. 15.11.1957 – VI – 279/56 U, BStBl. III 1958, 105, BFHE 66, 267; vgl. dazu auch *H.-J. Kanzler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 173. Lfrg. 1993, § 33 EStG Anm. 115 f. m.w.N. Da der Steuerpflichtige im Fall eines Freispruchs nach zwischenzeitlich geänderter Rechtslage regelmäßig keine Kosten mehr zu tragen hat (vgl. *Arndt*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Stand Juli 2020, § 33 Rn. C 56), waren Strafprozesskosten damit im Ergebnis vollumfänglich vom Abzug ausgeschlossen.

¹⁸ Vgl. *H.-J. Kanzler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 173. Lfrg. 1993, § 33 EStG Anm. 127 und *R. Mellinghoff*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 33 Rn. 51, Stichwort „Prozesskosten“.

¹⁹ BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015, BFHE 234, 30.

²⁰ BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015, BFHE 234, 30 (33).

Gerichtsverfahren gleichermaßen gilt, wurde eine Ausdehnung dieser Grundsätze auf Straf-, Verwaltungs- und sonstige Prozesse prognostiziert.²¹

Auf die mit der Rechtsprechungsänderung unmittelbar einhergehende und darüber hinaus erwartete starke Ausweitung der Abzugsmöglichkeiten für private Prozesskosten reagierte die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass²² und der Gesetzgeber mit der Einfügung des Abzugsverbots des § 33 Abs. 2 S. 4 in das EStG. Auch im Schrifttum stieß die Änderung der langjährigen Rechtsprechung auf Kritik.²³ Mit Urteil vom 18.6.2015 reagierte der Bundesfinanzhof auf diese Kritik und kehrte für alle offenen Verfahren zu seiner früheren Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung zurück.²⁴

3. Status quo: Kontroverse um die Auslegung von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG

Weitgehend Einigkeit herrscht dahingehend, dass der Anwendungsbereich des grundsätzlichen Verbots des Abzugs von Prozesskosten (§ 33 Abs. 2 S. 4 Hs. 1 EStG) weit zu fassen ist. Das Abzugsverbot gilt daher für jedes gerichtliche Verfahren, erfasst also die Kosten von Zivil-, Straf- und Verwaltungsprozessen gleichermaßen.²⁵ Auch im Hinblick auf den Kreis der erfassten Aufwendungen hat die Vorschrift einen großen Anwendungsbereich und erfasst alle unmittelbar mit dem jeweiligen Prozess zusammenhängenden gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten.²⁶

Umstritten ist demgegenüber, wie die Ausnahme von diesem Abzugsverbot (§ 33 Abs. 2 S. 4 Hs. 2 EStG) auszulegen ist. Dies liegt zum einen daran,

²¹ Vgl. R. Mellinshoff, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 11. Aufl. 2012, § 33 Rn. 54, Stichwort „Prozesskosten“; H.-J. Kanzler, FR 2011, 822 (823).

²² BMF v. 20.12.2011 – VI C 4 - S 2284/07/0031:002, BStBl. I 2011, 1286.

²³ Siehe nur G. Kirchhof, DStR 2013, 1867 (1871); R. Mellinshoff, in: P. Kirchhof (Hrsg.), EStG, 14. Aufl. 2015, § 33 Rn. 29.

²⁴ BFH v. 18.6.2015 – VI R 17/14, BStBl. II 2015, 800, BFHE 250, 153; siehe auch BFH v. 17.12.2015 – VI R 78/13, BFH/NV 2016, 904 (906 f.); v. 28.4.2016 – VI R 5/15, BFH/NV 2016, 1543 (1544).

²⁵ F. Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 33 Rn. 67; a.A. J. Urban, FR 2016, 217 (219), der Aufwendungen für Scheidungsverfahren als nicht vom Wortlaut erfasst ansieht; ders., NJW 2017, 3189 (3190).

²⁶ H.-J. Kanzler, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 298. Lfrg. 2020, § 33 EStG Rn. 210; F. Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 33 Rn. 67.

dass sie selektiv einer der früher höchstrichterlich anerkannten Ausnahmefallgruppen für *Zivilprozesskosten* nachgebildet ist, die noch dazu in keinem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall zu einer Anerkennung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung geführt hatte,²⁷ zum anderen am interpretationsoffenen Wortlaut der Ausnahmeregelung („Existenzgrundlage“ und „lebensnotwendige Bedürfnisse“) und ihrer mehrdeutigen Entstehungsgeschichte²⁸. Daher werden im steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttum sowohl eine restriktive als auch eine extensive Auslegung der Ausnahme vom Abzugsverbot diskutiert.²⁹

Mit Urteil vom 18.5.2017 entschied der Bundesfinanzhof, dass der Ausnahmetatbestand restriktiv auszulegen sei.³⁰ Unter „Existenzgrundlage“ iSv. § 33 Abs. 2 S. 4 EStG sei nur die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen zu verstehen, so dass immaterielle Gesichtspunkte, wie beispielsweise Wertvorstellungen, Überzeugungen oder die Eingebundenheit in ein soziales Umfeld, entgegen den Befürwortern einer extensiven Auslegung nicht berücksichtigt werden könnten.³¹ Auf der Grundlage dieses Normverständnisses ist ein Abzug von privaten Prozesskosten nur noch in wenigen Ausnahmefällen denkbar, so dass mit der Einfügung von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG in der gegenwärtigen Auslegung des Bundesfinanzhofs eine deutliche Einschränkung der bisherigen Abzugsmöglichkeiten sogar im Vergleich mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung bis 2011 verbunden ist.³²

III. Verfassungsrechtliche Ebene – Verfassungsrechtliche Grenzen des subjektiven Nettoprinzips

In verfassungsrechtlicher Hinsicht muss das weitgehende Abzugsverbot insbesondere dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) genügen. Dieser begrenzt einfachgesetzliche Gestaltungsspielräume im Bereich der

²⁷ Vgl. *H.-J. Kanzler*, FR 2014, 209 (212).

²⁸ Ausführlich *J. Heim*, DStZ 2014, 165 (167 f.).

²⁹ Für eine restriktive Auslegung *H.-J. Kanzler*, FR 2014, 209 (216 f.); *J. Heim*, DStZ 2014, 165 (168 f.). Für eine extensive Auslegung *S. Bleschick*, FR 2013, 932 (934 ff.); *T. Gerauer*, NWB 2014, 2621 (2623); *H. Nieuwenhuis*, DStR 2014, 1701 (1702 f.).

³⁰ BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, BFHE 258, 142 (145).

³¹ BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, BFHE 258, 142 (145).

³² Vgl. *E. Hettler*, DStR 2018, 2307 (2310); *V. Endert*, FR 2018, 692 (696).

Einkommensteuer unter anderem durch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.³³ Der einfache Gesetzgeber bemisst die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anhand des objektiven und subjektiven Nettoprinzips, wonach von dem Saldo der Erwerbseinnahme grundsätzlich sämtliche erwerbsbezogene und bestimmte private, im Kern existenzsichernde, Aufwendungen abgezogen werden können.³⁴ Demgegenüber sind die verfassungsrechtlichen Grenzen des subjektiven Nettoprinzips bislang nicht abschließend geklärt.³⁵

1. Gebot der Steuerfreiheit des (Familien-)Existenzminimums

Von Verfassungs wegen ist jedenfalls das Gebot der steuerlichen Freistellung des (Familien-)Existenzminimums zu beachten (Art. 3 Abs. 1 GG iVm. Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG).³⁶ Den Steuerpflichtigen muss ihr Einkommen danach insoweit steuerfrei belassen werden, als sie es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und ihre Familie benötigen.³⁷ Das steuerlich freizustellende Existenzminimum ist dabei an den sozialhilferechtlich anerkannten Mindestbedarf angelehnt und darf diesen jedenfalls nicht unterschreiten.³⁸

Diesen Anforderungen entspricht das Abzugsverbot für private Prozesskosten, wie der Bundesfinanzhof in seiner grundlegenden Entscheidung zu § 33 Abs. 2 S. 4 EStG zutreffend festgestellt hat. Prozesskosten sind zur Sicherung des Existenzminimums regelmäßig nicht erforderlich, so dass die

³³ St. Rspr.; siehe nur BVerfGE 105, 73 (125); 107, 27 (46); 110, 412 (433); 122, 210 (230 f.); BVerfG, DStR 2020, 93 (98).

³⁴ Statt aller P. Kirchhof, in: P. Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 19. Aufl. 2020, § 2 Rn. 10-13. Siehe zu weiteren Privataufwendungen, die insbesondere aus sozial- oder steuerpolitischen Gründen zum Abzug zugelassen werden, im Überblick R. Mellinshoff, in: Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 174 Rn. 26.

³⁵ BVerfGE 107, 27 (48 f.); vgl. auch Ch. Thiemann, JZ 2015, 866 (872) und S. Unger, in: G. Kirchhof/Kulosa/Ratschow (Hrsg.), EStG, Bd. 3, § 33 Rn. 9.

³⁶ St. Rspr.; siehe nur BVerfGE 82, 60 (85 f.); 82, 198 (206 f.); 99, 246 (259 f.); 107, 27 (48); BVerfG, DStR 2020, 93 (99). Kritisch Ch. Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 2011.

³⁷ BVerfGE 82, 60 (85); BVerfG, DStR 2020, 93 (99).

³⁸ BVerfGE 87, 153 (171). Zum Teil wird ein „eigenständiges gegenüber der Sozialhilfe höheres steuerrechtliches Existenzminimum“ gefordert, R. Mellinshoff, in: Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 174 Rn. 12.

dadurch entstehenden Kosten nicht zum einkommensteuerlich freizustellenden Existenzminimum gehören.³⁹ Sofern dies im Einzelfall anders ist, ermöglicht die Ausnahmenvorschrift des § 33 Abs. 2 S. 4 Hs. 2 EStG durch die unbestimmten Tatbestandsvoraussetzungen „Existenzgrundlage“ und „lebensnotwendige Bedürfnisse“ einen Abzug.⁴⁰

2. Gebot der Berücksichtigung zwangsläufiger, pflichtbestimmter Aufwendungen

Der verfassungsrechtliche Gehalt des subjektiven Nettoprinzips ist aber nicht auf die steuerliche Freistellung des (Familien-)Existenzminimums beschränkt. Auch jenseits dieser Grenzen steht die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers.⁴¹ Für die verfassungsrechtlich gebotene Berücksichtigung von Aufwendungen als Konkretisierung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist vielmehr unabhängig vom Veranlassungsgrund maßgeblich, ob es sich um freie oder beliebige Einkommensverwendung einerseits oder zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand andererseits handelt.⁴² Der Gesetzgeber muss die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind.⁴³

Diese verfassungsrechtlichen Vorgaben hat der Bundesfinanzhof im Zusammenhang mit § 33 Abs. 2 S. 4 EStG bislang nicht aufgegriffen. Es spricht aber viel dafür, dass Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits in bestimmten Fallgruppen aufgrund (freiheits-)grundrechtlicher Wertungen im verfassungsrechtlichen Sinn zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand darstellen,⁴⁴ auf der Grundlage der gegenwärtigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aber nicht als außergewöhnliche

³⁹ BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, BFHE 258, 142 (150).

⁴⁰ BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, BFHE 258, 142 (150).

⁴¹ St. Rspr.; BVerfGE 107, 27 (49); 112, 268 (280); 122, 210 (235); BVerfG, DStR 2020, 93 (100).

⁴² BVerfGE 107, 27 (49); 112, 268 (280); 122, 210 (235); BVerfG, DStR 2020, 93 (100).

⁴³ BVerfGE 107, 27 (49); 112, 268 (280); 122, 210 (235); BVerfG, DStR 2020, 93 (100).

⁴⁴ Hierzu und zum Folgenden ausführlich J. Klamet, DStR 2020, 2278 (2280 ff.).

Belastung berücksichtigt werden können. Im Hinblick auf die wertsetzende Bedeutung von Art. 6 Abs. 1 und 2 GG gilt dies etwa für die Kosten einer Ehescheidung⁴⁵ sowie für Prozesskosten für Umgangsrechtsstreitigkeiten zur Abwehr einer Kindeswohlgefährdung⁴⁶ und zur Abwehr des Umgangsentzugs durch Kindesentführung⁴⁷.

IV. Fazit

Die Anordnung eines grundsätzlichen Abzugsverbots für private Prozesskosten durch § 33 Abs. 2 S. 4 EStG idF. des AmtshilfeRLUMsG ist eine Zäsur für deren zuvor maßgeblich durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ausgestaltete Abziehbarkeit als außergewöhnliche Belastung. Die Vorschrift erfasst einen stark heterogenen Lebensbereich, zu dem alltägliche vermögensrechtliche Streitigkeiten ebenso zählen wie Prozesse, die den Kernbereich des menschlichen Lebens berühren und für den einzelnen Steuerpflichtigen sehr bedeutsam sind. Die Ausnahmenvorschrift des § 33 Abs. 2 S. 4 Hs. 2 EStG wird daher zum Einfallstor für verfassungsrechtliche Wertungen, die den Abzug von Prozesskosten für verschiedene Fallgruppen fordern. Der Bundesfinanzhof hat den verfassungsrechtlichen Gehalt des subjektiven Nettoprinzips bei der Anwendung von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG bislang nicht hinreichend berücksichtigt. Eine Neuausrichtung der Rechtsprechung hin zu einer verfassungskonformen Anwendung der Vorschrift⁴⁸ ist daher geboten.

⁴⁵ U. Spieker, NZFam 2014, 537 (538 f.); K. Liebl, jurisPR-SteuerR 10/2014, Anm. 1.

⁴⁶ FG München v. 7.5.2018 – 7 K 257/17, EFG 2018, 1960.

⁴⁷ FG Düsseldorf v. 13.3.2018 – 13 K 3024/17 E, EFG 2018, 838.

⁴⁸ Siehe zur Möglichkeit der verfassungskonformen Auslegung/teleologischen Reduktion der Vorschrift J. Klamet, DStR 2020, 2278 (2283 f.).

§ 3 Betriebsaufspaltungskonstellationen

Nicole Herrmann

Regelmäßig im Sommersemester wird die Vorlesung „Unternehmensteuerrecht“ als Lehrveranstaltung des Instituts für Finanz- und Steuerrecht angeboten. Begleitend zur Vorlesung wurde ein gleichnamiges Skript konzipiert, das den Lernstoff bündelt und als Grundlage für das Selbststudium dienen soll. Dieses Skript wird mindestens einmal jährlich aktualisiert, so auch dieses Jahr mit Stand vom Juli 2020. Innerhalb des Skripts wird unter anderem auf die Betriebsaufspaltung als ein vom Reichs- und Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung entwickeltes¹ und vom Bundesverfassungsgericht gebilligtes² Institut von besonderer Relevanz im Unternehmensteuerrecht eingegangen. Die verschiedenen Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung werden in einer Tabelle aufgezählt; sie unterscheiden sich je nach Rechtsform des Besitz- und des Betriebsunternehmens. Allerdings ist die Abgrenzung zwischen den Erscheinungsformen nicht immer eindeutig. Je nach Konstellation variieren zudem die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung. Was in einem Skript für Studenten nur angedeutet werden kann, soll im Folgenden ausführlicher dargestellt werden.

I. Ausgangspunkt: Die „typische“ Betriebsaufspaltung

Kennzeichnend für eine Betriebsaufspaltung ist, dass die von einem sog. Besitzunternehmen entfaltete, ihrer Art nach nicht gewerbliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern an das gewerbliche, sog. Betriebsunternehmen nicht als lediglich vermögensverwaltend angesehen, sondern als das Betreiben eines Gewerbebetriebs i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG

¹ Vgl. bereits RFH v. 24.3.1937 – VI A 495/36, RStBl. 1937, 939 und v. 16.11.1944 – III 22/44, RStBl. 1945, 34; weiterhin u.a. BFH v. 25.6.1957 – I 119/56 U, BStBl. III 1957, 303; v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63.

² BVerfG v. 14.01.1969 – 1 BvR 136/62, BStBl. II 1969, 389; v. 12.03.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl. II 1985, 475.

und § 2 Abs. 1 GewStG qualifiziert wird.³ Zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen muss hierfür eine enge sachliche und persönliche Verflechtung bestehen, die darauf schließen lässt, dass die hinter den Unternehmen stehenden Personen oder Personengruppen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, der insgesamt auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist.⁴ Die sachliche und die personelle Verflechtung stellen die zentralen Voraussetzungen dar und müssen kumulativ vorliegen.

Der „typischen“ Betriebsaufspaltung liegt folgende Konstellation zugrunde: Das Betriebsunternehmen ist eine Kapitalgesellschaft, während das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmen, eine Personengesellschaft oder eine Gemeinschaft sein kann.⁵ Die sachliche Verflechtung ist zu bejahen, wenn das Besitzunternehmen wenigstens eine für das Betriebsunternehmen wesentliche Betriebsgrundlage diesem zur Nutzung überlässt.⁶ Diese Voraussetzung kann unabhängig von der Rechtsform der beteiligten Unternehmen geprüft werden. Anders ist dies hingegen bei der personellen Verflechtung. Die personelle Verflechtung ist zu bejahen, wenn eine Person oder Personengruppe die Unternehmen in der Weise beherrscht, dass es ihr möglich ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen.⁷ Dabei kommt es bei Gesellschaften insbesondere auf die Beteiligungen der Gesellschafter sowie auf die ihnen jeweils zustehenden Stimmrechte an. Insoweit können sich Unterschiede zwischen den Gesellschaftsformen ergeben.

³ *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 75; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 800.

⁴ BFH v. 8. 11. 1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63, 64; v. 18.6.1980 – I R 77/77, BStBl. II 1981, 39, 40; v. 12. 11. 1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296, 297; v. 15.1.1998 – IV R 8/97, BStBl. II 1998, 478, 479; OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976, ebd.

⁵ OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976, ebd.; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 80; *Neu*, in: Centrale für GmbH, GmbH-Handbuch, Stand 6/2020, 9. Abschn. Rn. 3614; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 113.

⁶ BFH v. 19.3.2002 – VIII R 57/99, BStBl. II 2002, 662, 664; v. 24.9.2015 – IV R 9/13, BStBl. II 2016, 154, 156 f.; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 810; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 97.

⁷ BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757, 758; v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 415, 416; v. 24.9.2015 – IV R 9/13, BStBl. II 2016, 154, 157.

II. Die sog. umgekehrte Betriebsaufspaltung

Als sog. umgekehrte Betriebsaufspaltung wird grundsätzlich die Konstellation bezeichnet, in der das Besitzunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt werden.⁸ Ob allein die Umkehrung der Rechtsformen bereits ausreicht, um von einer umgekehrten Betriebsaufspaltung zu sprechen, ist allerdings nicht eindeutig geklärt. Es ergeben sich nämlich Überschneidungen mit der sog. kapitalistischen Betriebsaufspaltung.

1. Abgrenzung zur kapitalistischen Betriebsaufspaltung

Der Begriff der kapitalistischen Betriebsaufspaltung wird unterschiedlich verwendet. Ein Teil der Literatur spricht nur dann von einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung, wenn sowohl das Betriebs- als auch das Besitzunternehmen Kapitalgesellschaften sind.⁹

Teilt man diese Auffassung, ergibt sich der Unterschied zur umgekehrten Betriebsaufspaltung bereits aus der abweichenden Rechtsform der Betriebsgesellschaft.

Die Rechtsprechung und ein anderer Teil der Literatur sehen hingegen allein die Rechtsform des Besitzunternehmens als maßgeblich an: Eine kapitalistische Betriebsaufspaltung kann danach zu bejahen sein, wenn das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft ist; die Rechtsform des Betriebsunternehmens soll irrelevant sein.¹⁰ Ist das Betriebsunternehmen

⁸ OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976, ebd.; *Kessler/Teufel*, DStR 2001, 869, 870; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 114.

⁹ *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand 10/2018, § 15 Rn. 302; *Bode*, in: Blümich, EStG, Stand 12/2018, § 15 Rn. 592; *Bordewin*, BB 1985, 1844, 1846; *Carlé/Bauschatz/Th. Carlé/T. Carlé*, in: Korn, EStG, Stand 1/2015, § 15 Rn. 420; *Neu*, in: Centrale für GmbH, GmbH-Handbuch, Stand 6/2020, 9. Abschn. Rn. 3616; *Nöcker*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand 5/2020, § 2 Rn. 1140; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 116, 175. Ebenso OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976, ebd.

¹⁰ BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 779; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 803; *Zwirner/Heyd*, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, 17. Aufl., München 2019, A. Rn. 33e; vgl. auch RE 13b.14 Abs. 1 S. 7 ErbStR 2019.

eine Personengesellschaft, könnte demnach sowohl eine kapitalistische als auch eine umgekehrte Betriebsaufspaltung vorliegen.

Die Abgrenzung soll nach wohl überwiegender Meinung anhand der Beherrschungsverhältnisse erfolgen: Ausgehend von der Prämisse, dass bei einer typischen Betriebsaufspaltung das Besitzunternehmen das Betriebsunternehmen beherrscht, soll eine umgekehrte Betriebsaufspaltung dann vorliegen, wenn die Betriebspersonengesellschaft die Besitzkapitalgesellschaft beherrscht.¹¹ Eine kapitalistische Betriebsaufspaltung soll demgegenüber voraussetzen, dass die Besitzkapitalgesellschaft die Betriebsgesellschaft beherrscht.¹² Für die Unterscheidung kommt es damit auf die personelle Verflechtung an.

2. Personelle Verflechtung bei der umgekehrten Betriebsaufspaltung

Die Betriebspersonengesellschaft beherrscht die Besitzkapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung an der Besitzkapitalgesellschaft der Beteiligung derselben Gesellschafter an der Betriebspersonengesellschaft dient und damit zu deren Sonderbetriebsvermögen II bei der Betriebspersonengesellschaft gehört.¹³ Denkbar ist hier der Fall, dass die Gesellschafter nicht unmittelbar

¹¹ BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 726; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; vgl. auch RE 13b.14 Abs. 1 S. 8 ErbStR 2019; aus der Literatur u.a. *Th. Carlé*, in: D. Carlé, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl., Köln 2014, Rn. 564; *Dreßler*, DStR 2013, 1818, 1819; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 777; *Kessler/Teufel*, DStR 2001, 869, 872; *Neu*, in: Centrale für GmbH, GmbH-Handbuch, Stand 6/2020, 9. Abschn. Rn. 3615; *Nöcker*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand 5/2020, § 2 Rn. 1130; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 114; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 803; *Zwirner/Heyd*, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, 17. Aufl., München 2019, A. Rn. 33e.

¹² BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; v. 28.1.2015 – I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109, 1110; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 777; *Kessler/Teufel*, DStR 2001, 869, 872; vgl. auch RE 13b.14 Abs. 1 S. 7 ErbStR 2019.

¹³ BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 726; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; FG Düsseldorf v. 22.11.2016 – 10 K 2233/13 F, EFG 2017, 108, 112; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand 10/2018, § 15 Rn. 302; *Carlé/Urbach*, KÖSDI 2012, 18093, Rn. 23; *Kessler/Teufel*, DStR 2001, 869, 872; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 84; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 114; *Schulze zur Wiesche*, BB 1989, 815, 817 f.

an der Besitzkapitalgesellschaft beteiligt sind, sondern z.B. eine andere Kapitalgesellschaft (im Folgenden „Oberkapitalgesellschaft“ genannt) die Anteile an der Besitzkapitalgesellschaft hält und die Gesellschafter nur an der Oberkapitalgesellschaft beteiligt sind. In einer solchen Konstellation können nach der Rechtsprechung des BFH die Anteile an der Besitzkapitalgesellschaft aufgrund des Durchgriffsverbotes durch eine Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern nicht unmittelbar zugerechnet werden; vielmehr müssten dann die Anteile an der Oberkapitalgesellschaft als Sonderbetriebsvermögen II qualifiziert werden können.¹⁴ Hierfür soll vor allem folgender Aspekt entscheidend sein: Die bestehende wirtschaftliche Verflechtung müsse den Schluss zulassen, dass der Mitunternehmer seine Machtstellung, die er – ggf. zusammen mit weiteren Mitunternehmern – kraft seines Anteilsbesitzes innerhalb der Kapitalgesellschaft innehat, in den Dienst der Betriebspersonengesellschaft stellt.¹⁵ Davon sei nicht auszugehen, wenn die Kapitalgesellschaft in erheblichem Umfang anderweitig Geschäfte tätigt und damit die Interessensbereiche der jeweiligen Gesellschafter gleichrangig nebeneinander stehen.¹⁶

III. Die sog. kapitalistische Betriebsaufspaltung

In Bezug auf die kapitalistische Betriebsaufspaltung kann nach den bisherigen Ausführungen als Konsens festgehalten werden, dass das Besitzunternehmen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft haben und dieses die Betriebsgesellschaft beherrschen muss. Eine solche Beherrschung und damit die personelle Verflechtung liegt nur vor, wenn die Kapitalgesellschaft an der Betriebsgesellschaft entweder unmittelbar selbst oder mittelbar über eine andere Gesellschaft beteiligt ist.¹⁷ Die Beteiligung muss eine Einfluss-

¹⁴ BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 726 f.; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78 f. A.A. *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 96.

¹⁵ BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 79.

¹⁶ BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 79.

¹⁷ BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258, ebd.; v. 28.1.2015 – I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109, 1110; *Bode*, in: Blümich, EStG, Stand 12/2018, § 15 Rn. 592;

nahme ermöglichen. Dementsprechend wird eine Beteiligung von mindestens 50 % gefordert.¹⁸ Nicht ausreichen soll hingegen die alleinige Beteiligung derselben Gesellschafter an beiden Gesellschaften.¹⁹ Der Kapitalgesellschaft können weder die Beteiligungen ihrer Gesellschafter noch die mit diesen verbundenen Beherrschungsfunktionen zugerechnet werden, da dies einen unzulässigen Durchgriff auf die hinter ihr stehenden Personen darstellen würde.²⁰ Es kommt damit immer auf die Beteiligungsverhältnisse der Besitzkapitalgesellschaft selbst an.

IV. Die sog. mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Für das Vorliegen einer sog. mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung kommt es auf die Rechtsformen der beteiligten Unternehmen an: Sie ist in Betracht zu ziehen, wenn es sich sowohl bei dem Betriebs- als auch bei dem Besitzunternehmen um Personengesellschaften handelt.²¹

Bei dieser Variante stellt insbesondere die Konkurrenz zur Einordnung der überlassenen Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter eine Herausforderung dar. An dieser Stelle sind wiederum die Beteiligungsverhältnisse von entscheidender Bedeutung:

Nöcker, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand 5/2020, § 2 Rn. 1140; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 863.

¹⁸ Vgl. BFH v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258, ebd.; *Neu*, in: Centrale für GmbH, GmbH-Handbuch, Stand 6/2020, 9. Abschn. Rn. 3616; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 116.

¹⁹ BFH v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258, ebd.; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand 10/2018, § 15 Rn. 302; *Nöcker*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand 5/2020, § 2 Rn. 1140; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 175; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 863.

²⁰ BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723, 727; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75, 78; v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258, 1258 f.; v. 28.1.2015 – I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109, 1110; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 779.

²¹ BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173, 174; OFD Frankfurt v. 10.5.2012 – S 2240 A - 28 - St 219, FR 2012, 976, ebd.; *Bitz*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand 10/2018, § 15 Rn. 302; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 81; *Schiessl/Brinkmann*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., München 2018, § 4 Rn. 114, 173; *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., München 2020, § 15 Rn. 803; *Zwirner/Heyd*, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, 17. Aufl., München 2019, A. Rn. 33e.

Die Besitzpersonengesellschaft kann als Gesellschafterin an der Betriebspersonengesellschaft beherrschend beteiligt sein und dieser Wirtschaftsgüter aus ihrem Gesamthandsvermögen zur Nutzung überlassen. In einem solchen Fall sind die überlassenen Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen der Besitzgesellschaft als Gesellschafterin bei der Betriebsgesellschaft zu qualifizieren.²²

Anders ist dies zu beurteilen, wenn allein die Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft an der Betriebsgesellschaft mit identischen Quoten oder zumindest wesentlich beteiligt sind. Handelt die überlassende Besitzpersonengesellschaft in Gewinnerzielungsabsicht, soll in dieser Konstellation eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorliegen mit der Folge eines eigenen Gewerbebetriebs der Besitzgesellschaft, dem die Wirtschaftsgüter bilanziell zuzuordnen sind.²³

V. Fazit

Bei näherer Betrachtung wird deutlich, dass die Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung nicht in jedem Fall allein anhand der jeweils beteiligten Gesellschaftsformen unterschieden werden können, sondern teilweise die erforderliche personelle Verflechtung in die Überlegung miteinzubeziehen ist. Je nach Kombination der Gesellschaftsformen unterscheiden sich des Weiteren die Anforderungen an die zur Bejahung einer Betriebsaufspaltung erforderlichen Beteiligungsverhältnisse. Insgesamt handelt es sich um spannende Detailfragen innerhalb des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung.

²² BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, 402; v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316, 319; BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583, ebd.; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 81; *Neu*, in: Centrale für GmbH, GmbH-Handbuch, Stand 6/2020, 9. Abschn. Rn. 3620, 3622.

²³ BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325, 326; v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483, 484 f.; v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830, 831; v. 30.8.2007 – IV R 50/05, BStBl. II 2008, 129, 131; v. 5.11.2009 – IV R 99/06, BStBl. II 2010, 593, 597; v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10, 12; BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583, ebd.; *Bode*, in: Blümich, EStG, Stand 12/2018, § 15 Rn. 641; *Gluth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand 9/2020, § 15 Rn. 778; *Krumm*, in: Kirchhof, EStG, 19. Aufl., Köln 2020, § 15 Rn. 81.

§ 4 Das Kooperationsmodell der Europäischen Union

Paul Kirchhof

I. Das Konzept zielbestimmter Rechtsfolgenabschätzung

Das Europarecht verfolgt ein einmaliges Konzept zielbestimmter Rechtsfolgenabschätzung. Die Union gibt Ziele verbindlich vor, überlässt den Mitgliedstaaten die Wahl der Mittel und eröffnet damit Alternativen zur besseren Zielerreichung. Die Union nennt im Ziel, „den Frieden, ihre Werte und das Wohlergehen ihrer Völker zu fördern“¹, zunächst ihre Ideale als politische Grundsatzorientierung, wird dann aber im Auftrag zur stetigen Integration konkret, richtet die Entwicklung der EU auf eine Finalität aus, die ihre Mittel von den Mitgliedstaaten empfängt. Sie verwirklicht sich im Ziel eines Binnenmarkts, den die Unternehmen in Freiheit gestalten und die Mitgliedstaaten in Annäherung rechtlich gewährleisten. Sie erhält Kompetenzen nach dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung und übt diese nach Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit aus (Art. 5 Abs. 1 EUV). Die Richtlinie gibt den Mitgliedstaaten das Ziel verbindlich vor, überlässt ihnen aber die Wahl der Form und der Mittel. Dieses Verständnis von Recht, das Ziele formuliert, aber die Lösungswege offenhält, ist Ausdruck einer Demokratie im Staatenverbund, Instrument alternativer Wirkungskontrolle, aber auch einer Form rechtsbestimmter Annäherung unterschiedlicher Rechtsordnungen. „Nicht verfasste Machtreservate gibt es nicht.“²

Damit wächst der das Europarecht vollziehenden Verwaltung eine bisher so nicht bekannte Aufgabe der Erneuerung und Fortbildung des Verwaltungsrechts zu. Sie hat das in Verständigung unter Staaten gebildete Recht im Rechtsverhältnis zu dem Einzelnen individual- und fallgerecht zu inter-

¹ Art. 3 Abs. 1 EUV.

² B. *Straßburger*, Herrschaft als Auftrag: Der Verfassungsbegriff des demokratischen Konstitutionalismus und seine Bedeutung für die supranationale Integration Deutschlands, (Habil. Heidelberg), 2020, S. 231 ff.

pretieren, die europarechtlichen Ziele in Handlungsmitteln konkretisierend und individualisierend zu erreichen. Dabei kann das staatliche Recht das europäische Konzept von verbindlicher Zielvorgabe und offenem Mittel der Zielerreichung gegenüber dem Verwaltungsbetroffenen fortsetzen: Die verbindliche Regelung wird durch den Anreiz ersetzt. Die individuelle Ansprache weicht der Vorgabe von Daten. Rechte werden im Wettbewerb vergeben, Streitfragen durch Verständigung gelöst. Die vorherige Wirkungsprüfung wird in allgemeinen Vermutungen und Wahrscheinlichkeiten dokumentiert.³

Das Gesetz trifft die „wesentlichen“ Entscheidungen selbst, öffnet aber in unbestimmten Rechtsbegriffen, in Ermessenstatbeständen, in Gestaltungs- und Finanzierungsaufträgen, im Planungsrecht und in einer stetig vorverlagerten Gefahrenvorsorge Entscheidungsräume für die mit der einzelnen Person und dem einzelnen Fall befasste Verwaltung. Die Rechtsprechung erkennt bei unbestimmten Rechtsbegriffen, dass die gesetzlichen Vorgaben „wegen hoher Komplexität oder besonderer Dynamik der geregelten Materie so vage und ihre Konkretisierung im Nachvollzug der Verwaltungsentscheidung so schwierig“ ist, „dass die gerichtliche Kontrolle an die Funktionsgrenzen der Rechtsprechung stößt“.⁴ Als Rechtsprechungsgrenze formuliert, enthält dieser Gedanke die Befugnis und den Auftrag an die Verwaltung, die Komplexität und Dynamik der Materie aus eigener Sachkunde und Entscheidungskraft zu bewältigen. Ein Vertretbarkeitsraum entsteht auch bei einer bisher nicht aufzuklärenden Ungewissheit der Sachverhaltserfassung und begrenzter Prognosefähigkeit.⁵ Die Entscheidungslast für eine ungewisse Zukunft wächst gegenwärtig vor allem mit der wachsenden Verwaltungserheblichkeit von Wissenschaft und Technik und der medizinischen Bewältigung der Pandemie.

³ Vgl. EuGH, C-175/98, C-177/, ECLI:EU:C:1999:486 Rn. 38 – Lirussi.

⁴ BVerfGE 84, 30 (50) – Prüfungsentscheidungen.

⁵ Vgl. BVerfG v. 23.10.2018 – 1 BvR 2523/13, BVerfGE 149, 407 (409, Rn. 20) – Schutz der Rotmilane vor Windrädern.

II. Klarheit der Ziele, Vertrauen in autonome Zielverwirklichung

Dieses Konzept europarechtlicher Zielvorgabe und mitgliedstaatlicher Entwicklung und Erprobung der Instrumente setzt Klarheit der Ziele und Vertrauen in die autonome Zielverwirklichung durch die Mitgliedstaaten voraus. Die Ziele des Umweltrechts sind im Pariser Abkommen⁶ in der Bestimmung eines CO₂-Grenzwertes in vorbildlicher Weise definiert. Das Europarecht wählt als Instrument dieser Schutzpolitik den ordnungsrechtlich veranlassten und begrenzten Wettbewerb unter freiheitsberechtigten Unternehmern, eröffnet den Emissionshandel als zentrales Gestaltungsmittel des Klimaschutzes in der EU, verwirklicht so das Konzept der Zielvorgabe mit Offenheit des Mittels.⁷ Im Migrationsrecht hingegen fehlt jede europäische Zielvorgabe. Für die gemeinsamen europäischen Außengrenzen herrscht ein Maßstabswirrwarr, fast eine Maßstabslosigkeit. Die Idee der universalen Menschenrechte sagt nicht, an welchem Platz dieser Welt jeder Mensch sein Leben in Freiheit und Würde entfalten soll. Die Frage der Aufnahmefähigkeit, auch der Aufnahmebereitschaft des eigenen Staatsvolkes beantworten die Mitgliedstaaten grundverschieden. Bei der Ermächtigung zur Harmonisierung der Umsatzsteuern begrenzt Art. 113 AEUV die Gesetzgebungsbefugnis der EU auf die Harmonisierung, die „für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist“. Da die Umsatzsteuer aber die Kaufkraft des Verbrauchers belastet⁸, der Unternehmer zwar formal Steuerschuldner ist, in der Sache aber bloßer „Steuereinnahmer“⁹, wird eine Ermächtigung auf eine nicht wettbewerbsgeprägte Steuer

⁶ Übereinkommen von Paris v. 12.12.2015, FCCC/CP/2015/10/Add.1, https://www.bmu.de/fileadmin/Daten_BMU/Download_PDF/Klimaschutz/paris_abkommen_bf.pdf, abgerufen am 14.10.2020.

⁷ EuGH, C-366/10, ECLI:EU:C:2011:864 Rn. 138 f., 145 – Air Transport Association of America.

⁸ Vgl. BVerfGE 31, 314 (331) – Umsatzsteuer Rundfunk.

⁹ EuGH, C-10/92, ECLI:EU:C:1993:846 – Balocchi/Ministero delle finance dello Stato; EuGH, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105 – Netto Supermarkt, DB 2008, 563.

ausgerichtet. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie¹⁰ trägt diesen Zielkonflikt zwischen Verbrauchsbesteuerung und Wettbewerbsneutralität in das Umsatzsteuerrecht hinein.¹¹

III. Zielkonflikte

Die europäischen Ziele geben dem Gleichheitssatz einen Vergleichsmaßstab, an dem die gesetzlichen Unterscheidungen in ihrem „sachlich rechtfertigenden oder sonstwie einleuchtenden Grund“ zu messen sind.¹² Sie bieten dem Verhältnismäßigkeitsprinzip einen Rechtfertigungsgrund, der das gewählte Mittel als geeignet, erforderlich und zumutbar qualifiziert. Wenn allerdings die rechtlichen Ziele die Rechtsverhältnisse in die Anonymität eines Kollektivs führen, einzelne Ziele in einer Optimierungsstrategie übersteigert werden oder widersprüchliche Ziele den Vollzug hemmen und die Folgerichtigkeit gefährden, widerlegt sich das Konzept einer zielorientierten, instrumentell offenen Rechtsfolgenabschätzung selbst.

Staat und EU übernehmen die Verantwortung für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung, nutzen ihre Finanzmacht zur Globalsteuerung des Wirtschaftsgeschehens, analysieren Wirtschaftsschwäche und Wirtschaftsstärke in ihren Voraussetzungen und ihrer Steuerbarkeit. Diese Globalsteuerung lenkt den Einzelnen als Teil anonymer Gruppen – der Arbeitnehmer und Konsumenten, der Rentner und Anleger, der Umweltschädiger und technisch Zurückgebliebenen. Die Wirtschaftslenkung rechtfertigt sich aus ihren Wirkungen am „Markt“. Dieser aber ist eine anonyme, kollektive Größe, zeigt seine Wirkungen in statistischen Kollektivdaten. Eine Verantwortlichkeit des „Marktes“ ist in einem Organ kaum greifbar. Hier stellen sich Grundsatzfragen der hoheitlichen Handlungsbefugnisse, der Gewaltenteilung, der maßstäblichen Mäßigung hoheitlicher Gewalt, des Schutzes der betroffenen Freiheitsberechtigten, der Autorität von Statistiken.

Die Dynamik der Ziele weitet die Einflussosphäre und Mächtigkeit dessen, der die Entwicklung vorantreibt. Die EU verwirklicht eine „immer engere

¹⁰ Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).

¹¹ Siehe augenfällig § 3c UStG.

¹² BVerfGE 1, 14 (52) – Südweststaat, st. Rspr.

Union der Völker Europas“ , will die Struktur der EU „umgestalten“¹³ , ist auf „Wirtschaftswachstum“ angelegt¹⁴ , sucht die Maßstäbe des Umweltschutzes stetig zu verschärfen¹⁵ , sieht in einer „digitalen Revolution“ eine ihrer wichtigsten politischen Strategien¹⁶ , fördert den wissenschaftlichen und technischen Fortschritt.¹⁷ Ein klimaneutrales, digitalisiertes und gesundheitspolitisch widerstandsfähiges Europa¹⁸ beansprucht Querschnittskompetenzen, bei denen das Projekt auf Kompetenzüberschreitungen drängt, Prognose und Statistiken den parlamentarischen Prozess der Rechtssuche erübrigen sollen. Optimierungsstrategien dienen ursprünglich der Entfaltung der Grundrechte, veranlassen aber jetzt in ihrer Verallgemeinerung Fortschrittsaufträge, die nicht notwendig Verbesserungen sind. „Wirtschaftswachstum“ fordert eine formale Steigerung des Bruttoinlandsprodukts, sagt aber nicht, ob dieses durch bessere Qualität oder durch gesundheits- oder umweltschädliche, unsoziale oder inhumane Produkte und Verfahren erreicht wird.

Gegenläufige Ziele dürfen nicht das „Optimum“ zur vagen Hoffnung, zu undefinierter Politik machen. Der Modellfall ist das „magische Viereck“ von Geldwertstabilität, hohem Beschäftigungsstand, ausgeglichene Außenhandelsbilanz bei stetigem und angemessenem Wirtschaftswachstum.¹⁹ Jede Rechtsgemeinschaft baut auf die Erneuerungskraft der Freiheit, erlebt den Erfindergeist der Forscher, braucht die Ideen und Utopien von Kunst und Medien, lebt mit der menschlichen Fähigkeit zum Träumen. Hoheitsgewalt aber gewährt Sicherheit, Rechtsvertrauen, Bestandsschutz mit schonenden Übergängen, Gelassenheit in der Krise. In diesem Rahmen gleicht die „Optimierung“ gegenläufige Rechtsprinzipien aus, fordert eine Zielverwirklichung innerhalb von Verhältnismäßigkeit und Gleichheit.

¹³ Außerordentliche Tagung des Europäischen Rates v. 21.7.2020, Schlussfolgerungen, EUCO 10/20, DE S. 2.

¹⁴ Art. 3 Abs. 3 UAbs. 1 EUV.

¹⁵ Art. 3 Abs. 3 S. 1 EUV.

¹⁶ Außerordentliche Tagung des Europäischen Rates v. 21.7.2020, Schlussfolgerungen, EUCO 10/20, DE S. 2.

¹⁷ Art. 3 Abs. 3 UAbs. 2 S. 1 EUV.

¹⁸ Außerordentliche Tagung des Europäischen Rates v. 21.7.2020, Schlussfolgerungen, EUCO 10/20, DE S. 2 ff.

¹⁹ Art. 109 des GG i.d.F. des Zwanzigstes Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 12. Mai 1969, BGBl I, S. 357; Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8. Juni 1967, BGBl I, S. 582.

Diese Perspektive weist auf den in seinen Grundrechten betroffenen Bürger und auf das die EU legitimierende jeweilige Staatsvolk, das die Ziele der EU erneuernd verwirklicht. In dieser „Demokratie von unten“ liegen Ursprung und Ziel der EU.

IV. Der „Green Deal“

Der „europäische Green Deal“ will den Umweltschutz zu einer Grundsatzmaxime machen, die alle Politikbereiche erfasst²⁰, „die Weltordnung zum Besseren hin formt“²¹. Nach der Entscheidung des Europäischen Rates vom 21. Juli 2020²² soll der „europäische Green Deal“ dazu beitragen, die EU „umzugestalten“. In dieser Zielsetzung beansprucht die EU eine Querschnitts- und Vorrangkompetenz, die alles Verwalten einem Ziel unterordnet.

Die Europäische Rechtsgemeinschaft wird den „Deal“ beim Wort nehmen und die Umweltziele wägend und gewichtend in kooperativer Verständigung verwirklichen, dem Dominanzanspruch des „Green Deal“ gleichrangige oder auch vorrangige Ziele gegenüberstellen, damit seinen Wirkungsanspruch zu einem – allerdings besonderen – Erwägungsgrund mäßigen. Derzeit geht – im Anlass hoffentlich vorübergehend – Gesundheitsschutz vor Umweltschutz. Stets muss eine Zielprojektion auf realitätsgerechte Umsetzbarkeit – das taugliche Mittel – angelegt sein. Wenn die Maßstäbe für die Senkung der Treibhausgasemissionen bis zum Jahre 2030 im Pariser Abkommen auf mindestens 40 % gegenüber 1990 festgelegt waren, nunmehr aber auf 50 oder auf 55 % reduziert werden sollen und das EU-Parlament sogar von 60 % spricht, sind diese Zielverschärfungen auf die ins Werk gesetzten Planungen von Unternehmen und Haushalten, ebenso auf ihre Reaktionsfähigkeit abzustimmen.

²⁰ Kommission, Mitteilung: Ein sauberer Planet für alle. Eine Europäische strategische, langfristige Vision für eine wohlhabende, moderne, wettbewerbsfähige und klimaneutrale Wirtschaft, 28.11.2018, COM (2018), 773.

²¹ U. v. d. Leyen, Rede der gewählten Kommissionspräsidentin im Europäischen Parlament, 27.11.2019, S. 2 f., 7 f.

²² Außerordentliche Tagung des Europäischen Rates v. 21.7.2020, Schlussfolgerungen, EUCO 10/20, DE S. 2.

V. Indienstnahme des Steuerrechts zu ökologischen Zwecken

Die Europäische Kommission will das gesamte Steuerrecht ökologisch ausrichten, versteht die Steuern als eines der wirksamsten Instrumente für die Umweltpolitik.²³ Damit wird aus dem staatlichen Finanzierungsinstrument, das auch Lenkungszwecken dienen kann, ein Sanktionsinstrument, das möglichst keine Steuererträge erzielen soll. Der Steuerpflichtige kann in einem Wahlschuldverhältnis unter zwei Rechtsfolgen wählen: der Steuerlast oder der ökologischen Verhaltensänderung. Diese alternativen Ziele folgen verschiedenen Gesetzmäßigkeiten. Die Steuer rechtfertigt sich aus einer Belastbarkeit der individuellen (finanziellen) Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Die steuerliche Lenkung zielt auf eine Verbesserung der Umwelt. Doch die Steuer soll dem Umweltziel instrumentell dienen. Wenn der Umweltminister für den ökologischen Erfolg, damit für geringe, der Finanzminister hingegen für hohe Erträge kämpft, wird das Umweltkonzept siegen, die Steuer ihre Ertragsfunktion nicht mehr erfüllen. Der Konflikt begründet auch die Gefahr, mit einer ökologisch abschreckenden Steuer eine übermäßige Steuerlast zu schaffen. Sollte die ökologische Steuer mit Steuerverschonungen Anreize schaffen, sind die Ertragsminderungen haushaltsrechtlich sichtbar zu machen und zu verantworten. Das Europarecht könnte eine Steuersubvention als unzulässige Beihilfe qualifizieren. Die umweltrechtlichen und die steuerrechtlichen Belastungen der Bürger sind je in ihrer Eigenständigkeit von Ziel und Mittel zu rechtfertigen. Der Europäische Rat hat auf dem Brüsseler „Gipfel“ vom 21. Juli 2020²⁴ die „historische Herausforderung“ der Covid-19-Krise zum Anlass genommen, die EU umzugestalten, in der rechtlichen Konkretisierung aber fast ausschließlich Finanzermächtigungen vorgesehen: Eine Verschuldungsermächtigung, eine Reform des Systems der Eigenmittel, ein Steuererfindungsrecht der EU, eine Steuer auf nicht recycelte Kunststoffabfälle, für ein

²³ Europäische Kommission, Mitteilung: Ein sauberer Planet für alle. Eine europäische strategische, langfristige Vision für eine wohlhabende, moderne, wettbewerbsfähige und klimaneutrale Wirtschaft, 28.11.2018, COM (2018), 773, S. 21; s. für die Forderung, Umweltsteuern einzuführen, zudem Europäisches Parlament, Entschließung des Europäischen Parlaments vom 14.3.2019 zum Klimawandel – eine europäische strategische, langfristige Vision für eine wohlhabende, moderne, wettbewerbsfähige und klimaneutrale Wirtschaft im Einklang mit dem Übereinkommen von Paris (2019/2582(RSP), S. 14.

²⁴ Außerordentliche Tagung des Europäischen Rates v. 21.7.2020, Schlussfolgerungen, EUCO 10/20, S. 1 f.

CO₂-Grenzausgleichssystem, eine Digitalabgabe und wohl auch eine Finanztransaktionssteuer.²⁵ Diese Vorhaben verändern die Architektur der Europäischen Union grundlegend. Aber sie rechtfertigen sich nicht als Pandemieabwehr oder als Bewältigung der Pandemiefolgen. Die EU stellt frei verfügbare, ungebundene Mittel bereit, bemisst diese in einer für Parlamente und Bürger unvorstellbaren und deshalb kritikhemmenden Höhe, durchbricht mit der Eilbedürftigkeit der Maßnahmen und der Kreditfinanzierung die Gleichzeitigkeit von Gunst und Last hoheitlichen Finanzierens. Die Mitgliedstaaten werden dieser Umgestaltung der EU in klaren, für Staaten und Bürger verbindlichen Zielen ein rechtliches Maß geben.

Literatur:

Paul Kirchhof, Zukunftsperspektiven des Europäischen Verwaltungsrechts, in: Kahl/Ludwigs (Hg.), Handbuch des Verwaltungsrechts, Bd. II, 2020, § 50 i.E.

Paul Kirchhof, Wettbewerb und Legalitätsprinzip, Aufsatz i.E.

Paul Kirchhof, Das Kooperationskonzept der EU, FAZ, Einspruch.

²⁵ Außerordentliche Tagung des Europäischen Rates v. 21.7.2020, Schlussfolgerungen, EUCO 10/20, II. A. 29.

§ 5 Eine Digitalsteuer für Europa?*

David Koßmann

„[W]hile nexus rules are clearly necessary in the existing environment [...], the debate should focus on rules that are appropriate to the twenty-first century, not the nineteenth.”¹

I. Einleitung

Der Fortschritt der Informationstechnologie hat es Digitalunternehmen ermöglicht, sich zu einem weltweit bedeutsamen Wirtschaftssektor zu entwickeln. Diese können nicht nur in steigenden (Daten-)Volumina über Ländergrenzen hinweg operieren. Sondern sie benötigen dafür auch keinerlei physische Präsenz in dem Staat, in welchem Leistungen erbracht werden; die Wertschöpfungsprozesse sind zunehmend „delocalisiert“.

Die hieraus folgenden Herausforderungen für bestehende Regelungen des internationalen Steuerrechts hat die OECD bereits 2015 identifiziert.² Seitdem gab es verschiedene Vorschläge, wie dem begegnet werden sollte. Als eine Lösung wurde dabei die Erhebung einer Steuer auf Umsätze von Digitalunternehmen unter besonderem Verweis auf die Beteiligung der Nutzer an deren Geschäftsmodell vorgeschlagen.³ Die Digitalsteuer gibt es jedoch nicht. Stattdessen hat die Europäische Kommission am 21. März

* Der Beitrag basiert auf der von der Steuerwissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg mit dem Preis für die beste Studienarbeit des Jahres 2018 im Schwerpunktbereich Steuerrecht ausgezeichneten Arbeit des Verfassers. Er dankt Herrn Dr. Martini herzlich für die Unterstützung bei der Veröffentlichung dieses Beitrags.

¹ *Hellerstein*, Harvard Journal of Law & Technology, 2000, 549, 553; auf diese Fundstelle ebenfalls bezugnehmend: Supreme Court of the United States, *SOUTH DAKOTA v. WAYFAIR, INC.*, No. 17-494, Argued April 17, 2018-Decided June 21, 2018, 585 US – (2018), S. 9 f.

² OECD/G20, BEPS Action Plan 1: 2015 Final Report, Rn. 246 ff.

³ COM(2018) 148 final, S. 3.

2018 einen entsprechenden Richtlinienvorschlag unterbreitet und mehrere Staaten eine solche Steuer eingeführt.⁴ Vor diesem Hintergrund soll, wenn im Folgenden von der Digitalsteuer die Rede ist, der Vorschlag der Kommission als „Blaupause“ dienen, aber auch auf Besonderheiten einzelstaatlicher Regelungen eingegangen werden.

Vor dem Hintergrund dieser inhomogenen und im Fluss befindlichen Rechtslage stellt sich die Frage, ob die Einführung einer einheitlichen Digitalsteuer für Europa zu empfehlen ist. Dem nähert sich der Beitrag in drei Schritten. Im ersten Schritt wird untersucht, auf welche Kompetenzgrundlage sich die Kommission für ihr Handeln stützen kann (B.). Auf einer zweiten Stufe wird die materielle Ausgestaltung der Digitalsteuer thematisiert. Diese muss mit den Freiheiten des Binnenmarktes vereinbar sein (C.). Ferner wirft die ausschließliche Erfassung von Erträgen der Digitalwirtschaft – auf der Ebene des rein innerstaatlichen Rechts – die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (D.I.) auf, sowie ob eine Steuer auf Umsätze einem Leistungsfähigkeitsprinzip genügen muss (D.II.). In einem dritten Schritt wird gefragt, ob für die Erhebung der Digitalsteuer ein völkerrechtskonformer Anwendungsbereich verbleibt (E.).

II. Zuständigkeit der Europäischen Union

Nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung verfügt die Union lediglich über diejenigen Kompetenzen, welche ihr durch die Gründungsverträge gem. Art. 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 und 2 EUV zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen worden sind.⁵ Auf den Binnenmarkt bezogene Harmonisierungskompetenzen ergeben sich aus Art. 113 und 115 AEUV.⁶ Die Frage nach der tauglichen Kompetenzgrundlage hängt dabei von der inhaltlichen Ausformung einer Digitalsteuer ab.⁷

⁴ COM(2018) 148 final.

⁵ *König*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Aufl. 2015, § 2 Rn. 5; *Herdegen*, Europarecht, 20. Aufl. 2018, § 8 Rn. 69.

⁶ *Kube*, DStJG 41 (2018), S. 69, 78.

⁷ *Kokott*, IStR 2019, 123, 124.

Die Kommission beruft sich in ihrem Richtlinienvorschlag auf Art. 113 AEUV als Rechtsgrundlage.⁸ Auch die OECD betont in ihrem Interim Report, dass eine Digitalsteuer möglichst als indirekte Steuer ausgestaltet werden sollte.⁹

1. Art. 113 AEUV

Art. 113 AEUV ermächtigt die Union zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern. Für eine Qualifizierung der Digitalsteuer als indirekte Steuer lassen sich unterschiedliche Ansätze wählen.

a. Auseinanderfallen von Steuerpflichtigem und Steuerträger

Zur Bestimmung einer indirekten Steuer kann man danach fragen, ob derjenige, der die Steuer tatsächlich wirtschaftlich zu tragen hat, nicht identisch ist mit der Person des Steuerpflichtigen.¹⁰ Die Steuerlast wird also vom Steuerschuldner indirekt auf einen Dritten über den Preis der Ware abgewälzt,¹¹ während diese bei direkten Steuern typischerweise den Steuerschuldner trifft.¹²

⁸ COM(2018) 148 final, S. 5.

⁹ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Rn. 421 ff.

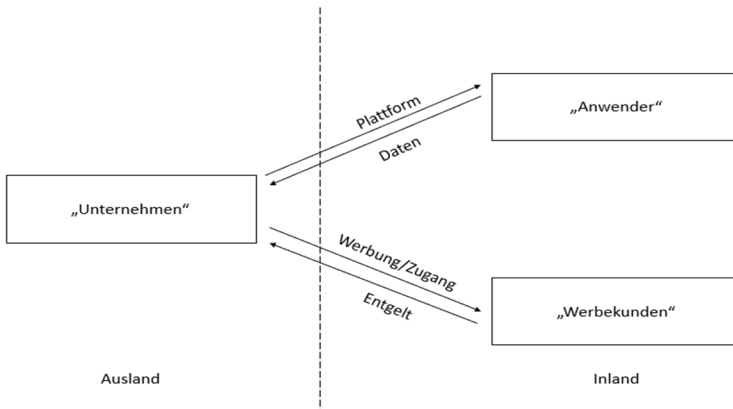
¹⁰ So etwa *Seiler*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EUV/AEUV, 65. EGL August 2018, Art. 113 AEUV Rn. 23; *Wernsmann*, in: *Schulze/Zuleeg/Kadelbach*, *Europarecht*, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Aufl. 2015, § 30 Rn. 13; *Schenke*, in: *Pechstein/Novak/Häde*, EUV/GRC/AEUV, 2017, Art. 113 AEUV Rn. 11.

¹¹ *EuGH* ECLI: EU:C:1999:285 – *Pelzl*.

¹² *Wernsmann*, in: *Schulze/Zuleeg/Kadelbach*, *Europarecht*, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Aufl. 2015, § 30 Rn. 2.

Zur Abwälzung der tatsächlichen Steuerlast kommen nach der Konzeption einer Digitalsteuer zwei Gruppen in Betracht: Diejenigen, die die Dienste der Digitalunternehmen anwenden (Anwender), sowie diejenigen, die Leistungen bei den Rechtsträgern entgeltlich erwerben (Werbekunden).

Abb. 1: Leistungsbeziehungen einer digitalen Plattform¹³



aa. Abwälzen auf „Anwender“

Als von der Digitalsteuer wirtschaftlich Belastete sind zunächst die Nutzer von digitalen Dienstleistungen zu erwägen.

Prima facie steht ihnen die Nutzung etwa einer Suchmaschine oder eines sozialen Netzwerks unentgeltlich zur Verfügung. Jedoch ist als Gegenleistung – welche sich nicht zwingend in Geld ausdrücken lassen muss¹⁴ – die Übermittlung von Daten zu erwägen.¹⁵ Als Zahlungsmittel lässt sich die Bereitstellung von persönlichen Informationen über Interessen oder Neigungen – auch in anonymisierter Form¹⁶ – werten, die zum einen für Zwecke der personenspezifischen Werbung ausgewertet wird, zum anderen der Verbesserung der Funktionsweise des Algorithmus und damit auch die Zielgenauigkeit der Werbung dient.¹⁷

¹³ Abbildung aus: Scheffler, DStR 2018, 1783.

¹⁴ EuGH v. 2.6.1994, C-33/93, Slg. 1994 I-2345 Rn. 12 – *Empire Stores Ltd.*

¹⁵ Körber, WRP 2012, 761, 764; Becker, IStR 2018, 634, 637 Fn. 13.

¹⁶ Brauneck, GRUR Int 2018, 103, 106.

¹⁷ Brauneck, EuZW 2018, 624, 627.

Jedoch macht die Art der nichtpekuniären Entrichtung des Entgelts durch die Nutzer es auch unmöglich, dass diese über das bereits heute bestehende Maß zu wirtschaftlich Belasteten einer Digitalsteuer werden. Die Proportionalität zwischen Belastung der Nutzer durch die Digitalsteuer und das zusätzliche Bereitstellen von Daten ist schwer denkbar.

bb. Werbekunden als wirtschaftlich Belastete

Angesichts einer Monopol- bzw. Oligopolstellung von Akteuren auf Netzwerkmärkten liegt es nahe, dass die wirtschaftliche Belastung durch eine Digitalsteuer durch Preiserhöhungen an Kunden von digitalen Werbeflächen weitergereicht wird.

Hingegen ist zu beachten, dass eine indirekte Steuer letztlich von dem Endverbraucher getragen werden soll.¹⁸ Der EuGH hat darauf abgestellt, dass alle steuerpflichtigen Unternehmen die Möglichkeit haben, die Abgabe bei ihrer Preisbildung zu berücksichtigen und so ganz oder teilweise abzuwälzen.¹⁹ Danach würde es nicht genügen, wenn zunächst die Belastung durch die Digitalsteuer auf Werbekunden überwältigt wird, und diese dann über mehrere Handelsstufen – Hersteller auf Händler, und dieser wiederum auf dessen Kunden – schließlich doch den Endverbraucher trifft. Vielmehr soll eine Unmittelbarkeit der wirtschaftlichen Belastung des Endverbrauchers erforderlich sein.²⁰ Diese Engführung des Begriffs der Verbrauchsteuer unterscheidet sich damit etwa von dem des BVerfG, wonach nicht die Möglichkeit einer Abwälzung in jedem Einzelfall bestehen muss, sondern eine sog. kalkulatorische Abwälzbarkeit genügt.²¹

cc. Trennschärfe des Kriteriums „Überwälzung“?

Allerdings ist – unabhängig von der Frage, ob eine unmittelbare oder nur kalkulatorische Abwälzbarkeit ausreicht – fraglich, ob sich das Merkmal der Überwälzbarkeit – als Unterscheidungskriterium bereits von *John Stuart Mill* beschrieben²² – zur Identifikation einer indirekten Steuer eignet.

¹⁸ *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde, EUV/GRC/AEUV, 2017, Art. 113 AEUV Rn. 11.

¹⁹ EuGH v. 8.6.1999 – C-338/97, C-344/97 u. C-390/97, Slg. I 1999, 3319 Rn. 24 - Pelzl.

²⁰ EuGH v. 8.6.1999 – C-338/97, C-344/97 u. C-390/97, Slg. I 1999, 3319 Rn. 24 - Pelzl.

²¹ BVerfG, Beschluss v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 124.

²² *Mill*, Principles of Political Economy, 1848, Book V, Chap. 3.

Der Begriff der Abwälzbarkeit lässt sich nach einem weiten Verständnis als Steuerabwehrprozess erfassen, durch den der Steuerzahler die ihn treffende Steuerlast dergestalt auf Dritte verschiebt, dass sein Einkommen und Vermögen ungekürzt bleibt.²³ Jede Steuer – auch solche, zu deren Typus die Abwälzbarkeit nicht gehört – ist darauf angelegt, letztlich von privaten Haushalten getragen zu werden.²⁴ Die Einordnung als indirekte Steuer kann somit nicht ausschließlich vom Auseinanderfallen von Steuerschuldner und Steuerträger abhängen; dies hat lediglich Indizwirkung.²⁵

b. Besteuerung der Einkommensverwendung

Stützt man sich hingegen auf dem Gesichtspunkt, dass der Staat durch die Erhebung von Steuern an dem Erfolg des privaten Wirtschaftens partizipiert, so tritt die im Markteinkommen verkörperte Leistungsfähigkeit als Steuergegenstand in den Vordergrund.²⁶ Diese kann in der Verwendung von Einkommen und Vermögen gesehen werden.²⁷ Dieses Merkmal wird durch die Digitalsteuer jedoch nicht erfasst. Das BVerfG hat zwar festgestellt, dass die Anknüpfung einer Verbrauchsteuer an ein Produktionsmittel nicht ausgeschlossen ist.²⁸ Sie ist aber auch verwendungsorientiert, d.h. sie zielt auf die Belastung des konsumtiven Verbrauchs.²⁹ Die Werbestedienstleistungen dienen der Produktionstätigkeit von Werbekunden, stehen jedoch in keinem Zusammenhang mit der Leistungsfähigkeit derjenigen Verbraucher, denen die Werbung angezeigt wird. Dadurch, dass die Digitalsteuer keinen Vorsteuerabzug vorsieht und so die Erträge des Digitalunternehmens selbst Besteuerungsgegenstand sein sollen, ist kein Anknüpfungspunkt an eine Leistungsfähigkeit in Gestalt von Einkommens- oder Vermögensverwendung durch Verbraucher gegeben. Dieses Merkmal einer indirekten Steuer wird im Ergebnis nicht von der Digitalsteuer erfüllt.

²³ Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, 1965, S. 122 f.

²⁴ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 7 Rn. 20.

²⁵ Seer, DStR 2012, 325, 332 f.

²⁶ Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 53 f.

²⁷ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 7 Rn. 29.

²⁸ BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274

²⁹ Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, S. 27 f.

c. *Schlussfolgerung*

Es ist überzeugender, die Digitalsteuer nicht als indirekte Steuer zu konzipieren und daher auch nicht Art. 113 AEUV als Kompetenzgrundlage heranzuziehen. Dieses Ergebnis ändert sich auch nicht dadurch, dass sich die Digitalsteuer für die Bemessung der Steuerhöhe an dem Umsatz der Digitalunternehmen orientiert.³⁰

2. Art. 115 AEUV

Als weitere Zuständigkeitsnorm kommt Art. 115 AEUV in Betracht. Es finden sich insofern keine inhaltlichen Anforderungen an die erfassten steuerlichen Vorschriften, womit auch der Anwendungsbereich einer Regelung von direkten Steuern durch die Union eröffnet ist.

Voraussetzung des Art. 115 AEUV ist aber, dass die Richtlinie der Angleichung von Vorschriften dient, welche sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Der Kompetenztitel erfordert also, dass die Rechtsangleichung einen Bezug zu den Wesensmerkmalen des Binnenmarktes aufweist.³¹ Erforderlich hierfür ist, dass die Unterschiede zwischen den nationalen Rechtsordnungen geeignet sind, Verzerrungen hervorzurufen oder das Funktionieren des Binnenmarktes i.S.d. Art. 26 Abs. 2 AEUV zu beeinträchtigen.³²

Dafür bedarf es aber einer gewissen Wahrscheinlichkeit, mit der die Beeinträchtigung eintritt.³³ Kriterien wie eine optimale Ressourcenallokation können zwar herangezogen werden³⁴, allerdings sollte angesichts der Komplexität dieser Abwägungsentscheidung der Kommission eine Einschätzungsprärogative zukommen.³⁵ Zumindest die Einführung einer Digitalsteuer in mehr als einem Mitgliedstaat dürfte geeignet sein, erhöhte Rechtsbefolgungskosten hervorzurufen.

³⁰ Diese Frage wird aufgeworfen von *Kokott*, IStR 2019, 123, 125.

³¹ *Korte*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 115 AEUV Rn. 7.

³² EuGH v. 16.12.1976 – Rs 33/76, Slg. 1976, I-1989, Rn. 5 – *Rewe/Rossi*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, 2. Aufl. 2018, Art. 115 AEUV Rn. 7.

³³ *Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 115 AEUV Rn. 10.

³⁴ *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, AEUV, 65. EGL 2018, Art. 115 Rn. 21.

³⁵ GA Kokott v. 28.1.2016, C-122/15, EU:C:2016:65, Rn. 52 – C.

3. Subsidiaritätsprinzip

Die Einzelermächtigung der Union findet im Prinzip der Subsidiarität aus Art. 5 Abs. 3 EUV i.V.m. der Achtung der nationalen Identität der Mitgliedstaaten gem. Art. 4 Abs. 2 EUV eine Begrenzung.³⁶ Liegt – wie im Fall des Art. 115 AEUV – keine ausschließliche Kompetenz der EU vor, ist ihr ein Tätigwerden nur dann eröffnet, wenn die Ziele der in Betracht kommenden Maßnahme nicht ausreichend auf Ebene der Mitgliedstaaten erreicht werden können („Notwendigkeitstest“).³⁷ Ferner müssen sich die Ziele der Harmonisierung durch das Unionshandeln effektiver erreichen lassen, sodass ein „europäischer Mehrwert“ entsteht („Effizienztest“).³⁸ Nimmt man die Zweistufigkeit des Subsidiaritätserfordernisses und besonders die Frage nach der Notwendigkeit einer Regelung auf europäischer Ebene ernst, so wird nicht ersichtlich, weswegen die Mitgliedstaaten die Besteuerung von Digitalunternehmen, welche auf einen Beitrag der Nutzer angewiesen sind, nicht einzelstaatlich regeln können.³⁹

Für eine Zurückhaltung des europäischen Gesetzgebers spricht auch, dass der Regelungsbereich der direkten Steuern als *domaine réservé* (vgl. Art. 114 Abs. 2 AEUV) bei den Mitgliedstaaten verbleiben soll. In der Praxis geht die Kommission auf diese Frage jedoch nicht ein und belässt es stattdessen bei der Darlegung eines Mehrwerts.⁴⁰ Der EuGH behält sich die Überprüfung des Subsidiaritätsprinzip für den Fall einer offenkundigen Fehleinschätzung vor.⁴¹ Das Aufgehen des Subsidiaritätserfordernisses in einen „Effizienztest“ stellt keine tragfähigen materiellen Überprüfungsmaßstäbe bereit. Denn mit dem Ziel der Verwirklichung eines einheitlichen Rechtszustands ließe sich stets die Ineffizienz einer einzelstaatlichen Maßnahme begründen.⁴² Vorzugswürdig wäre es, einen Wettbewerb der Rechtssysteme zuzulassen, welcher nur dann zurücktritt, wenn ein Hand-

³⁶ Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2016, § 5 Rn. 4.

³⁷ Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 8. Aufl. 2018, § 11 Rn. 24.

³⁸ Gröpl, in: Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 46. EGL 2019, J. Rn. 29.

³⁹ Valta, IStR 2018, 765, 769.

⁴⁰ Vgl. COM(2018) 148 final, S. 6.

⁴¹ EuGH v. 10.10.2002, C-491/01, Slg. 2002, I-11453, Rn. 185 ff. – *British American Tobacco*.

⁴² Moersch, Leistungsfähigkeit und Grenzen des Subsidiaritätsprinzips, 2001, S. 292.

lungsbedürfnis auf europäischer Ebene zur Verwirklichung des Binnenmarktes tatsächlich besteht.⁴³ Dies würde der Ausgestaltung des Subsidiaritätsprinzips als Kompetenzausübungsschranke⁴⁴ eher gerecht werden.

4. Schlussfolgerung

Nur wenn keine strengen Anforderungen an das Subsidiaritätsprinzip gestellt werden, ist Art. 115 AEUV eine taugliche Kompetenznorm für die Einführung einer Digitalsteuer.

III. Vereinbarkeit mit Europäischen Grundfreiheiten

Unter der Prämisse, dass die Digitalsteuer als direkte Steuer einzuordnen ist, muss sich ihre Einführung an den Gewährleistungen der Grundfreiheiten der Union messen lassen.

Adressat der Grundfreiheiten ist neben den Mitgliedstaaten auch der Unionsgesetzgeber.⁴⁵ Zwar sind die Grundfreiheiten der Teleologie des AEUV nach darauf ausgerichtet, den Binnenmarkt vor mitgliedstaatlichen Gefährdungen, nicht aber vor der Union zu schützen.⁴⁶ Allerdings widerspräche es dem Ziel der Verwirklichung des Binnenmarktes nach Art. 3 Abs. 3 und 6 EUV, wenn der Unionsgesetzgeber die Grundfreiheiten „torpedieren“ könnte.

1. Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote

Die Grundfreiheiten als bereichsspezifische Ausformungen des allgemeinen Diskriminierungsverbots nach Art. 18 AEUV haben die Funktion, direkte oder indirekte Benachteiligungen von Unionsbürgern allein wegen ihrer Staatsangehörigkeit bzw. Waren und Kapital aus anderen Mitgliedstaaten allein wegen ihrer Herkunft zu verhindern.⁴⁷

Für die Ausgestaltung einer Digitalsteuer ist es daher erforderlich, dass sie die Steuerpflicht nicht von einer ausländischen Ansässigkeit des

⁴³ Deakin, *European Law Journal* 2006, 440, 452.

⁴⁴ Streinz, *Europarecht*, 10. Aufl. 2016, Rn. 172.

⁴⁵ EuGH v. 2.2.1994, C-315/92, Slg. 1994, I-317, Rn. 12 – *Clinique*.

⁴⁶ Cremer, *JURA* 2015, 39, 41.

⁴⁷ *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, 2012, S. 83 f.

Steuerpflichtigen abhängig macht. Die Ausgleichsteuer Indiens, welche ausschließlich Digitalunternehmen mit einem ausländischen Sitz besteuert,⁴⁸ kann daher nicht Vorbild für eine europäische Digitalsteuer sein.

2. Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote

Über die Nichtdiskriminierungsfunktion hinaus hat der EuGH ein Beschränkungsverbot der Warenverkehrsfreiheit anerkannt⁴⁹ und u.a. auch auf die Dienstleistungsfreiheit übertragen⁵⁰. Es genügt, dass die Maßnahme dazu geeignet ist, die Tätigkeit des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern.⁵¹ Die Annahme einer Beschränkung setzt nicht eine direkte oder indirekte Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit voraus, sondern erfasst auch Regelungen, die sowohl für den inländischen als auch den grenzüberschreitenden Fall gelten.⁵²

Gesetzt dem Fall, die Digitalsteuer erfasst Erträge unabhängig vom Sitz des Steuerpflichtigen und auch nicht nur solche aus ausländischen Quellen, ist die Frage zu stellen, ob dann bspw. ein soziales Netzwerk eine Beschränkung geltend machen könnte, wenn es seine Plattform in einem anderen Mitgliedstaat etablieren möchte und dies mit einer stärkeren steuerlichen Belastung einhergeht.

Eine Anwendung des Beschränkungsansatzes auf den Bereich der direkten Steuern stößt allerdings auf Bedenken. Jede Einführung einer Steuer hat aus der ex-ante-Sicht eine abschreckende Wirkung auf unternehmerische Tätigkeiten und ist qua natura geeignet, eine Freiheitsausübung zu behindern.⁵³ Konsequenterweise müssten sich alle Abgaben am Unionsrecht messen lassen und die Mitgliedstaaten darlegen, dass ihre

⁴⁸ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 142.

⁴⁹ EuGH v. 11.7.1974, C-8/74, Slg. 1974, I-837, Rn. 5 – *Dassonville*.

⁵⁰ EuGH v. 3.12.1974, C-33/74, Slg. 1974, I-1299, Rn. 10 ff. – *van Binsbergen*.

⁵¹ EuGH v. 25.7.1991, C-76/90, Slg. 1991, I-4221, Rn. 12 – *Säger*.

⁵² EuGH v. 31.3.1993, C-19/92, Slg. 1993, I-1663, Rn. 32 – *Kraus*.

⁵³ *Baßler*, IStR 2005, 822, 823.

Erhebung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.⁵⁴

Die Rspr. des EuGH verdeutlicht, dass auch wenn von Beschränkungsverboten die Rede ist, in der Sache die Maßnahme auf eine diskriminierende Wirkung hin untersucht wird. So stellt eine unterschiedslose Abgabenerhebung nur dann eine mit Art. 56 AEUV unvereinbare Beschränkung dar, wenn Ausländer durch diese Maßnahme in tatsächlicher oder in rechtlicher Hinsicht stärker belastet werden als Inländer.⁵⁵ Selbst wenn der EuGH eine Abgabe *prima facie* als Beschränkung qualifiziert, fragt er letztendlich in Rahmen der Rechtfertigung nach einer diskriminierenden Wirkung der Regelung.⁵⁶ Eine freiheitsrechtliche Dimension ist den Grundfreiheiten im Bereich der direkten Steuern folglich nicht zu entnehmen. Letztlich kann der Einführung einer Digitalsteuer nicht entgegengehalten werden, sie beschränke die Dienstleistungsfreiheit der Digitalunternehmen.

IV. Gerechtigkeitsabwägungen

1. Besteuerung der Digitalwirtschaft

Mit der ausschließlichen Besteuerung von Erträgen aus digitalen Dienstleistungen – „*ring fencing*“⁵⁷ – hat die Digitalsteuer den Charakter einer Sondersteuer.

Nach dem allgemeinen Gleichheitssatz des Unionsrechts dürfen vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt ist.⁵⁸ Art. 20 GRCh verlangt über die Gleichheit bei Gesetzesanwendung hinaus auch die Gleichheit bei der Gesetzgebung.⁵⁹ Die Grundrechtecharta richtet sich nach

⁵⁴ GA Kokott v. 28.10.2004, C-134/03, Slg. 2005, I-1167, Rn. 62 – *Viacom*.

⁵⁵ EuGH v. 8.9.2005, C-544/03 u. C-545/03, Slg. 2005, I-7723, Rn. 32 – *Mobistar*.

⁵⁶ EuGH v. 14.10.1999, C-439/97, Slg. 1999, I-7041, Rn. 19 und 23 f. – *Sandoz*.

⁵⁷ *Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, 2017, S. 6.

⁵⁸ EuGH v. 19.19.1977, C-117/76 und C-16/77, Slg. 1977, I-1753, Rn. 7 – *Ruckdeschel*.

⁵⁹ *Jarass*, in: *Jarass*, CRCh, 3. Aufl. 2016, Art. 20 Rn. 3.

Art. 51 Abs. 1 GRCh an Organe, Einrichtungen und sonstige Stellen der Union. Sie ist daher Gültigkeitsmaßstab für das Sekundärrecht.⁶⁰

Die Einführung einer Digitalsteuer – als indirekte wie auch direkte Steuer – ist daher am Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes zu messen. Während die Grundfreiheiten die Gleichbehandlung interner und grenzüberschreitender wirtschaftlicher Sachverhalte gebieten, ist der Anwendungsbereich des Art. 20 GRCh im Hinblick auf denkbare Differenzierungskriterien und die zu vergleichenden Fälle weiter.⁶¹

a. Vergleichbarkeit

Die Digitalsteuer soll Geschäftsmodelle erfassen, die in ihrer derzeitigen Form ohne die Beteiligung der Nutzer nicht bestehen können.⁶² Die Kommission hat festgestellt, dass die Beteiligung an einer digitalen Aktivität einen wesentlichen „Input“ für die Digitalwirtschaft darstellt.⁶³ Die Rolle der Nutzer soll einzigartig und derart komplex sein, dass sich digitale Dienstleister von der traditionellen Wirtschaft unterscheiden.⁶⁴ Nachfolgend soll die Beteiligung der Nutzer zur Wertschöpfung „analoger“ und digitaler Geschäftsmodelle miteinander verglichen werden. Ist schon eine Vergleichbarkeit zu verneinen, so bedarf die Ungleichbehandlung – Besteuerung der digitalen, nicht aber der traditionellen Wirtschaft – von vornherein keiner Rechtfertigung.

aa. Konzept der Wertschöpfung

Wertschöpfung als ökonomischer Mehrwert kann als Leistungserstellung eines jeden Betriebs verstanden werden.⁶⁵ Dabei darf das Verständnis nicht eingeführt werden auf eine Wertschöpfungskette. In einem solchen Modell erfolgt die Fertigung eines Produkts in hintereinander angeordneten Schritten⁶⁶, welche erst durch ihr Zusammenwirken einen Wert schaffen.⁶⁷

⁶⁰ Kokott, Steuerrecht der EU, 2018, § 3 Rn. 4.

⁶¹ Kokott, Steuerrecht der EU, 2018, § 3 Rn. 16.

⁶² COM(2018) 148 final, S. 8.

⁶³ COM(2018) 148 final, S. 8.

⁶⁴ COM(2018) 148 final, S. 8.

⁶⁵ *Lingnau/Beham*, in: Festschrift für Prof. Dr. habil. Wolfgang Becker zum 65. Geburtstag, 27, 32.

⁶⁶ *Thomson*, *Organizations in Action*, 5. Aufl. 2003, S. 51 ff.

⁶⁷ *Porter*, *Competitive Advantage*, 1985, S. 45 f.

Während dieser Ansatz besonders geeignet ist, die Herstellung von „mit der Hand greifbaren“ Gütern zu beschreiben, erfasst es die Erbringung von Dienstleistungen und dem Knüpfen eines Netzwerks in unzureichender Weise.⁶⁸

Die Wertschöpfung in einem Netzwerk zeichnet sich dadurch aus, dass ein Intermediär eine Verbindung zwischen von ihm unabhängigen Personen herstellt.⁶⁹ Dabei ist der Aufbau und Betrieb eines solches Netzwerks kein Spezifikum der Digitalisierung, sondern ist auch in Geschäftsmodellen wie Telekommunikation, (Arbeits-)Vermittlungsdiensten, Bank- und Versicherungswesen zu beobachten.⁷⁰ Die Schaffung eines solchen Netzwerkes – aufgeteilt in drei Haupttätigkeiten – stellt dabei die Wertschöpfung dar.

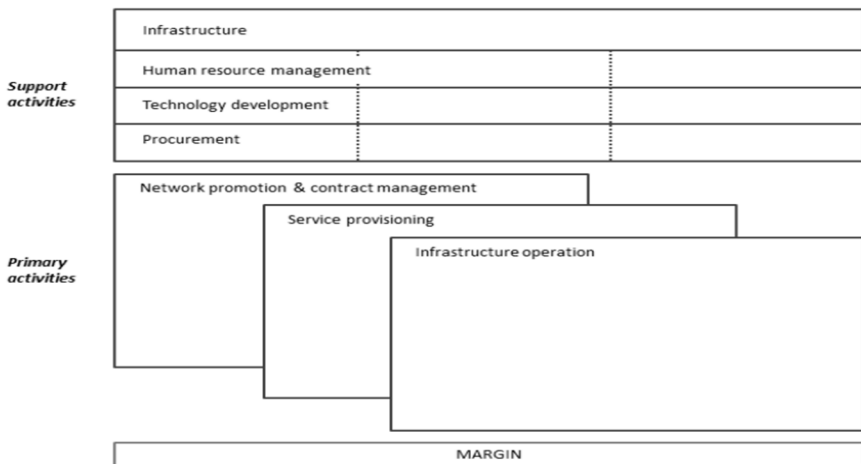


Abb. 2: Wertschöpfungsnetzwerk⁷¹

bb. Beitrag durch Nutzer

Für jede der Haupttätigkeiten in einem Wertschöpfungsnetzwerk soll untersucht werden, wie die Beteiligung der Nutzer die Geschäftsmodelle von

⁶⁸ Stabell/Fjeldstad, Strategic Management Journal 1998, 413, 414.

⁶⁹ Stabell/Fjeldstad, Strategic Management Journal 1998, 413, 427.

⁷⁰ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Rn. 81.

⁷¹ Abbildung aus: Stabell/Fjeldstad, Strategic Management Journal 1998, 413, 430.

Unternehmen verändern und so einen signifikanten Beitrag zur Leistungserbringung i.S.d. Wertschöpfungsnetzwerks wird.

(1) *Ausbau des Netzwerks*

Unter dem Ausbau von Netzwerken werden die Aktivitäten verstanden, die mit der Einladung potenzieller Nutzer zum Netzwerk, aber auch mit der Initialisierung und Verwaltung der Erbringung der Dienstleistung zusammenhängen.⁷² Das soziale Netzwerk wird für Anwender und Werbekunden mit steigender Mitgliederzahl („*economies of scale*“) interessant.⁷³ Der Ausbau erfolgt u.a. dadurch, dass Nutzer durch Einladungen zum Netzwerk aktiv zu dessen Wachstum beitragen. In Unterschied dazu ist etwa der Betrieb eines Fernsehsenders nicht von der Interaktion zwischen den Nutzern abhängig.

(2) *Herstellung einer Verbindung*

Der entscheidende Vorteil von Unternehmen der Digitalwirtschaft besteht darin, einen individualisierten Zuschnitt von Werbeanzeigen vornehmen zu können.⁷⁴ Dagegen können etwa solche auf Plakaten oder in Pausen zwischen Fernsehsendungen nur eine grobe Zielgruppe ansprechen. Dies gelingt der Digitalwirtschaft durch die Informationen, welche Nutzer bereitstellen, indem sie etwa nach einem bestimmten Begriff suchen („googeln“), oder sich für bestimmte Themen oder Produkte interessieren („liken“). So entsteht ein detailliertes Bild über individuelle Präferenzen, welches erst dadurch möglich wurde, dass der Anwender der Plattform sie kundgetan hat.⁷⁵

⁷² OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 Rn. 112.

⁷³ Hagiu/Wright, International Journal of Industrial Organization 2015, 162, 171.

⁷⁴ OECD, Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth, 2013, S. 15.

⁷⁵ Fuxman/Elifoglu/Chao/Li, Journal of Business Administration Research, 2014, 59, 65.

(3) *Betrieb der Netzwerkinfrastruktur*

Anbieter von Suchmaschinen oder sozialen Netzwerken haben die Möglichkeit, für jeden Nutzer eine umfassende Datenmenge in Echtzeit zu sammeln und so ein Angebot von gezielter Werbung zu schaffen, für welches ggf. eine höhere Nachfrage besteht.⁷⁶

Dagegen kann der „analoge“ Dienstleister seine Nachfrage zwar über Marktstudien analysieren, dies jedoch nicht auf einem individuellen Niveau und stets in der Retrospektive.

cc. Unterschiedliche Intensität des Nutzerbeitrags

Es ist also festzustellen, dass die Beteiligung der Anwender die Leistungserbringung von Unternehmen und damit auch die Art der Wertschöpfung in einem Netzwerk verändert. Deren Beitrag ist aber nicht für sämtliche Bereiche der digitalen Wirtschaft identisch.⁷⁷

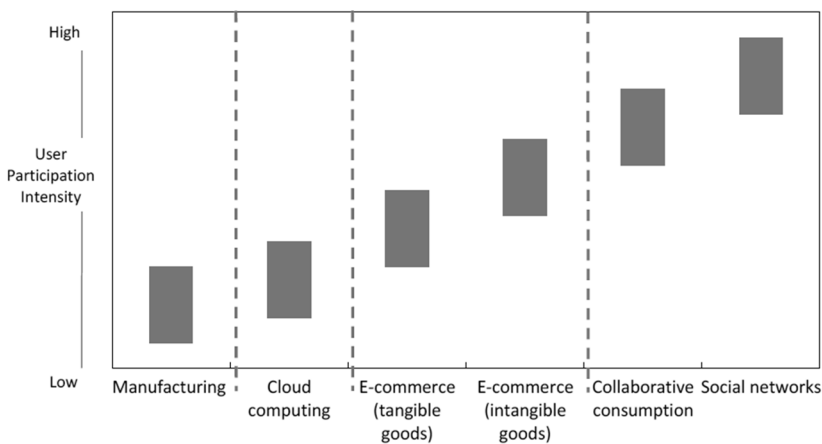


Abb. 3: Nutzerbeteiligung nach Geschäftsmodell⁷⁸

⁷⁶ Für den genauen Ablauf einer Versteigerung von digitalen Werbeflächen durch Google: <https://support.google.com/google-ads/answer/6227565?hl=de> (zuletzt abgerufen: 12.3.2019).

⁷⁷ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Rn. 153 ff.

⁷⁸ Abbildung aus: OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 58.

Soziale Netzwerke und vergleichbare Plattformen („*collaborative consumption*“, bspw. Yelp oder TripAdvisor) sind auf die Bereitstellung von Inhalten durch Nutzer angewiesen. Dies trifft in diesem Maß nicht auf das Bereitstellen einer Schnittstelle für Handel mit Gütern zu. Zwar ist es möglich, auf solchen Plattformen Rezensionen zu schreiben und Suchhistorien zu hinterlassen, welche für den Betrieb eines solches Netzwerkes von Interesse sein können. Für das Funktionieren eines solchen Geschäftsmodells sind sie allerdings nicht ausschlaggebend.

dd. Schlussfolgerung für die Vergleichbarkeit

Stellt man auf den Beitrag der Nutzer zur Wertschöpfung als Unterscheidungskriterium ab, welche Erträge von der Digitalsteuer erfasst und steuerbar sein sollten, so wird deutlich, dass Suchmaschinenbetreiber und soziale Netzwerke nicht vergleichbar sind mit traditionelleren Geschäftsmodellen. Unternehmen, die eine digitale Plattform zur Ermöglichung des Güterhandels betreiben, sind nicht im selben Ausmaß von der Beteiligung ihrer Nutzer abhängig und daher vergleichbar mit „analogen“ Marktbetreibern. Die steuerliche Erfassung ersterer läuft daher Gefahr, „gleiches ungleich zu behandeln“, sofern dies nicht gerechtfertigt ist.

b. *Rechtfertigung der Ungleichbehandlung*

Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz wegen der Ungleichbehandlung ist dann nicht gegeben, wenn der Unterschied in der Behandlung objektiv gerechtfertigt ist.⁷⁹ Verlangt wird hierfür, dass die Ungleichbehandlung einem legitimen Ziel entspricht und nicht im Hinblick auf den verfolgten Zweck einen unverhältnismäßigen Eingriff darstellt.⁸⁰

Legitimer Zweck einer Ungleichbehandlung können Maßnahmen zum Schutz der Steuersouveränität sein.⁸¹ Das legitime Anliegen muss sich daran messen lassen, ob das Steueraufkommen durch legale Gestaltungen

⁷⁹ EuGH v. 5.5.1998, C-180/96, Slg. 1998, I-2265, Rn. 114 – *Vereinigtes Königreich /Kommission; Jarass*, EU-Grundrechte, 2005, § 24 Rn. 12.

⁸⁰ EuGH v. 13.4.2000, C-292/97, Slg. 2000, I-2737, Rn. 45 – *Karlsson*.

⁸¹ *Kokott*, Steuerrecht der EU, 2018, § 5 Rn. 74.

oder durch illegale Praktiken gefährdet wird.⁸² Ein Vorgehen gegen legale Strukturen kann nur dann als Rechtfertigung dienen, wenn der einzige Zweck solcher Gestaltungen die Steuervermeidung ist.⁸³

Die Erhebung der Digitalsteuer soll aber nicht abhängig sein von einer Niedrigbesteuerung im Sitzstaat des Digitalunternehmens. Es gehört nicht zu ihren Zwecken, aggressive Steuergestaltungen zu bekämpfen. Sie soll vielmehr einen Ersatz bieten dafür, dass kein Recht zur Besteuerung dieser Unternehmen für den Anwenderstaat besteht.

Eine Ungleichbehandlung kann daher nicht aus Gründen der Bekämpfung legaler Steuervermeidung gerechtfertigt werden.

c. *Schlussfolgerung*

Auch wenn der EuGH angesichts des weiten sachlichen Anwendungsbereichs des allgemeinen Gleichheitssatzes auf das Steuerrecht und der Beachtung des gesetzgeberischen Spielraums eine weniger strenge Kontrolle vornimmt,⁸⁴ ist auf gleichheitsrechtliche Gesichtspunkte im Moment der Rechtssetzung zu achten. Um den Vorwurf einer nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung angemessen zu begegnen, sollte der Rahmen der steuerbaren Erträge einer Digitalsteuer eingeschränkt werden und nicht die Bereitstellung einer Plattform zur Ermöglichung der Lieferung von Gegenständen zwischen Nutzern⁸⁵ umfassen. Hierbei ist eine Orientierung an dem Spektrum von steuerbaren Erträge in den entsprechenden nationalen Regelungen Frankreichs, Italiens und Ungarns zu empfehlen.⁸⁶

⁸² EuGH v. 7.4.2011, C-20/09, Slg. 2011, I-2637, Rn. 60 – *Kommission/Portugal*.

⁸³ *Kokott*, Steuerrecht der EU, 2018, § 5 Rn. 74.

⁸⁴ Vgl. EuGH v. 26.10.2010, C-97/09, Slg. 2010, I-10465, Rn. 74 f. – *Schmelz*.

⁸⁵ Vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. b Var. 2 COM(2018) 148 final, S. 29.

⁸⁶ Für Frankreich: *Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numérique et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*, NOR: ECOE1902865L/Bleue-1, 5 mars 2019, S. 6 (abrufbar unter: https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/Media/Files/autour-de-la-loi/legislatif-et-reglementaire/etudes-d-impact-des-lois/ei_art_39_2019/ei_ecoe1902865l_pjl_taxe_gafa_et_modification_trajectoire_baisse_impot_societes_cm_6.03.2019.pdf; zuletzt abgerufen am 09.11.2020); für Italien: Legge 27 dicembre 2017, n. 205, Rn. 1011-1019 (abrufbar unter: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2017/12/29/17G00222/sg>; zuletzt abgerufen am 09.11.2020); für Ungarn: OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 145.

2. Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Verständnis der Steuergerechtigkeit gebietet eine Steuer, welche sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen orientiert und entsprechend ausgestaltet ist.⁸⁷ Ob dies auch im Unionsrecht gilt, soll untersucht werden.

a. Bedeutung für direkte Steuern

Im Falle einer direkten Steuer ist Bezugspunkt der Leistungsfähigkeit juristischer Personen der von ihnen erwirtschaftete Gewinn. Für die Steuererhebung darf derjenige Betrag, der von dem Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkommen aufgewendet wird, nicht für die Steuererhebung zur Verfügung stehen.⁸⁸ Wird der Umsatz als Besteuerungsgrundlage herangezogen, so ist es bei entsprechend niedriger Rentabilität bezogen auf den Umsatz denkbar, dass die Erhebung einer Steuer von 3% über das erzielte wirtschaftliche Ergebnis hinaus das Vermögen des Steuerpflichtigen belastet.

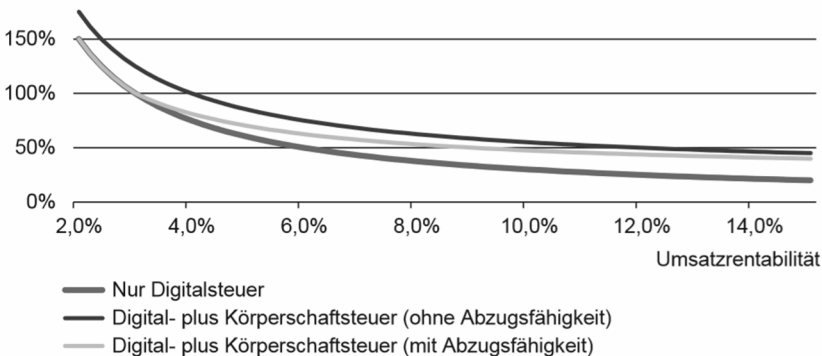


Abb. 4: Höhe der Gewinnbesteuerung durch die Digitalsteuer in Abhängigkeit von der Umsatzrentabilität⁸⁹

⁸⁷ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 479 ff.

⁸⁸ Kokott, Steuerrecht der EU, 2018, § 3 Rn. 69.

⁸⁹ Abbildung aus: Ifo-Institut, Die Besteuerung der Digitalwirtschaft: Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer, 2018, S. 19.

b. *Rechtsgrundlage im Europarecht?*

Zu fragen ist, ob die Auswahl des Umsatzes als Bemessungsgrundlage an einem Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen ist. Aus nationaler Perspektive stellt es eine gefestigte Grundlage⁹⁰ der rechtsstaatlicher Steuersysteme der Mitgliedstaaten dar. Dagegen nennen sowohl die Verträge der Europäischen Union als auch das Sekundärrecht das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst nicht.⁹¹

Eine Herleitung des Postulats, dass der Unterschied der Steuerlast in proportionalem Verhältnis zur Leistungsfähigkeit stehen soll, könnte sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz in Verbindung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ergeben.⁹² In Betracht kommt auch eine Inkorporation des Leistungsfähigkeitsprinzips aufgrund gemeinsamer Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten in das Unionsrecht als allgemeiner Grundsatz nach Art. 6 Abs. 3 EUV. Die Sachgerechtigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzip hat sich in vielen Steuerrechtsordnungen niedergeschlagen⁹³ und wird als gemeinsames europäisches Besteuerungsprinzip identifiziert⁹⁴.

Dagegen wird angezweifelt, dass aufgrund der Vielgestaltigkeit der Steuerrechtsordnungen und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip mit all seinen Ausprägungen für jeden Mitgliedstaat identisch ist.⁹⁵ Denn nur bei entsprechender Übereinstimmung könne das Leistungsfähigkeitsprinzip mit einem selbstständigen Gewährleistungsinhalt für das Europarecht angenommen werden.⁹⁶

⁹⁰ Vgl. bereits Art. 13 der Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte v. 1789: „[Eine allgemeine Abgabe] muss auf alle Bürger, nach Maßgabe ihrer Möglichkeiten, gleichmäßig verteilt werden.“

⁹¹ Grassi, CFE Working Papers No. 52, 2015, S. 16 f.

⁹² Zalasinski, in: Brokelind, Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, 2014, S. 308.

⁹³ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 486.

⁹⁴ Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 40.

⁹⁵ Stöber, in: Schön/Sternberg, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, S. 153.

⁹⁶ Stöber, in: Schön/Sternberg, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, S. 153.

Unter Umständen berücksichtigt der EuGH zwar sogar ausdrücklich eine Leistungsfähigkeit des Einzelnen.⁹⁷ Eine solche Überprüfung ergibt sich allerdings aus dem Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten.⁹⁸ Ein eigenständiges Leistungsfähigkeitsprinzip als Vorgabe für die Verwirklichung der Steuergerechtigkeit ist folglich nicht zu anzunehmen.⁹⁹ Erwägungen bezüglich der Leistungsfähigkeit stehen somit der Einführung einer Digitalsteuer (zumindest) auf Gesetzgebungsebene der Union dem Primärrecht nicht entgegen.

V. Völkerrechtskonformer Anwendungsbereich

Jede Einführung einer Steuer im internationalen Kontext ergibt nur dann einen Sinn, wenn der entsprechende Staat auch unter Berücksichtigung der bilateral vereinbarten Verteilungsnormen das Recht zur Besteuerung zukommt.

1. Autonome Auslegung

Nach Art. 2 Abs. 2 OECD-MA werden alle Steuern vom Einkommen und Vermögen, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, von dem bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Mitgliedstaaten erfasst. Der Einkommensbegriff ist im Musterabkommen selbst nicht definiert, so dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu Anwendung kommt. Danach hat bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat ein Begriff die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuer zukommt. Stützt sich die Union für die Digitalsteuer auf Art. 113 AEUV als Kompetenzgrundlage und qualifiziert diese als Verbrauchsteuer, so wäre allein deswegen die Anwendbarkeit der DBA ausgeschlossen.

Die bloße Titulierung einer Steuer zwecks Vermeidung einer Erfassung durch das DBA dürfte allerdings gegen Art. 31 des Wiener

⁹⁷ EuGH v. 18.7.2007, C-182/06, Slg. 2007, I-6705, Rn. 34 – *Lakebrink*; *Kokott*, Steuerrecht der EU, 2018, § 3 Rn. 54 f.

⁹⁸ *Lehner*, IStR 2016, 265, 270.

⁹⁹ *Grassi*, CFE Working Papers No. 52, 2015, S. 34 f.

Übereinkommens über das Recht der Verträge verstoßen. Hiernach ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles seines Zieles und Zweckes auszulegen. Die einseitige Einordnung einer Steuer i.S.d. Art. 2 Abs. 2 OECD-MA kann daher nicht das Ziel einer gerechten Zuweisung von Besteuerungsrechten unterlaufen. Stattdessen bietet der Kontext des Art. 2 Abs. 2 OECD-MA, der auch Steuern auf Einkommenselemente anspricht, Anlass dazu, den Einkommensbegriff autonom auszulegen.¹⁰⁰ Es soll dabei ein möglichst weites Begriffsverständnis angenommen werden.¹⁰¹ Auch der Umsatz als Bemessungsgrundlage stand dabei der Qualifizierung als Steuer auf Einkommen bisher nicht entgegen.¹⁰²

2. Ersatzbesteuerung

Dem Charakter einer Ersatzbesteuerung nach und damit auf eine Belastung der digitalen Dienstleister selbst abzielend, erfasst die Digitalsteuer den Vermögenszuwachs durch die Erbringung dieser Dienstleistungen. Belastet wäre dann der Vermögenszuwachs des Unternehmens. Die Digitalsteuer ist daher eine Steuer auf Einkommen und unterfällt daher dem Regelungsregime der DBA. Für den Fall, dass dem Anwenderstaat kein Besteuerungsrecht zugewiesen wird, würde die Erhebung einer Digitalsteuer gegen geltendes Völkerrecht verstoßen.

3. Erfassung der Werbeleistung

Geht man davon aus, dass die Belastung durch die Digitalsteuer an Dritte, bspw. an Werbekunden durch höhere Preise für Werbeflächen, weitergereicht wird, könnte dies gegen eine Steuer auf das Einkommen sprechen. Allerdings soll für Zwecke der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen dem Kriterium der Abwälzbarkeit und damit einer Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern

¹⁰⁰ *Ismar*, in: Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 2 Rn. 33.

¹⁰¹ OECD-MK, 2017, Art. 2 Rn. 1.

¹⁰² Für das Beispiel der italienischen IRAP: *Pandolfini*, *European Taxation* 1999, 249, 254.

keine Bedeutung zukommen.¹⁰³ Dem sachlichen Anwendungsbereich der DBA sollen grds. die Umsatz- und die Verbrauchsteuer nicht unterfallen.¹⁰⁴ Die OECD hat für die Einordnung einer Digitalsteuer als Verbrauchsteuer die drei folgenden Merkmale definiert.¹⁰⁵ Sie soll (i) auf die Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen ohne Rücksicht auf die Eigenschaft des Leistungserbringers erhoben werden, (ii) nach einer festen Rate in Abhängigkeit von der Vergütung für die Leistungserbringung berechnet werden, und (iii) nicht anrechenbar sein auf eine Steuer, welche auf dieselbe Zahlung erhoben wird. So ausgestaltet würde die Digitalsteuer jedoch die Schaltung von Online-Werbung durch Kunden besteuern und nicht die Wertschöpfung der Digitalunternehmen selbst erfassen. Belastet würde damit in erster Linie der Werbekunde.

Im Ergebnis ist eine Konzeption der Digitalsteuer denkbar, welche nicht von DBA erfasst wird und deren Erhebung daher völkerrechtskonform wäre. Allerdings hat eine solche Steuer keine Gemeinsamkeit mehr mit einer Ersatzbesteuerung. Es ist daher mehr als fraglich, ob eine solche Steuer überhaupt von den Mitgliedstaaten gewünscht ist.

VI. Fazit und Ausblick

Die Einführung einer Digitalsteuer für Europa ist nicht zu empfehlen. Es ließe sich zwar eine mit europäischem Primärrecht und der GRCh vereinbare Ausgestaltung finden. Allerdings ist die Kompetenzgrundlage der Union für eine solche Regelung zu verneinen. Es verbleibt ferner keine Ausgestaltungsmöglichkeit der Digitalsteuer als Ersatzbesteuerung, die nicht einen Verstoß gegen geltendes Abkommensrecht nach sich zieht.

Der Beitrag von Anwendern digitaler Geschäftsmodelle sollte jedoch nicht unberücksichtigt bleiben, schließlich ermöglicht er erst diese Form der Wertschöpfung. Er ist *conditio sine qua non* für die Leistungserbringungen bestimmter Digitalunternehmen.

Das Konzept der Wertschöpfung als Ausprägung des Quellenprinzips¹⁰⁶ selbst ist allerdings als Nexus zu unbestimmt und auch nicht hinreichend

¹⁰³ OECD-MK, 2017, Art. 2 Rn. 2.

¹⁰⁴ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.192.

¹⁰⁵ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Rn. 421.

¹⁰⁶ *Hey*, BIT 2018, 203, 204.

geeignet, Allokationsentscheidungen von Gewinnen zwischen Staaten zu fällen. Dies wird etwa daran deutlich, dass die Beteiligung der Nutzer die übrige Tätigkeit von Digitalunternehmen nicht vollständig ersetzen kann. Es bedarf weiterhin eines Algorithmus, um die generierten Rohdaten auszuwerten und in einer gewinnbringenden Weise zu verwenden. Beide Faktoren, Daten und Datenverwertung, stehen in einer reziproken Abhängigkeit zueinander.

Daher sollte stattdessen auf bereits etablierte Instrumentarien zur Zuweisung von Besteuerungsrechten zurückgegriffen werden. Das eingangs erwähnte Zitat sowie das darauf Bezug nehmende Urteil des Supreme Courts der Vereinigten Staaten zeigen, dass eine digitale Präsenz eine hinreichende territoriale Anknüpfung für die Steuerpflichtigkeit sein kann. Die Diskussion über die Reformierung der zwischenstaatlichen Steuergerechtigkeit wird folglich nicht nur in Europa geführt.

§ 6 Digitales Geld für alle? Zur rechtlichen Möglichkeit der Einführung von digitalem Zentralbankgeld

Johanna Groß

I. Der Gestaltwandel des Geldes

1. Von der Münze ...

Die gegenwärtigen Erscheinungsformen des Geldes sind das Ergebnis eines jahrhundertelangen Abstraktions- und Entstofflichungsprozesses.¹ Von seinen Anfängen beim Warengeld der Vor- und Frühzeit, über Münzen und Banknoten bis hin zum vollständig entsubstantialisiertem Buchgeld, lässt sich seine Geschichte als Gestaltwandel² eines Tauschmittels von der Ware mit eigenständigem Nutzwert zum bloß abstrakten Zeichen beschreiben.³ Vorangetrieben wurde diese Entwicklung zum einen von technologischen Neuerungen,⁴ zum anderen von einem immer wiederkehrenden Kampf zwischen Privaten und hoheitlichen Entitäten um die Herrschaft über das Geld.⁵ Das Aufkommen von Bitcoin markierte 2008 den Start für eine neue Stufe in dieser Entwicklung: Die Herausgabe von sogenannten Kryptowerten durch Private – auf einer Distributed-Ledger-Technologie und Kryptografie basiertes, digitales Geld.⁶ Während die erste Generation solcher „virtueller Währungen“⁷ aufgrund ihrer Ineffizienz als

¹ L. Dittrich, Die Bedeutung des Rechts für die Stabilität des Geldes (2016), 18; C. Herrmann, Währungshoheit, Währungsverfassung und subjektive Rechte (2010), 7 („Entsubstantialisierung“); S. Omlor, Geldprivatrecht (2014), 4 („Entmaterialisierung“).

² Vgl. K. Duden, Der Gestaltwandel des Geldes und seine rechtlichen Folgen (1968).

³ C. Herrmann, Währungshoheit (Fn. 1), 7; S. Omlor, Geldprivatrecht (Fn. 1), 4 und 11 ff.

⁴ S. Omlor, ZHR 183 (2019), 294 (297).

⁵ H. Nabilou, Journal of Banking Regulation 21 (2020), 299 (299).

⁶ J. Groß/M. Klein/P. Sandner, Wirtschaftsdienst 100 (7), 545 (545).

⁷ Der Begriff „Währung“ ist ein Rechtsbegriff, er bezeichnet „das vom Staat gestaltete Geldwesen“, H. Hahn/U. Häde, 11. Von Privaten ohne staatliche Eingliederung in das Geldsystem herausgegebene Zahlungsmittel sind daher gerade keine „Währungen“, der

Zahlungsmittel wenig geeignet waren, in direkte Konkurrenz zu von Zentralbanken herausgegebenem Geld zu treten, versuchen Regulierungsbehörden spätestens seit dem im Sommer 2019 angekündigten Projekt *Libra*,⁸ möglichen Gefahren privater digitaler Zahlungsmittel für die Monopolstellung der Zentralbanken bei der Geldausgabe entgegenzutreten.⁹

2. ... zum digitalen Euro?

Als eine von mehreren möglichen politischen Reaktionen hat dabei die Idee der Herausgabe eines digitalen Geldes unmittelbar durch die Zentralbanken (Central Bank Digital Currency – CBDC) neuen Aufwind erhalten.¹⁰ Laut einer Anfang 2020 veröffentlichten Studie der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich befassen sich aktuell 80 % aller weltweiten Zentralbanken theoretisch oder im Rahmen von Pilotversuchen mit der Ausgabe einer CBDC.¹¹ Auch die Europäische Zentralbank (EZB) arbeitet an der möglichen Einführung eines digitalen Euro.¹² Das neue digitale Geld soll im grenzüberschreitenden Verkehr kostengünstig, schnell und besonders sicher sein, zudem die Digitalisierung der europäischen Wirtschaft unterstützen.¹³ Vor allem erhoffen sich die Währungshüter aber positive Auswirkungen auf Stabilität und Resilienz des Eurosystems: Neben einer Reaktion auf konkurrierende neuartige Formen privater sowie ausländischer Gelderzeugung soll durch eine Diversifizierung ein möglicher Ausfall von Zahlungsmitteln oder ein Präferenzwandel in der Gesellschaft¹⁴

Begriff der „virtuellen Währung“ zwar verbreitet, aber ungenau. S. auch S. Omlor, ZHR 183 (2019) S. 294 (307).

⁸ Deren Konzeption auf ein Konsortium rund um das Digitalunternehmen *Facebook* zurückzuführen ist, für nähere Informationen s. <https://libra.org/de-DE/>.

⁹ S. dazu die Beiträge in T. Mayer et. al., ifo Schnelldienst, 72 (2019), 3-28.

¹⁰ S. zu älteren Vorschlägen der Einführung einer CBDC R. Auer/G. Cornelli/J. Frost, BIS Working Papers No. 880, August 2020, 3 u. Fn. 2 mit entpr. Nachweisen.

¹¹ C. Boar/H. Holden/A. Wadsworth, BIS Working Papers No. 107, Januar 2020, 3.

¹² S. die Ergebnisse einer Anfang 2020 eingesetzten Arbeitsgruppe der EZB, Report on a digital euro, Oktober 2020, 5, abrufbar unter https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/Report_on_a_digital_euro~4d7268b458.en.pdf#page=1. Aktuell findet ein öffentliches Konsultationsverfahren der EZB zu einer möglichen Einführung statt, s. <https://epsilon.escb.eu/limesurvey3/434111?lang=en> (Stand 24.11.2020).

¹³ EZB, Report on a digital euro (Fn. 12), 7 und 9 f.

¹⁴ Die COVID-19 Pandemie trägt dazu ihren Teil bei, s. <https://www.faz.net/aktuell/finanzen/digital-bezahlen/kartenzahlung-in-der-corona-krise-immer-beliebter-bei-deutschen-16885072.html>.

aufgefangen werden.¹⁵ Ob ein entsprechendes Projekt gestartet wird, entscheidet sich voraussichtlich bis Mitte des Jahres 2021.¹⁶

Die Pläne zur Einführung einer CBDC werfen neben einer Vielzahl von (volks-)wirtschaftlichen, technologischen und gesellschaftspolitischen Fragen nicht zuletzt auch rechtliche Probleme auf. Insbesondere stellt sich die Frage, ob die EZB *de lege lata* überhaupt berechtigt wäre, einen Digital-Euro herauszugeben. Dem soll im Folgenden nachgegangen werden.

II. Der digitale Euro im aktuellen Geldsystem

Der Begriff der CBDC erfasst eine ganze Reihe unterschiedlicher Konzepte und Ausgestaltungen. Um CBDC juristisch erfassen zu können, lohnt es sich deshalb, ihre Erscheinungsformen zunächst im Hinblick auf das bestehende Geldsystem zu diskutieren.¹⁷

Derzeit existieren drei Arten von umlaufenden Geld im Eurosystem: Bargeld, Buchgeld und Zentralbankreserven.¹⁸ Nur bei den bestehenden Einlagen auf Zentralbankkonten und dem Bargeld handelt es sich um Zentralbankgeld, d.h. um Zentralbankverbindlichkeiten, die auf die Rechnungseinheit Euro lauten und sowohl als Tausch- wie als Wertaufbewahrungsmittel dienen.¹⁹ Während Bargeld in den Euro-Mitgliedstaaten den Status eines gesetzlichen Zahlungsmittels innehat, s. dazu sogleich, sind die Zentralbankreserven nur einem engen Kreis an Finanzmarktakteuren zugänglich. Kein Zentralbankgeld und somit auch kein gesetzliches Zahlungsmittel ist Buchgeld, bei dem es sich um eine in Euro lautende Forderung gegenüber einer Geschäftsbank handelt.²⁰

Die Einordnung einer CBDC in dieses bestehende Geldsystem hängt insbesondere davon ab, welchem Kreis an Nutzern Zugang zu ihr verschafft

¹⁵ EZB, Report on a digital euro (Fn. 12), 10 ff.

¹⁶ *Ebd.*, 5.

¹⁷ S. dazu auch J. Groß/M. Klein/P. Sandner, Wirtschaftsdienst 100 (7), 545 (546); BIS, Bericht des Committee on Payments and Market Infrastructures, Central Bank Digital Currencies, März 2018, 3 ff., abrufbar unter: <https://www.bis.org/cpmi/publ/d174.pdf> (Stand 24.11.2020), 3 f.

¹⁸ J. Groß/M. Klein/P. Sandner, Wirtschaftsdienst 100 (7), 545 (546).

¹⁹ Ausführlich zum Geldbegriff S. Omlor, in: Staudinger BGB, Neubearbeitung 2016, Vor. §§ 244 ff., Rn. A32 ff.

²⁰ Ausführlich S. Omlor, in: Staudinger BGB (Fn. 19), Vor. §§ 244 ff., Rn. A149 f.

werden soll.²¹ Unterschieden wird insofern zwischen einer sog. Retail- und einer sog. Wholesale-Variante. Vergleichbar mit den jetzigen Zentralbankreserven sollen CBDC in der Wholesale-Variante nur einem begrenzten Kreis von Finanzmarktakteuren zur Verfügung stehen. Neu²² wäre die Anwendung der sog. Distributed-Ledger-Technologie, die v.a. Vorteile für den Internetbankenmarkt bringen soll.²³ Fundamentale Auswirkungen auf das zweigliedrige Geldsystem aus Zentral- und Geschäftsbanken sollen sich hieraus allerdings nicht ergeben.²⁴

Kontroverser diskutiert wird dementsprechend die eventuelle Einführung einer Retail-Variante, bei der auch die breite Bevölkerung Zugang zu einer digitalisierten Version von Zentralbankgeld in Form eines allgemeinen Zahlungsmittels erhalten könnte. Dies könnte als sog. kontenbasiertes Modell über die Eröffnung von Konten bei der Zentralbank erfolgen, mittels derer Zahlungen mit dem digitalen Euro abgewickelt würden.²⁵ Die Aufgabe der Kontenführung könnte dabei auch in unterschiedlicher Ausgestaltung an private Geschäftsbanken oder andere Finanzmarktteilnehmer ausgelagert werden.²⁶ Eine andere Möglichkeit wäre ein sog. wertbasiertes Modell, bei dem das digitale Zentralbankgeld in einer Art elektronischem Portemonnaie gespeichert wird. Beim Bezahlungsvorgang soll nach diesem Modell eine digitale Wertmarke (Token) den Inhaber wechseln, ohne dass eine Kontobuchung im herkömmlichen Sinne erfolgt. Diese Ausgestaltung wäre hinsichtlich des Zahlungsvorgangs dem aktuellen physischen Bargeld vergleichbar.²⁷ Das digitale Zentralbankgeld in der Form, in der es die EZB zurzeit erforscht, soll dabei herkömmliche Geldarten nicht ersetzen, sondern als weitere Geldart neben Bargeld, Buchgeld und Zentralbankreserven treten.²⁸

²¹ Ausführlich zu den verschiedenen Designmöglichkeiten *BIS*, Bericht des Committee on Payments and Market Infrastructures (Fn. 17), 3 ff.

²² Der größte Teil des von den Zentralbanken ausgegebenen Geldes ist in Form der Zentralbankreserven bereits digital, wenn auch nicht als CBDC bezeichnet.

²³ Ausführlich hierzu *BIS*, Bericht des Committee on Payments and Market Infrastructures (Fn. 17), 3 ff.

²⁴ *J. Groß/M. Klein/P. Sandner*, Wirtschaftsdienst 100 (7), 545 (545).

²⁵ *J. Groß/M. Klein/P. Sandner*, Wirtschaftsdienst 100 (7), 545 (546).

²⁶ S. dazu *EZB*, Report on a digital euro (Fn. 12), 36 ff.

²⁷ *J. Groß/M. Klein/P. Sandner*, Wirtschaftsdienst 100 (7), 545 (546).

²⁸ *EZB*, Report on a digital euro (Fn. 12), 6.

III. Unionsrechtlicher Rahmen für die Einführung eines digitalen Euros

Vieles spricht dafür, dass die Einführung einer Wholesale-CBDC als letztlich rein technische Ergänzung innerhalb der derzeitigen Geldstruktur recht unproblematisch vom geldpolitischen Mandat der EZB nach Art. 127 Abs. 2 AEUV gedeckt ist und die EZB über ihre Einführung je nach Ausgestaltung entweder nach Art. 20 oder Art. 22 der EZB-Satzung entscheiden könnte.²⁹ Schwieriger zu beantworten ist hingegen die Frage nach der möglichen Einführung einer Retail-CBDC. Ausgangspunkt ist dabei das in Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV niedergelegte Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung: Ist die EU im Rahmen der ihr bereits übertragenen Zuständigkeit für Währungspolitik (Art. 3 Abs. 1 lit. c AEUV) an eine bestimmte Form des Euros gebunden, oder dürfte sie dem Bargeld ein digitales Zahlungsmittel an die Seite stellen?³⁰ Die Beantwortung dieser Frage hängt, soviel sei vorab gesagt, von der konkret angestrebten Ausgestaltung der Retail-CBDC ab. Der wohl entscheidende Punkt in der Debatte um die Zulässigkeit der Einführung einer Retail-CBDC ist dabei deren angestrebter Status: Kann das neue digitale Zentralbankgeld als „gesetzliches Zahlungsmittel“ ausgegeben werden? Aktuell sind nur Euro-Banknoten und -Münzen gesetzliches Zahlungsmittel, das nominieren Art. 128 Abs. 1 S. 3 AEUV

²⁹ So auch die Einschätzung der EZB, Report on a digital euro (Fn. 12), 24.

³⁰ S. dazu aus dem Schrifttum: *B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünewald*, The ECB and € E-Banknotes, ECB Legal Research Programme 2020 (topic 2), Entwurf v. 31. Juli 2020, abrufbar unter https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=3805&context=scholarly_works (Stand 24.11.2020); *P. Athanassiou*, Digital Innovation in Financial Services – Legal challenges and Regulatory Policy Issues (2018), 203 ff.; *H. Nabilou*, Journal of Banking Regulation 21 (2020), 299.

Politische Stellungnahmen: EZB, Report on a digital euro (Fn. 12), 24 f., *Banque de France* (*C. Pfister et. al.*), Central Bank Digital Currency, August 2020, abrufbar unter https://publications.banque-france.fr/sites/default/files/media/2020/02/04/central-bank-digital-currency_cbdc_2020_02_03.pdf (Stand 24.11.2020), 30 f.; *Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages (Fachbereich Europa)*, Zur Möglichkeit der Einführung eines digitalen Euro, Ausarbeitung PE 6 – 3000 – 118/18, 8. Oktober 2018; *De Nederlandsche Bank* (*P. Wierts/H. Boven et. al.*), Central Bank Digital Currency: Objectives, preconditions and design choices, Occasional Studies Vol. 20-01, April 2020, abrufbar unter: https://www.dnb.nl/en/binaries/Os%20Central%20Bank%20Digital%20Currency_tcm47-388408.PDF (Stand 24.11.2020).

für Euro-Banknoten und Art. 11 der EuroVO II³¹ des Rates für Euro-Münzen. Weder das Primärrecht noch das Sekundärrecht der Union definieren dabei den Begriff des „gesetzlichen Zahlungsmittels“. Nach einer Kommissionsempfehlung aus dem Jahr 2010 soll der Status der Euro-Banknoten als gesetzliches Zahlungsmittel allerdings einen Annahmepflicht zur Folge haben, der jedenfalls dann gilt, wenn sich die Parteien nicht auf ein anderes Zahlungsmittel geeinigt haben.³² Die Möglichkeit, einer CBDC den Status des gesetzlichen Zahlungsmittels zu verleihen, wäre folglich mit Blick auf die öffentliche Nachfrage nach CBDCs als Zahlungsmittel und ihren Nutzen als geldpolitisches Instrument der Zentralbanken erstrebenswert.³³

1. Art. 128 Abs. 1 AEUV als taugliche Befugnisnorm

Als mögliche Befugnisnorm für die Ausgabe einer Retail-CBDC mit dem Status als gesetzliches Zahlungsmittel wird dabei Art. 128 Abs. 1 AEUV diskutiert.³⁴ Das ist jedenfalls insofern sachnah, als Art. 128 AEUV die Zuständigkeiten zur Genehmigung und Ausgabe der aktuell der Allgemeinheit zur Verfügung stehenden Euro-Zeichen (Banknoten und Münzen) regelt. Die Ausgabe einer Retail-CBDC durch die EZB auf diese Norm zu stützen, setzt aber voraus, dass unter den Begriff der „Banknote“ i.S.v. Art. 128 Abs. 1 AEUV auch eine CBDC fallen könnte.

Es kann kaum bezweifelt werden, dass der ursprüngliche Gesetzgeber des Vertrages unter „Banknote“ solche in Papierform³⁵ verstanden hat. Im Jahr der Ratifizierung des Vertrages von Maastricht (1992), der mit Art. 106

³¹ Verordnung (EG) Nr. 974/98 des Rates v. 3.5.1998 über die Einführung des Euro (sog. EuroVO II), ABl. L 139 v. 11.5.1998.

³² 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, 7.

³³ P. Athanassiou, Digital Innovation in Financial Services (Fn. 30), 203.

³⁴ Bejahend B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünewald, The ECB and € E-Banknotes (Fn. 30), 64 ff. Verneinend Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages (*Fachbereich Europa*), Zur Möglichkeit der Einführung eines digitalen Euro (Fn. 30), 10; Zweifelnd H. Siekmann, Monetary Aspects of the Euro as Single European Currency – a German Perspective, in: Freitag/Omlor (Hrsg.), The Euro as Legal Tender. A Comparative Approach to a Uniform Concept (2020), 49 f.

³⁵ Zur Herstellung der Euro-Banknoten wird ein Spezialpapier aus Baumwolle verwendet. S. zu Gestaltung und technischen Charakteristika der Euro-Banknote auch H. Hahn/U. Häde (Fn. 7).

EGV die Vorgängerregelung zu Art. 128 Abs. 1 AEUV enthielt, konnten sich die Verfasser – zumal vor dem Siegeszug des Internets – sicherlich nicht vorstellen, dass neben Banknoten und Münzen Geld in irgendeiner anderen, unkörperlichen Form existieren könnte.³⁶ Insofern ist anzunehmen, dass durch Art. 128 Abs. 1 AEUV die Möglichkeit der Herausgabe von Geld in anderer, nicht notwendigerweise körperlicher, Form zumindest nicht positiv ausgeschlossen werden sollte.³⁷

Ob der Wortlaut es allerdings auch zulässt, ein unkörperliches Medium als *Banknote* zu qualifizieren, für deren Ausgabe in Konsequenz die EZB zuständig wäre, hängt maßgeblich davon ab, inwieweit man ihn funktionell versteht. Ein Blick in die Geschichte der Banknote zeigt, dass sie sowohl hinsichtlich des sie verkörpernden Mediums als auch hinsichtlich des durch sie verkörperten Wertes durchaus wandlungsfähig sind. Der CBDC könnte insofern nur als ein weiterer Schritt in dieser Entwicklung angesehen werden.³⁸ Insbesondere stellen Banknoten heute nicht mehr Forderungen gegenüber dem Staat oder der Zentralbank als Emittenten dar, sie haben sich vielmehr zu „einseitig begebene[n] Wertzeichen“ entwickelt, „die zur Nutzung als Zahlungsmittel im Wirtschaftsverkehr bestimmt sind“³⁹. Die „Verschriftlichung“ bzw. „Urkundenform“ einer Banknote dient maßgeblich der Dauerhaftigkeit, Verkehrsfähigkeit und Beweisfähigkeit dieses abstrakten Wertzeichens – Funktionen, die durchaus auch durch CBDC unter Rückgriff auf Kryptotechnologie erfüllt werden können.⁴⁰

Gegen die Subsumtion des Digital-Euro unter den Begriff der Banknote spricht allerdings, dass auch Münzen heutzutage nicht mehr als ein abstraktes Wertzeichen sind und der Vertrag insofern durchaus zwischen den Trägermedien „Papier“ und „Metall“ unterscheidet. Die Subsumtion einer CBDC unter den Begriff der „Banknote“ i.S.v. Art. 128 Abs. 1 AEUV hätte

³⁶ *Banque de France (C. Pfister et. al.)*, Central Bank Digital Currency (Fn. 30), 31; *B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünewald*, The ECB and € E-Banknotes (Fn. 30), 64 f.

³⁷ So auch *Generalanwalt beim EuGH*, 29.09.2020 - C-422/19, C-423/19, Rn. 96.

³⁸ Kritisch zu dem Wert dieser zunächst empirischen Betrachtung für die öffentlich-rechtliche Debatte *H. Siekmann*, Monetary Aspects of the Euro as Single European Currency (Fn. 34), 27 f.

³⁹ *C. Ohler*, JZ 2008, 317 (319) mit Verweis auf *U. Häde*, Geldzeichen im Recht der Bundesrepublik Deutschland (1991), 50f.; *K. Schmidt*, in: Staudinger BGB, 13. Bearb. 1997 Vor. §§ 244 ff., Rn. A19.

⁴⁰ Ausführlich *B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünewald*, The ECB and € E-Banknotes (Fn. 30), 17 ff.

zudem zur Folge, dass ihr automatisch der Status eines gesetzlichen Zahlungsmittels zuteil kommen würde – inklusive der damit einhergehenden erheblichen Auswirkungen auf Zahlungs- und Erfüllungsvereinbarungen in der Privatwirtschaft.⁴¹ Ein neues Medium, zu dessen Annahme Private wie öffentliche Stellen völlig neue infrastrukturelle Voraussetzungen schaffen müssten, zu einem gesetzlichen Zahlungsmittel zu erklären, erscheint insofern eher als Aufgabe der Legislative denn der Exekutive.⁴²

Jedenfalls würde die Herausgabe einer Retail-CBDC gestützt auf Art. 128 Abs. 1 AEUV voraussetzen, dass dieses neue Zahlungsmittel das funktionale Äquivalent einer Banknote bildet. Die Heranziehung von Art. 128 Abs. 1 AEUV limitiert insofern mögliche Ausgestaltungen einer Retail-CBDC.⁴³ Sie müsste auf die Erfüllung von Geldfunktionen⁴⁴ beschränkt, zudem auf Euro nominiert sein.⁴⁵ Sie müsste von Person zu Person ohne Einschaltung eines Intermediärs und ohne zusätzliche Kosten übertragbar sein.⁴⁶ In der Ausgestaltung käme also nur ein wertbasiertes Modell (s.o.) in Betracht, die Einrichtung von Konten für die Allgemeinheit bei den Zentralbanken könnte nicht allein auf Art. 128 Abs. 1 AEUV gestützt werden. Daneben dürften der EZB durch die Einführung eines digitalen Euro nicht weitere faktische Befugnisse quasi durch die Hintertür zukommen.⁴⁷ Angesprochen ist damit insbesondere der Schutz privater Daten im Bereich von Zahlungsvorgängen.

⁴¹ Aktuell bietet sich dem EuGH im anhängigen Verfahren C-422/19 und C-423/19 zum ersten Mal die Gelegenheit, Begriff und Bedeutung des gesetzlichen Zahlungsmittels i.S.v. Art. 128 Abs. 1 Satz 3 AEUV näher auszuleuchten. S. dazu *H. Kube*, Anspruch auf Barzahlung?, in: *Kube/Reimer* (Hrsg.), HFSt (13) 2020, 133 ff.

⁴² Im Ergebnis ähnlich *H. Siekmann*, Monetary Aspects of the Euro as Single European Currency (Fn. 34), 49.

⁴³ *H. Siekmann*, Monetary Aspects of the Euro as Single European Currency (Fn. 34), 49 f.; *B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünewald*, The ECB and € E-Banknotes (Fn. 30), 66; EZB, Report on a digital euro (Fn. 12), 24; *Banque de France (C. Pfister et. al.)*, Central Bank Digital Currency (Fn. 30), 31; *De Nederlandsche Bank (P. Wierds/H. Boven et. al.)*, Central Bank Digital Currency (Fn. 30), 28.

⁴⁴ S. dazu Fn. 19.

⁴⁵ *H. Siekmann*, Monetary Aspects of the Euro as Single European Currency (Fn. 34), 50; *B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünewald*, The ECB and € E-Banknotes (Fn. 30), 66.

⁴⁶ *H. Siekmann*, Monetary Aspects of the Euro as Single European Currency (Fn. 34), 50.

⁴⁷ *H. Nabilou*, Journal of Banking Regulation 21 (2020), 299 (307); ähnlich *B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünewald*, The ECB and € E-Banknotes (Fn. 30), 66 f.

Eine CBDC, die unter Heranziehung von Art. 128 Abs. 1 AEUV herausgegeben wird, müsste ohne Offenlegung oder Identifizierung ihres jeweiligen Verwenders genutzt werden können.⁴⁸

2. Art. 127 Abs. 2 AEUV

Als andere und potenziell ergänzende Option wird daneben diskutiert, die Ausgabe von CBDC durch das ESZB auf Art. 127 Abs. 2 AEUV zu stützen.⁴⁹ Möglich soll so, in Verbindung mit Art. 17 ESZB-Satzung, insbesondere die Ausgabe einer kontenbasierten CBDC sein.⁵⁰ Fraglich ist indessen, ob Art. 127 Abs. 2 AEUV tatsächlich taugliche Befugnisnorm für die Herausgabe eines allgemein zugänglichen Zahlungsmittels ist. Zwar ist die Herausgabe von Geld sicherlich Vorbedingung für die Ausführung von Geldpolitik.⁵¹ Allerdings könnte es sich insoweit bei Art. 128 AEUV um eine vorrangige Spezialregelung handeln. Dagegen spricht indessen bereits das oben angeführte Argument, dass durch Art. 128 AEUV die Herausgabe von Geld in nicht körperlicher Form zumindest nicht positiv ausgeschlossen werden sollte. Historisch betrachtet erfüllte diese Vorschrift die Funktion, auf Verfassungsebene zu garantieren, dass die nationalen Währungen der Euro-Mitgliedstaaten vollständig durch eben jenen ersetzt wurden, heute garantiert sie das Monopol der ESZB zur Herausgabe von Geldzeichen.⁵² Sie ist insofern Ausdruck der Übertragung einer ausschließlichen Befugnis auf die ESZB, festzulegen, welches Gut – körperlich oder unkörperlich – in der Eurozone die Eigenschaft eines gesetzlichen Zahlungsmittels hat.⁵³ Sollte die Ausgabe einer CBDC - beispielsweise angesichts der zunehmenden Digitalisierung - notwendig werden, um die Fähigkeit der EZB zur Ausführung der Geldpolitik aufrechtzuerhalten oder um das reibungslose Funktionieren der Zahlungssysteme zu fördern, würde Art. 127

⁴⁸ H. Siekmann, *Monetary Aspects of the Euro as Single European Currency* (Fn. 34), 50.

⁴⁹ Z.B. EZB, *Report on a digital euro* (Fn. 12), 24; *Banque de France* (C. Pfister et. al.), *Central Bank Digital Currency* (Fn. 30), 31; *De Nederlandsche Bank* (P. Wierts/H. Boven et. al.), *Central Bank Digital Currency* (Fn. 30), 28.

⁵⁰ So – allerdings vorsichtig – die EZB, *Report on a digital euro* (Fn. 12), 24. Richtigerweise zweifelnd *De Nederlandsche Bank* (P. Wierts/H. Boven et. al.), *Central Bank Digital Currency* (Fn. 30), 28.

⁵¹ B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünewald, *The ECB and € E-Banknotes* (Fn. 30), 70.

⁵² *Generalanwalt beim EuGH*, 29.09.2020 - C-422/19, C-423/19, Rn. 94.

⁵³ *Ebd.*, Rn. 93.

Abs. 2 AEUV die Ausgabe einer CBDC also grundsätzlich ermöglichen.⁵⁴ Spezifisch der Ausgabe einer kontenbasierten CBDC bei der Private unmittelbar Konten bei der Zentralbank eröffnen,⁵⁵ steht bis dato allerdings noch die EZB-Satzung entgegen: Deren Art. 17 ermöglicht es der EZB und den nationalen Zentralbanken zwar, Konten für Kreditinstitute, öffentliche Stellen und andere Marktteilnehmer zu eröffnen, davon ist die Öffentlichkeit aber jedenfalls nicht erfasst.⁵⁶ Ohne Änderung der EZB-Satzung wäre ihre Einführung daher nicht möglich.⁵⁷

Sollte die Einführung einer CBDC schließlich auf Art. 127 Abs. 2 AEUV gestützt werden, stellt sich die Frage, ob auch auf dieser Grundlage dem neuen Geld der Status als gesetzliches Zahlungsmittel zukommen könnte. Der Wortlaut des Art. 128 Abs. 1 S. 3 AEUV stünde dem jedenfalls nicht entgegen:⁵⁸ Demnach sind die von der ESZB herausgegebenen Banknoten die einzigen *Banknoten*, die in der Union als gesetzliches Zahlungsmittel gelten – daraus lässt sich nicht ableiten, dass nicht auch ein anderes Instrument als gesetzliches Zahlungsmittel gelten könnte. Das wird im Übrigen dadurch bestätigt, das auch Münzen gesetzliches Zahlungsmittel sind.⁵⁹ Einer CBDC,

⁵⁴ So i.E. auch *Banque de France (C. Pfister et. al.)*, Central Bank Digital Currency (Fn. 30), 31. *B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünewald*, The ECB and € E-Banknotes (Fn. 30), 70 f. sehen hingegen in Art. 128 AEUV eine Beschränkung des Ausgabe- bzw. Genehmigungsmonopols der EZB auf bargeldähnliche Instrumente. Art. 127 Abs. 2 AEUV ermächtigt daher nur zur Herausgabe einer wertbasierten, nicht aber einer kontenbasierten CBDC.

⁵⁵ Zur Einschaltung von Intermediären s. *De Nederlandsche Bank (P. Wierts/H. Boven et. al.)*, Central Bank Digital Currency (Fn. 30), 28.

⁵⁶ Auch nicht von dem Begriff der „anderen Marktteilnehmer“, vgl. *H. Weenink*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage 2015, Art. 17 Satzung ESZB/EZB, Rn. 10.

⁵⁷ Die Einführung auf Art. 20 EZB-Satzung zu stützen widerspricht dessen Bestimmung als Reservevorschrift, die es der EZB erlauben soll, auf unerwartete Entwicklungen auf den Finanzmärkten zu reagieren, vgl. hierzu *H. Weenink*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, (Fn. 56) Art. 20 Satzung ESZB/EZB, Rn. 1. So aber *S. Hess*, *Regulating Central Bank Digital Currencies: Towards a Conceptual Framework* (2020), 17. Abrufbar unter <https://ssrn.com/abstract=3582501> (Stand 24.11.2020).

⁵⁸ So aber *H. Siekmann*, *Monetary Aspects of the Euro as Single European Currency* (Fn. 34), 49.

⁵⁹ *Generalanwalt beim EuGH*, 29.09.2020 - C-422/19, C-423/19, Fn. 52. S. auch *B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünewald*, The ECB and € E-Banknotes (Fn. 30), 72.

die nicht als „Banknote“ qualifizierbar ist, könnte daher durch Sekundärrecht der Status als gesetzliches Zahlungsmittel zugesprochen werden.⁶⁰

3. Art. 133 AEUV

Zuletzt wird diskutiert, die Einführung einer Retail-CBDC auf Art. 133 AEUV zu stützen.⁶¹ Art. 133 AEUV gibt Europäischem Parlament und Rat eine Gesetzgebungskompetenz für alle Maßnahmen, „die für die Verwendung des Euro als einheitliche Währung erforderlich sind“. Die Begrifflichkeit „Verwendung des Euro“, wird dabei zwar unterschiedlich, insgesamt aber weit verstanden.⁶² So sollen hierunter alle Regelungen fallen, „die den Euro als Währung in seiner Einheitlichkeit und Integrität schützen und seine praktische Nutzung als einheitliche Währung im Wirtschaftsverkehr der Euro-Teilnehmerstaaten ermöglichen“⁶³. Andere charakterisieren die Vorschrift als „generelle Befugnis“⁶⁴ oder als „umfassende währungspolitische Kompetenz“⁶⁵.

Unter Zugrundelegung dieses weiten Verständnisses erscheint es zwar grundsätzlich möglich, die Einführung eines digitalen Euros unter Art. 133 AEUV zu subsumieren. Es ist jedenfalls nicht ausgeschlossen, dass die Einführung einer CBDC mit Blick auf mögliche private sowie ausländische Währungskonkurrenz zur Integrität des Euro beitragen kann und auch Anforderungen der digitalisierten Wirtschaft für eine solche Einführung sprechen. Zudem ist es Ziel der Pläne zur Einführung einer CBDC, die

⁶⁰ Allein die Ausgabe durch die EZB würde hingegen nicht genügen, vgl. P. Athanassiou, Digital Innovation in Financial Services (Fn. 30), 203.

⁶¹ Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages (Fachbereich Europa), Zur Möglichkeit der Einführung eines digitalen Euro (Fn. 30), 9.

⁶² S. dazu auch Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages (Fachbereich Europa), Zur Möglichkeit der Einführung eines digitalen Euro (Fn. 30), 9.

⁶³ M. Selmayr, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht (Fn. 56), Art. 133 AEUV Rn. 7; sich ihm anschließend C. Manger-Nestler, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV, Bd. 3, 1. Auflage 2017, Art. 133 AEUV Rn. 1.

⁶⁴ U. Häde, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Auflage 2016, Art. 133 AEUV, Rn. 1.

⁶⁵ M. Rodi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 2. Auflage 2018, Art. 133 AEUV Rn. 1; Ähnlich auch B. Kempen, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Auflage 2018, Art. 133 AEUV, Rn 2: Ermächtigung „zu allen währungsrechtlichen Rechtsakten“.

praktische Verwendung des Euro im Zahlungsverkehr gerade angesichts einer rückgängigen Bargeldnutzung sicherzustellen.

Art. 133 AEUV ist ausweislich seines eindeutigen Wortlauts allerdings subsidiär zu den Zuständigkeiten der EZB. Angesichts der spezialisierten Zuständigkeit der EZB für alle Fragen der Währungspolitik, einschließlich der Ausgabe von Euro-Banknoten, wird man sie als das sachnähere Unionsorgan für die Regelung der Ausgabe einer CBDC ansehen müssen.⁶⁶ Denkbar ist aber, auf Grundlage von Art. 133 AEUV die Bedingungen für die Ausgabe eines digitalen Euro mit dem Status eines gesetzlichen Zahlungsmittels durch das Eurosystem zu regeln.⁶⁷

IV. Fazit

Die Diskussion über die Einführung einer CBDC wirft Fragen über die Rolle des Bargeldes als gesetzliches Zahlungsmittel, den direkten Zugang zu Zentralbankverbindlichkeiten und die Struktur unseres Geldsystems auf. Obwohl die rechtliche Bewertung letztlich von ihren konkreten Ausgestaltungsmerkmalen abhängen wird, wurden einige der verfassungsrechtlichen Herausforderungen der Einführung einer CBDC auf Grundlage einiger möglicher Modelle (wertbasiert vs. kontenbasiert, Retail vs. Wholesale) aufgezeigt. Dabei konnte gezeigt werden, dass aus öffentlich-rechtlicher Sicht bereits die rechtliche Grundlage für die Emittierung einer CBDC durch die EZB nicht so klar ist, wie es auf den ersten Blick scheinen mag. Eine der Kardinalfragen ist, ob eine CBDC im Einzelhandel den gleichen Status eines gesetzlichen Zahlungsmittels wie Banknoten und Münzen haben könnte und wie das Verhältnis zwischen einer CBDC – mit und ohne Status als gesetzliches Zahlungsmittel – und Euro-Bargeld ausgestaltet werden soll. Die Einführung eines digitalen Euros berührt daneben eine ganze Reihe weitere juristische Fragen, wie beispielsweise die Vereinbarkeit bestimmter Arten von CBDC mit bestehenden Gesetzen zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, die Regulierung eventuell eingeschalteter Intermediäre bei der Ausgabe einer CBDC, aber

⁶⁶ S. dazu – allerdings in einem anderen Zusammenhang – *M. Selmayr*, in: von der Groben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), *Europäisches Unionsrecht* (Fn. 56), Art. 133 AEUV Rn. 16.

⁶⁷ *EZB*, *Report on a digital euro* (Fn. 12), 24.

auch die Frage nach dem Schutz subjektiver Rechte wie der Gewährleistung von Anonymität im Zahlungsverkehr, monetärer Inklusion und der Berufsfreiheit von Geschäftsbanken.⁶⁸ Die rechtliche Debatte um die Einführung einer CBDC steht insofern erst ganz am Anfang.

⁶⁸ S. zu letzterem *B. Geva/C. Zellweger-Gutknecht/S. Grünwald*, *The ECB and € E-Banknotes* (Fn. 30), 78 ff.

§ 7 Die progressive Besteuerung auf Grundlage des Umsatzes und das EU-Beihilfenrecht

Tim-Niklas Zimmer

I. Einleitung

Die Besteuerung anhand des Umsatzes anstelle des Gewinns liegt international im Trend.¹ Europarechtlich wirft dies jedoch Fragen auf. Problemfelder finden sich hierbei – neben einer möglichen Verletzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie² – zum einen bezüglich der Verletzung von Grundfreiheiten, zum anderen hinsichtlich des EU-Beihilfenrechts.

Im Folgenden soll sich auf das EU-Beihilfenrecht konzentriert werden.

II. Sachverhalt

Ungarn hat bereits mehrere Steuern eingeführt, die den Umsatz verschiedener Unternehmen progressiv besteuern, namentlich eine Gesundheitssteuer bezogen auf Tabakprodukte³, eine Telekommunikationssteuer⁴, eine Einzelhandelssteuer⁵ und eine Werbesteuer⁶. Die Werbesteuer ist seit 2018 ausgesetzt, die Telekommunikations- und die Einzelhandelssteuer wurden

¹ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 1.

² Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006, L 347, 1.

³ Kommission, Entscheidung v. 4. Juli 2016, SA.41187, C(2016) 4049 final.

⁴ EuGH, Urt. v. 3. März 2020, Rs. C-75/18 (Vodafone Magyarország Mobil Távközlési), ECLI:EU:C:2020:139.

⁵ EuGH, Urt. v. 3. März 2020, Rs. C-323/18 (Tesco-Global Áruházak), ECLI:EU:C:2020:140.

⁶ EuG, Urt. v. 27. Juni 2019, Rs. T-20/17 (Ungarn ./ Europäische Kommission), ECLI:EU:T:2019:448.

vollständig aus dem Gesetz entfernt⁷ und die Gesundheitssteuer wurde bislang nicht erhoben⁸.

Die Gesundheits-, die Telekommunikations- und die Einzelhandelssteuer besteuerten in progressiver Weise die Umsätze der Anbieter von Tabakwaren, der Telekommunikationsanbieter und des Einzelhandels.

Die 2014 eingeführte Werbesteuer besteuerte die Herausgeber von Werbung, d.h. beispielsweise Zeitungsverlage oder Rundfunksender. Diese Besteuerung erfolgte progressiv, sodass der niedrigste Steuertarif bei 0 %, der höchste bei 50 % der Umsätze lag. Im ersten Geltungsjahr der neuen Steuer konnten Unternehmen, die im Vorjahr keine Gewinne erzielt haben, Verluste früherer Geschäftsjahre anteilig abziehen.

Auch Polen hat sich für eine Einzelhandelssteuer entschieden, die Umsätze aus dem Verkauf an Verbraucher besteuert.⁹ Der Steuersatz steigt wie in Ungarn progressiv mit dem besteuerten Umsatz. Bislang ist noch keine Besteuerung auf dieser Grundlage erfolgt.

III. Verfahren

Gegen die Steuererhebung auf Grundlage der ungarischen Telekommunikations- und Einzelhandelssteuern wehrten sich zwei umsatzstarke Unternehmen vor dem Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest, welches jeweils ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH sandte.

Die ungarische Werbesteuer sowie die polnische Einzelhandelssteuer kamen dagegen über die Europäische Kommission und das Europäische Gericht (EuG) zum EuGH. Die Kommission hielt beide Steuern für beihilfenrechts- und damit europarechtswidrig, das EuG hob die Entscheidungen der Kommission jedoch auf. Vor dem EuGH hat Generalanwältin Kokott bereits die Schlussanträge gestellt, eine Entscheidung steht jedoch noch aus.

Bezüglich der Gesundheitssteuer akzeptierte Ungarn die Entscheidung der Kommission, dass es sich um eine unionsrechtswidrige Beihilfe handle.

⁷ B. Graßl/R. Koch, IStR 2020, 645 (646).

⁸ Kommission, Entscheidung v. 4. Juli 2016, SA.41187, C(2016) 4049 final, Rn. 55 f.

⁹ EuG, Urt. v. 16. Mai 2019, Rs. T 836/16 und T 624/17 (Republik Polen ./ . Europäische Kommission), ECLI:EU:T:2019:338.

Streitig war nur noch, ob der Erlass von Aussetzungsanordnungen in diesem Zusammenhang rechtmäßig war; diesbezüglich entschied der EuGH zu Gunsten Ungarns und erklärte die Aussetzungsanordnungen für nichtig.¹⁰

IV. Bewertung

1. Steuerrecht als Prüfungsgegenstand

In dem Verfahren zur Telekommunikationssteuer wurde das EU-Beihilfenrecht bereits auf der Ebene der Zulässigkeit behandelt.¹¹ Grundsatz ist hier, dass steuerliche Regelungen nur dann in den Anwendungsbereich des AEUV fallen, wenn sie selbst Bestandteil einer Beihilfemaßnahme sind, also die Finanzierung einer Beihilfe darstellen. Das ist dann der Fall, wenn ein zwingender Verwendungszusammenhang besteht. Einen solchen hat der EuGH nicht erkannt, weil die Einnahmen dem allgemeinen Staatshaushalt zufließen. Der EuGH lehnte damit seine Zuständigkeit für die beihilfenrechtliche Fragestellung ab und konzentrierte sich auf eine Verletzung der Grundfreiheiten und der Mehrwertsteuerrichtlinie, hielt die Steuern jedoch auch diesbezüglich für mit dem Unionsrecht vereinbar.

2. Selektive Begünstigung

Um die selektive Begünstigung durch eine Besteuerung feststellen zu können, ist eine dreistufige Prüfung durchzuführen:¹² Es ist zunächst ein Referenzrahmen zu finden, also eine Normalregelung. Von dieser muss es eine Abweichung geben, die sich in einer Ungleichbehandlung zwischen Unternehmen darstellt, die sich in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Lage befinden. Schließlich ist zu fragen, ob sich diese Ungleichbehandlung aus der Natur oder der Struktur des Referenzrahmens ergibt.

¹⁰ EuGH, Urt. v. 4. Juni 2020, C-456/18 P (Ungarn ./ Europäische Kommission), ECLI:EU:C:2020:421.

¹¹ EuGH, Urt. v. 3. März 2020, Rs. C-75/18 (Vodafone Magyarország Mobil Távközlési), ECLI:EU:C:2020:139, Rn. 18 ff.; EuGH, Urt. v. 3. März 2020, Rs. C-323/18 (Tesco-Globál Áruházak), ECLI:EU:C:2020:140.

¹² Vgl. A. Bartosch, BB 2018, 2199 (2199 f.).

Bezüglich der ungarischen Gesundheits- und der Werbe- sowie der polnischen Einzelhandelssteuer sah die Kommission eine selektive Begünstigung als gegeben an – auch dann noch, als Ungarn seine Werbesteuertarife anpasste und nur noch zwei Tarife vorsah, nämlich 0 % und 5,3 %. Die Kommission erkannte in der progressiven Besteuerung eine Abweichung vom Referenzrahmen – dieser sei die Besteuerung nach der neuen Steuer, allerdings ohne die Progression. Diese Abweichung begründe eine Begünstigung zugunsten kleinerer Unternehmen, die bereits von vornherein angelegt worden sei. Worauf die Einschätzung beruht, dass die Regelung bewusst geschaffen worden sei, um kleinere Unternehmen zu bevorteilen, wird aus den Kommissionsentscheidungen nicht ersichtlich.¹³

Das EuG bewertete die progressive Besteuerung anders und erkannte keine selektive Begünstigung. Der Referenzrahmen könne nicht anhand einer hypothetischen Regelung bestimmt werden, Maßstab könne nur eine tatsächlich bestehende Steuerregelung sein. Es fehle zudem an einer vergleichbaren Lage, denn große Unternehmen hätten relativ geringere Kosten und damit auch relativ höhere Einkünfte. Es erklärte daher die Kommissionsbeschlüsse für nichtig. Hiergegen wehrte sich die Kommission, sodass es nun am EuGH ist, über diese Rechtsfrage zu entscheiden.

Generalanwältin Kokott nimmt in ihren Schlussanträgen¹⁴ die Rechtsprechung zur Telekommunikations- und Einzelhandelssteuer in Bezug. Dort wurde festgestellt, dass die Umsatzhöhe ein neutrales Unterscheidungskriterium sei und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen indiziere. Diese Argumentation sei auch für das Beihilfenrecht heranzuziehen.¹⁵

Die Prüfung einer selektiven Begünstigung müsse immer von einem Referenzrahmen ausgehen. Ein solcher fehle hier, weil die Steuer neu geschaffen werde. Erst die Ausnahme vom autonom geschaffenen Steuersystem sei am Beihilfenrecht zu bewerten.¹⁶ Eine andere Bewertung sei nur mög-

¹³ Vgl. A. Bartosch, EuZW 2018, 891 (894 f.).

¹⁴ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, zur ungarischen Werbsteuer. Die Argumentation zur polnischen Einzelhandelssteuer ist vergleichbar: GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-562/19 P, ECLI:EU:C:2020:834.

¹⁵ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 42 f.

¹⁶ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 43.

lich, wenn die Regelung offensichtlich inkohärent, d.h. rechtsmissbräuchlich ausgestaltet, sei¹⁷, was hier nicht der Fall sei. Umsatzbasierte Besteuerung sei vielmehr inzwischen üblich, ebenso wie auch die progressive Besteuerung als solche.¹⁸ Die Leistungsfähigkeit könne nicht nur am Gewinn, sondern auch am Umsatz bemessen werden; eine solche Bemessung habe Vor- und Nachteile, diese abzuwägen sei aber Aufgabe des nationalen Gesetzgebers.¹⁹

Selbst wenn man vom Referenzrahmen der Kommissionsentscheidung ausgehe, sei, wie der EuG zutreffend argumentiere, die Vergleichbarkeit zwischen umsatzstarken und umsatzschwächeren Unternehmen nicht gegeben.²⁰

Schließlich sei auch die Verlustberücksichtigungsmöglichkeit im ersten Jahr nicht inkohärent und somit auch nicht selektiv.²¹

Des Pudels Kern scheint in der Frage des Referenzrahmens zu liegen: Wie lässt sich der Referenzrahmen bei einer neu eingeführten progressiven Steuer finden? Hierzu gibt es noch keine Lösung. Man könnte etwa auf den höchsten oder auch auf den niedrigsten Steuertarif abstellen.²² M.E. ist dem EuG jedenfalls dahingehend zuzustimmen, dass hypothetische, idealtypische, aber tatsächlich nicht bestehende Steuerregelungen keinen Maßstab bilden können.²³ Der Referenzrahmen muss bei einem neuen Steuergesetz – sofern es nicht als Teil einer bereits bestehenden Steuerregelung betrachtet werden kann – daher in der Regel aus dem Gesetz selbst abgeleitet werden. Der nationale Gesetzgeber hat hier einen relativ weiten Beurteilungsspielraum; nur wenn dieser verletzt wird, ist die Beihilfenprüfung fortzusetzen. Dies kann der Fall sein, wenn eine neue Steuerregelung tatsächlich in ihrer konkreten Ausgestaltung zum Ziel hat, eine selektive Begünstigung

¹⁷ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 49, 53.

¹⁸ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 60 f.

¹⁹ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 59.

²⁰ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 77 ff.

²¹ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 106 ff.

²² J. Mössner, ISR 2020, 162 (166).

²³ So auch D. Eisendle, ISR 2019, 295 (297).

herbeizuführen, etwa durch eine passgenaue Wahl der Umsatzschwellen.²⁴ Wenn als Ziel einer neuen Steuer aber bereits im Grundsatz die Begünstigung kleinerer Unternehmen postuliert wird, ohne die tatsächliche Ausgestaltung zu prüfen, verwischt dies die Grenzen zwischen Mehrbelastung und Begünstigung.²⁵

V. Zusammenfassung und Ausblick

Die progressive Besteuerung auf Grundlage des Umsatzes ist vor dem Hintergrund des EU-Beihilfenrechts nicht unproblematisch. Die Kommission sieht darin eine selektive Begünstigung, während das EuG die Gegenansicht vertritt.

Es bleibt abzuwarten, zu welchem Ergebnis der EuGH kommen wird. Vieles spricht dafür, dass er weder eine progressive Besteuerung anhand des Umsatzes im Allgemeinen noch die konkrete Ausgestaltung der Steuern in den vorliegenden Fällen für beihilfenrechtswidrig halten wird.²⁶

Dies könnte als eine weitere Niederlage der Kommission auf dem Gebiet des Beihilfenrechts in Bezug auf steuerliche Regelungen gewertet werden und damit die Rolle der Kommission in dieser Hinsicht schwächen.²⁷ Eine gewisse Selbstrücknahme der Kommission ist bereits zu beobachten.²⁸

Andererseits könnte es frischen Wind in die Diskussion um die Einführung der von der EU geplanten Digitalsteuer bringen, die ähnlich ausgestaltet sein soll.

Außerdem ist damit zu rechnen, dass andere europäische Staaten ebenfalls Umsätze progressiv besteuern, wenn der EuGH diese Form der Besteuerung als grundsätzlich zulässig bewertet; denn wenn der EuGH der Ansicht der Kommission folgen sollte, bestünde für die Mitgliedstaaten die Gefahr, dass sie im Wege der Rückforderung einer Beihilfe alle Unternehmen mit dem Höchsttarif nachbelasten müssten.²⁹ Die Thematik wird mithin weiter in der Diskussion bleiben.

²⁴ Vgl. *D. Eisendle*, ISR 2019, 295 (298).

²⁵ *J. Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Auflage 2020, Rn. 9.26.

²⁶ Vgl. *L. Micker*, ISR 2020, 167 (169).

²⁷ *D. Eisendle/T. Henze*, ISR 2020, 23 (25).

²⁸ *U. Soltész*, BB 2019, 1687 (1691).

²⁹ *J. Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Auflage 2020, Rn. 9.26.

§ 8 Das Urteil des EuGH in der Rechtssache Wächtler – Entscheidung, Folgen und Reform des § 6 AStG

*Noah Zimmermann**

I. Einführung

Auch knapp 50 Jahre nach der Einführung des Außensteuergesetzes¹ muss sich der Gesetzgeber weiterhin mit der Frage konfrontieren lassen, wie eine gerechte und rechtssichere Besteuerungslösung im Falle des Wegzugs von natürlichen Personen mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften auszugestalten ist. Anlass war damals wie heute der Wegzug eines Unternehmers in die Schweiz. 1968/69 wurde durch den Umzug des Kaufhauskonzernhabers Helmut Horten in das Tessin die mediale Aufmerksamkeit auf das bereits länger bestehende Problem gelenkt, dass zu dieser Zeit Inhaber von Großunternehmen ohne steuerliche Folgen in Deutschland in Niedrigsteuer-Staaten auswandern konnten, um danach ihre Anteile dort steuerlich günstig oder sogar unverteuert zu veräußern.² Die Einführung der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen nach § 6 AStG war Teil der Antwort des Gesetzgebers darauf.³

2019 fiel im Zuge des steuerlichen Nachspiels des Wegzugs von Martin Wächtler in die Schweiz erneut ein Schlaglicht auf die Wegzugsbesteuerung. In der Zwischenzeit haben sich die Rahmenbedingungen durch die erfolgte europäische Integration geändert. Auch die Schweiz hat sich dieser nur teilweise entzogen und nach der ablehnenden Volksabstimmung über

* Der Beitrag basiert auf der von der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg mit dem Preis für die beste Studienarbeit des Jahres 2019 im Schwerpunktbereich Steuerrecht ausgezeichneten Arbeit des Verfassers.

¹ Durch das Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen vom 08.09.1972, BGBl I 1972, 1713.

² Der Spiegel v. 4.1.1971, Boom der Angst, <http://www.spiegel.de/spiegel/print/d-43380525.html> (zul. abgerufen 25.10.2020).

³ *Becker*, DStR 1972, 359 (361); *Kaiser*, BB 1991, 2052.

die Teilnahme am EWR⁴ im Rahmen der sog. Bilateralen I⁵ das Freizügigkeitsabkommen (FZA)⁶ mit der Europäischen Union und deren Mitgliedsstaaten geschlossen, das 2002 in Kraft trat.

Bereits 2004 wurde durch das Urteil in der Rs. *Lasteyrie du Saillant*⁷ das deutsche Konzept der Wegzugsbesteuerung ein erstes Mal infrage gestellt und der Gesetzgeber zu Korrekturen gezwungen. Nun führte der EuGH Deutschland durch das Urteil in der Rs. *Wächtler*⁸ erneut vor Augen, dass in Sachen Wegzugsbesteuerung noch immer keine vollkommen europarechtskonforme Lösung gefunden wurde.

Dabei ist Martin Wächtler kein Einzelfall. 2019 betrug die Anzahl der Fortzüge von Deutschen ins Ausland etwa 145.000, davon erfolgten allein mindestens 16.000 in die Schweiz, die damit nach wie vor das beliebteste Ziel-land darstellt.⁹ Demzufolge besteht ein hohes Interesse sowohl für Steuerpflichtige als auch für die steuerberatende Praxis, dass die Wegzugsbesteuerung unionsrechtskonform ausgestaltet ist, sodass ihre Auswirkungen auf den konkreten Einzelfall rechtssicher beurteilt werden können. Das Urteil in der Rs. *Wächtler* legte nun den Finger in die Wunde der sich erneut im Konflikt mit dem Europarecht befindenden deutschen Wegzugsbesteuerung.

II. Rechtliche Ausgangslage

Das Urteil bezieht sich auf das deutsche System der Wegzugsbesteuerung in der gegenwärtigen Gestalt vor der angestrebten Reform durch das ATAD-Umsetzungsgesetz¹⁰. Dieses System ist durch den Einfluss der bis-

⁴ Siehe BBl 1993 I, 167.

⁵ Gruppe von gleichzeitig geschlossenen Abkommen über Freizügigkeit, technische Handelshemmnisse, Beschaffungswesen, Landwirtschaft, Landverkehr, Luftverkehr und Forschung, siehe *Taeschler*, in: Heidenbauer/Stürzlinger, *The EU's External Dimension in Direct Tax Matters*, 2010, S. 381 (385 f.); *Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2016, § 8 Rn. 8.

⁶ BGBl II 2001, 811.

⁷ EuGH v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, EU:C:2004:138 (*Lasteyrie du Saillant*).

⁸ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*).

⁹ Statistisches Bundesamt, <https://www-genesis.destatis.de/genesis/online/data> (Tabellen-Code: 12711-0005; zul. abgerufen 25.10.2020).

¹⁰ Siehe RefE v. 24.03.2020, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE>

herigen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV geprägt. Durch den besonderen Fall des Wegzugs in die Schweiz müssen zusätzlich die steuerrechtlichen Wirkungen des FZA mit in den Blick genommen werden.

1. Regime der deutschen Wegzugsbesteuerung *de lege lata*

a. *Steuersystematische Verortung der Wegzugsbesteuerung*

Unter den Begriff „Wegzugsbesteuerung“ sind im technischen Sinne die Steuertatbestände zu fassen, die unmittelbar an die Aufhebung der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in Deutschland die Rechtsfolge der Besteuerung von bisher nicht realisierten Vermögenszuwächsen knüpfen.¹¹ Dies trifft auf § 6 Abs. 1 S. 1 AStG für natürliche Personen und § 12 Abs. 3 KStG für juristische Personen zu, nicht aber etwa auf § 4 Abs. 1 S. 3 EStG für Mitunternehmenschaften, da diese keine steuerliche Ansässigkeit haben und der Tatbestand deshalb nicht unmittelbar auf den Wegzug als solchen abstellt.

Die Wegzugsbesteuerung ist Teil des Systems der Entstrickungsbesteuerung.¹² „Entstrickung“ i.e.S.¹³ entspricht dem insbesondere in §§ 4 Abs. 1 S. 3, 16 Abs. 3a, 17 Abs. 5 EStG, 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AStG, 12 Abs. 1 S. 1 KStG verwendeten Begriff des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland.¹⁴

/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/1-Referentenentwurf_2.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (zul. abgerufen 25.10.2020).

¹¹ Vgl. Reimer, in: Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung – Wegzugsberatung, 2007, S. 138 (143).

¹² Ettinger/Eberl, GmbHR 2005, 152 (153); Töben/Reckwardt, FR 2007, 159; Jabrayilov, SAM 2017, 83; Wacker, in: Lang, Europäisches Steuerrecht, 2018, S. 423 (424).

¹³ Entstrickung i.w.S. umfasst dagegen jeden Verlust der Möglichkeit des späteren Besteuerungszugriffs auf Wertsteigerungen bei Veräußerung, also auch die Entnahme, vgl. Meyer, in: Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann, Handbuch des Jahresabschlusses, 75. EL Juli 2020, Abt. IV Ersatzrealisation Rn. 7.

¹⁴ Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 300. EL Oktober 2020, § 4 EStG Rn. 220; Wied, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 153. EL Juni 2020, § 4 EStG Rn. 486.

aa. Ratio der Entstrickungsbesteuerung

Nach dem Realisationsprinzip erfolgt der Steuerzugriff auf eine erreichte Wertsteigerung grundsätzlich erst bei Aufdeckung der Wertsteigerung durch eine Transaktion am Markt.¹⁵ Wenn jedoch das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland über das durch den Realisationsakt erzielte Einkommen ausgeschlossen wird, ist eine Besteuerung erst bei Realisation nicht mehr möglich.¹⁶ Um das Ausscheiden von stillen Reserven aus der deutschen Steuerhoheit¹⁷ und damit den Verlust des Besteuerungszugriffs auf in Deutschland generierte Vermögenszuwächse¹⁸ verhindern zu können, ist als ultima ratio¹⁹ ein sog. Ersatzrealisationstatbestand²⁰ notwendig, der an den Verlust der Steuerhoheit über den Realisationserlös anknüpft.

bb. Entstrickung von Betriebs- und Privatvermögen

Da grundsätzlich nur im Betriebsvermögen, nicht aber im Privatvermögen Wertsteigerungen im Vermögensstamm besteuert werden,²¹ beziehen sich die meisten Entstrickungstatbestände auf Betriebsvermögen.

Jedoch wird durch § 17 und § 20 Abs. 2 EStG das ursprüngliche Prinzip der Nichtbesteuerung von Wertsteigerungen im Vermögensstamm von Privatvermögen im Bereich der Kapitalbeteiligungen vollständig aufgehoben.²² Folgerichtig ist bezüglich dieser Beteiligungen grundsätzlich eine Entstrickung denkbar. Diese erfolgt durch § 6 AStG jedoch insoweit unvollständig, als sie sich nur auf Anteile i.S.v. § 17 EStG, nicht aber auf solche i.S.v. § 20 Abs. 2 EStG bezieht.²³

¹⁵ *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rn. 400.

¹⁶ Vgl. *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, 6. Aufl. 2012, S. 956.

¹⁷ *Häck*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, *Außensteuerrecht*, 94. EL August 2020, § 6 AStG Rn. 17.

¹⁸ *Werner*, *Systemgerechte Entstrickung im Steuerrecht*, 2010, S. 67.

¹⁹ *Schaumburg*, in: *FS Herzig*, 2010, S. 711 (716); *Heckerodt/Schulz*, *ISR* 2018, 229.

²⁰ *Schwenke*, in: *FS Wassermeyer*, 2015, S. 361 (362); *Orthmann*, *Entstrickungsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit*, 2015, S. 42.

²¹ *BFH v. 04.07.1990 – GrS 1/89*, *BStBl II* 1990, 830 (836).

²² *Jachmann/Lindenberg*, in: *Lademann*, *EStG*, Nachtrag 255 Juli 2020, § 20 Rn. 520; *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, *EStG*, 39. Aufl. 2020, § 2 Rn. 14.

²³ *Schaumburg*, in: *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 4. Aufl. 2017, Rn. 6.384.

b. *Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen nach § 6 AStG*

aa. Haupttatbestand und Ersatztatbestände

Der Haupttatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG ist ein Ersatzrealisationstatbestand zur Aufdeckung der stillen Reserven in im Privatvermögen gehaltenen²⁴ Beteiligungen von natürlichen Personen an Kapitalgesellschaften i.S.v. § 17 EStG. Er greift bei Aufhebung der unbeschränkten Steuerpflicht der natürlichen Person durch physischen Wegzug²⁵. Eine Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit findet nicht statt. Jedoch ist eine vorherige mindestens zehnjährige unbeschränkte Steuerpflicht erforderlich, bei der alle Zeiträume der unbeschränkten Steuerpflicht der Person zusammengerechnet werden.²⁶

Die Ersatztatbestände²⁷ des § 6 Abs. 1 S. 2 AStG sollen als Wegzugssurrogate²⁸ Umgehungsmöglichkeiten des Grundtatbestands schließen.²⁹ Dabei knüpfen die Ersatztatbestände teilweise nicht an den Wegzug des Steuerpflichtigen, sondern an andere Entstrickungsursachen an, wie etwa bei Nr. 3 an die Einlage der Anteile in einen ausländischen Betrieb.

bb. Stundung bei erheblicher Härte nach Abs. 4

Nach § 6 Abs. 4 AStG ist die Steuerschuld auf fünf jährliche Teilbeträge und verzinst zu stunden, wenn die Einziehung für den Steuerpflichtigen eine erhebliche Härte bedeuten würde. § 6 Abs. 4 AStG setzt anders als § 222 AO³⁰ nicht voraus, dass der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint und gewährt auch einen Anspruch auf Stundung.³¹ Allerdings ist verschärfend in jedem Falle eine Sicherheitsleistung zu verlangen.

²⁴ BFH v. 26.04.2017 – I R 27/15, BStBl II 2017, 1194 (1198); *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. 2017, Rn. 72.

²⁵ *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 94. EL August 2020, § 6 AStG Rn. 17.

²⁶ *Kraft*, in: Kraft, AStG, 2. Aufl. 2019, § 6 Rn. 240.

²⁷ *Kraft*, in: Kraft, AStG, 2. Aufl. 2019, § 6 Rn. 340; *Schmidt*, AStG, 2012, § 6 Rn. 6.

²⁸ *Reimer*, in: Ostertun/Reimer, Wegzugsbesteuerung – Wegzugsberatung, 2007, S. 140.

²⁹ BT-Drs. VI/2883, S. 26.

³⁰ *Pohl*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 153. EL Juni 2020, § 6 AStG Rn. 81.

³¹ *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 94. EL August 2020, § 6 AStG Rn. 505, 511.

cc. Stundung bei Wegzug in EU/EWR-Staat nach Abs. 5

Der nach der Entscheidung *Lasteyrie du Saillant*³² eingeführte § 6 Abs. 5 AStG sieht dagegen eine unverzinst und unbefristete Stundung ohne Sicherheitsleistung vor, wenn ein Staatsangehöriger eines EU/EWR-Staates von Deutschland aus in einen anderen EU/EWR-Staat verzieht und der Zuzugsstaat Deutschland Amts- und Beitreibungshilfe gewährt. Die Stundung wird nach § 6 Abs. 5 S. 4 AStG u.a. dann widerrufen, wenn die Anteile tatsächlich veräußert werden, da dann Liquidität erlangt wird.³³ Durch Abs. 7 werden zusätzliche Mitwirkungspflichten auferlegt. Eine Veräußerung der Anteile muss angezeigt werden. Bei Nichtveräußerung muss jährlich eine Bestätigung der Inhaberschaft an den Anteilen abgegeben sowie die aktuelle Anschrift mitgeteilt werden.

c. *Wegzugsbesteuerung bei juristischen Personen nach § 12 KStG*

Nach § 12 Abs. 3 KStG gilt ein nach § 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt als aufgelöst, wenn es durch eine Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes in keinem³⁴ EU/EWR-Staat mehr unbeschränkt steuerpflichtig ist. Damit werden alle stillen Reserven aufgedeckt.

Wenn dagegen ein Wegzug in einen EU/EWR-Staat erfolgt, ist mangels spezieller Regelung der allgemeine körperschaftsteuerliche Entstrickungsstatbestand³⁵ des § 12 Abs. 1 KStG anwendbar.³⁶ Danach ist grundsätzlich für jedes entstrickte Wirtschaftsgut bilanziell der gemeine Wert nach § 9 BewG anzusetzen. Jedoch wird u.a. auf § 4g EStG verwiesen, wonach bei einem Wegzug in einen EU-Staat anders als bei § 6 Abs. 5 AStG

³² EuGH v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, EU:C:2004:138 (*Lasteyrie du Saillant*).

³³ *Lampert*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 6 AStG Rn. 44.

³⁴ Nach dem missverständlichen Wortlaut führt bereits das Erlöschen der unbeschränkten Steuerpflicht in *einem* Mitgliedstaat zur Fiktion der Auflösung, das Telos gebietet jedoch die obige Auslegung, vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 31; *Eickmann/Stein*, DStZ 2007, 723 (724); *von Freeden*, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 12 KStG Rn. 129.

³⁵ *Eickmann/Stein*, DStZ 2007, 723 (726).

³⁶ *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 300. EL Oktober 2020, § 12 KStG Rn. 53; *Lampert*, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 12 Rn. 26; *Olgemöller*, in: Streck, KStG, 9. Aufl. 2018, § 12 Rn. 30.

nicht gestundet wird, sondern den aufgedeckten stillen Reserven von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ein Ausgleichsposten entgegengesetzt werden kann, der dann über fünf Jahre hinweg abzuschmelzen ist.

2. Bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Vereinbarkeit der Entstrickungsbesteuerung mit den Grundfreiheiten

Der EuGH misst die Wegzugsbesteuerung als Teil der Entstrickungsbesteuerung bei Wegzugsfällen innerhalb von EU/EWR an den Grundfreiheiten des AEUV bzw. den entsprechenden Garantien des EWRAbk. Dabei stellte er bei der Entstrickung von Privatvermögen jedenfalls zunächst offenbar andere Anforderungen an die Rechtfertigung als bei der Entstrickung von Betriebsvermögen von Gesellschaften.³⁷

a. *Entstrickung von Privatvermögen – Lasteyrie du Saillant und N*

Das erste Urteil des EuGH zur Entstrickungsbesteuerung erging 2004 in der Rs. *Lasteyrie du Saillant*. Nach dieser Entscheidung liegt ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor, wenn ein wegzugswilliger Selbstständiger einer Wegzugsbesteuerung unterworfen wird, bei der grundsätzlich eine sofortige Steuererhebung stattfindet und eine Stundung nur unter erschwerten Voraussetzungen, also z.B. nur gegen Sicherheitsleistung, möglich ist.³⁸ 2006 erging ebenfalls zur Niederlassungsfreiheit das Urteil in der Rs. *N*, durch das u.a. die Unzulässigkeit des Forderns von Sicherheiten bekräftigt wurde.³⁹

b. *Entstrickung von Betriebsvermögen von Gesellschaften – National Grid Indus und DMC*

Bezüglich der Entstrickung von Betriebsvermögen von Gesellschaften entschied der Gerichtshof im Urteil *National Grid Indus*, dass zwar eine sofortige Steuererhebung ebenso nicht erforderlich ist und deshalb ein Wahlrecht zwischen sofortiger und zeitlich gestreckter Aufdeckung der stillen

³⁷ Wacker, IStR 2017, 926; Kessens, EFG 2018, 26 (27).

³⁸ EuGH v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02, EU:C:2004:138 (*Lasteyrie du Saillant*), Rn. 47, 69.

³⁹ EuGH v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, EU:C:2006:525 (*N*), Rn. 55.

Reserven gewährt werden müsse.⁴⁰ In der Rs. *DMC* kam der EuGH im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit aber zu dem Ergebnis, dass anstatt einer unbefristeten Stundung auch eine Stundung auf eine rätierliche Zahlung innerhalb von fünf Jahren genüge sowie dass Sicherheiten gefordert werden dürften.⁴¹

c. *Rechtsprechungsänderung durch Kommission/Portugal?*

Im Urteil *Kommission/Portugal* von 2016 wurden die Rechtfertigungsanforderungen für die Entstrickung von Betriebsvermögen bei Prüfung der Entstrickungsbesteuerung bei natürlichen Personen angewandt,⁴² wobei nicht eindeutig erkennbar ist, ob die in Rede stehende portugiesische Vorschrift eine Entstrickung von Privatvermögen, von Betriebsvermögen oder beidem zum Gegenstand hat.⁴³ Teilweise wurde die Entscheidung als Urteil zur Entstrickung von Privatvermögen angesehen, sodass eine Übertragung der Rechtsprechung zur Entstrickung von Betriebsvermögen von Gesellschaften auch auf die Entstrickung von Privatvermögen unter Aufgabe von *Lasteyrie du Saillant* und *N* vorliegen würde.⁴⁴ Teilweise wurde das Urteil aber auch so interpretiert, dass die geprüfte Vorschrift nur die Entstrickung von Betriebsvermögen betrifft und damit der Gerichtshof lediglich klarstellen wollte, dass die Grundsätze von *National Grid Indus* und *DMC* nicht nur auf die Entstrickung von Betriebsvermögen von Gesellschaften, sondern auch auf die Entstrickung von Betriebsvermögen natürlicher Personen Anwendung finden würden.⁴⁵ Nach letzterer Ansicht würden damit bezüglich der Entstrickung von Privatvermögen weiterhin die Grundsätze von *Lasteyrie du Saillant* und *N* gelten.⁴⁶

⁴⁰ EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:785 (*National Grid Indus*), Rn. 73.

⁴¹ EuGH v. 23.01.2014 – Rs. C-164/12, EU:C:2014:20 (*DMC*) Rn. 62, 68.

⁴² EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-503/14, EU:C:2016:979 (*Kommission/Portugal*), Rn. 52 ff.

⁴³ *Hagemann et al.*, FR 2019, 427 (432).

⁴⁴ So *Wacker*, IStR 2017, 926 (927); *Wacker*, in: Lang, Europäisches Steuerrecht, 2018, S. 423 (471 f.).

⁴⁵ *Jabrayilov*, SAM 2017, 83 (92); *Häck/Kahlenberg*, IStR 2019, 253 (259); *Hagemann et al.*, FR 2019, 427 (432).

⁴⁶ *Jabrayilov*, SAM 2017, 83 (92); *Häck/Kahlenberg*, IStR 2019, 253 (259); *Hagemann et al.*, FR 2019, 427 (432).

3. Steuerrechtliche Wirkungen des Freizügigkeitsabkommens in der Rechtsprechung des EuGH

Die Wegzugsbesteuerung muss sich jedoch nicht nur an den Grundfreiheiten des AEUV, sondern auch an den Freizügigkeitsrechten des FZA EU/Schweiz messen lassen. Da das FZA ein sog. gemischter Vertrag⁴⁷ ist, ist neben den Mitgliedstaaten auch die Europäische Union selbst Vertragspartei. Damit ist der Vertragsinhalt Unionsrecht und nimmt an dessen Anwendungsvorrang⁴⁸ vor dem nationalen Recht teil.⁴⁹

a. *Struktur des Freizügigkeitsabkommens*

Das FZA enthält Regelungen über die Personenfreizügigkeit, die Koordination der Systeme sozialer Sicherheit und die gegenseitige Anerkennung von Berufsqualifikationen. Jedem Regelungsbereich ist ein Anhang zugeordnet. So gewährt das FZA in den Art. 2-7 i.V.m. Anhang I Staatsangehörigen der Vertragsstaaten Freizügigkeitsrechte, jedoch im Unterschied zum AEUV grundsätzlich nur natürlichen Personen. Bisher stand hauptsächlich Anhang I im Mittelpunkt der Diskussion, da alle Rechte in Art. 2-7 FZA nur „gemäß Anhang I“ gewährt werden. Diesbezüglich entschied der EuGH in der Rs. *Hengartner und Gasser*⁵⁰ zum allgemeinen Diskriminierungsverbot nach Art. 2 FZA, dass der Anhang I den Gewährleistungsumfang der Freizügigkeitsrechte nach Art. 2-7 abschließend bestimme.⁵¹

b. *Übertragbarkeit der Rechtsprechung zum (sonstigen) Unionsrecht*

aa. Sachlicher Umfang der Übertragbarkeit

Daraus ergibt sich zunächst in sachlicher Hinsicht die Frage, wie stark die Freizügigkeitsrechte nach dem FZA den Grundfreiheiten nach dem AEUV angenähert sein sollen und wie dies festzustellen ist. Nach Ansicht des

⁴⁷ Erhard, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA D/CH, 54. EL August 2020, Art. 1 Rn. 53.

⁴⁸ Grundlegend EuGH v. 15.07.1964 – Rs. C-6/64, EU:C:1964:66 (*Costa/ENEL*).

⁴⁹ BFH v. 07.09.2011 – I B 157/10, BStBl II 2012, 590 (593 f.).

⁵⁰ EuGH v. 15.07.2010 – Rs. C-70/09, EU:C:2010:430 (*Hengartner und Gasser*), Rn. 39.

⁵¹ S. auch EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, EU:C:2015:766 (*Bukovansky*), Rn. 47.

EuGH entsprechen die Freizügigkeitsrechte des FZA insoweit den Grundfreiheiten des AEUV, als dass das FZA dies ausdrücklich vorsieht.⁵² Ob dies der Fall ist, ist nach zuvor Gesagtem hauptsächlich anhand des im Anhang I beschriebenen Gewährleistungsumfangs des jeweiligen Rechts im Einzelfall zu bestimmen. Insofern danach ein Freizügigkeitsrecht einer Grundfreiheit entspricht, können nach Art. 16 Abs. 2 FZA EuGH-Urteile zu der Grundfreiheit auch im Rahmen des FZA herangezogen werden. Sofern sich aus dem Anhang I aber ein abweichender Gewährleistungsumfang ergibt, darf dieser nicht unter Rückgriff auf Art. 16 Abs. 2 FZA überspielt werden.

bb. Zeitliche Beschränkung der Übertragbarkeit?

In zeitlicher Hinsicht ist dieser Rückgriff auf EuGH-Urteile zum AEUV nach dem Wortlaut von Art. 16 Abs. 2 FZA grundsätzlich nur hinsichtlich der Urteile möglich, die bis zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung, also dem 21.06.1999⁵³ ergangen sind, außer der Gemischte Ausschuss aus Vertretern der Vertragsparteien stellt die Geltung später ergangener Urteile fest.⁵⁴

Jedoch wurde vorgebracht, dass es im Widerspruch zu Sinn und Zweck des Abkommens stehe, spätere Urteile nicht zu berücksichtigen.⁵⁵ Auch nachvertragliche Urteile seien grundsätzlich zu berücksichtigen, außer wenn diese im Widerspruch zum Abkommen stünden oder in der Rechtsprechung vor Unterzeichnung in keiner Weise angelegt seien.⁵⁶ Alternativ wurde vorgeschlagen, zumindest solche nachvertraglichen Urteile zu berücksichtigen, die lediglich eine Präzisierung vorvertraglicher Rechtsprechung darstellen.⁵⁷

⁵² EuGH v. 11.02.2010 – Rs. C-541/08, EU:C:2010:74 (*Fokus Invest*), Rn. 28; EuGH v. 15.07.2010 – Rs. C-70/09, EU:C:2010:430 (*Hengartner und Gasser*), Rn. 42.

⁵³ BGBl II 2001, 810.

⁵⁴ Das Instrument der Feststellung durch den gemischten Ausschuss wurde bisher aber offenbar nie angewandt, siehe *Nürnberg*, IWB 2019, 417 (419).

⁵⁵ *Kokott*, in: FS Steinberger, 2002, S. 771 (788).

⁵⁶ *Epiney*, EuR 2008, 840 (858); wohl auch *Imhof*, ZESAR 2007, 155 (167); *Spies*, StuW 2017, 48 (59); aA BFH v. 07.09.2011 – I B 157/10, BStBl II 2012, 590 (594).

⁵⁷ *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 87; offen gelassen in BFH v. 07.09.2011 – I B 157/10, BStBl II 2012, 590 (594).

Der EuGH berief sich in neueren Judikaten zum FZA teilweise auf nachvertragliche Urteile.⁵⁸ Jedoch begründete er bisher zusätzlich immer auch abkommensautonom und vermied dadurch eine ausdrückliche Aussage dazu, ob und inwieweit nachvertragliche Urteile auch ohne Feststellung des Gemischten Ausschusses auf das FZA übertragen werden dürfen.⁵⁹

c. Spezifisch steuerrechtliche Einschränkungen nach Art. 21 FZA

Art. 21 FZA bestimmt, dass das FZA Doppelbesteuerungsabkommen (Abs. 1), Steuervorschriften zur Differenzierung nach dem Wohnsitz (Abs. 2) sowie Vorschriften zur Sicherung von Besteuerung, Zahlung und Erhebung sowie zur Verhinderung der Steuerflucht (Abs. 3) unberührt lässt. Der Wortlaut der Vorschrift ließe den Schluss zu, dass Art. 21 FZA eine Bereichsausnahme für weite Teile des Steuerrechts darstellt.⁶⁰ Jedoch lehnte der EuGH in der Entscheidung *Bukovansky* für Art. 21 Abs. 1 FZA die Annahme einer Bereichsausnahme ab, die Vorschrift sei lediglich ein Hinweis darauf, dass die Rechtfertigung von Beschränkungen der Freizügigkeitsrechte aus steuerrechtlichen Gründen möglich sei.⁶¹ Ebenso ergibt sich aus dem Urteil in der Rs. *Radgen*, dass der Gerichtshof auch Art. 21 Abs. 2 FZA nicht als Bereichsausnahme ansieht.⁶²

d. In Sachen Entstrickungsbesteuerung relevante Freizügigkeitsrechte

Besonders umfangreich geregelt ist das Recht von Erwerbstätigen auf Gleichbehandlung mit Inländern nach Art. 4, 7 lit. a) FZA i.V.m. Art. 9, 15 Anhang I FZA. Daraus wird abgeleitet, dass die im FZA gewährten Freizügigkeitsrechte für Arbeitnehmer und das Niederlassungsrecht für selbstständige natürliche Personen weitestgehend der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV und der Niederlassungsfreiheit nach

⁵⁸ EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, EU:C:2015:766 (*Bukovansky*), Rn. 37; EuGH v. 21.09.2016 – Rs. C-478/15, EU:C:2016:705 (*Radgen*), Rn. 46.

⁵⁹ So die Einschätzung von *Spies*, *StuW* 2017, 48 (59).

⁶⁰ *Harms-Wille*, in: Lang/Pistone, *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, 2017, S. 201 (219).

⁶¹ EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, EU:C:2015:766 (*Bukovansky*), Rn. 41.

⁶² Vgl. EuGH v. 21.09.2016 – Rs. C-478/15, EU:C:2016:705 (*Radgen*), Rn. 45.

Art. 49 AEUV entsprechen.⁶³ Der EuGH entschied z.B. im Urteil *Bergström*, dass die Freizügigkeitsrechte von Erwerbstätigen in Rückkehrfällen auch Schutz gegen den Herkunftsstaat gewähren⁶⁴ und übertrug dieses Ergebnis in *Ettwein* und *Picart* auf Wegzugsfälle.⁶⁵ Dagegen hat der Gerichtshof im bisher einzigen Urteil zur Vereinbarkeit einer Entstrickungsbesteuerung mit dem FZA *Picart* anders als bei den Grundfreiheiten nach dem AEUV⁶⁶ keine Niederlassung darin gesehen, dass nur passiv Beteiligungen gehalten wurden.⁶⁷ Deshalb bleibt es eine Frage des Einzelfalls, ob der EuGH durch die Freizügigkeitsrechte des FZA denselben Schutz wie durch die Grundfreiheiten zubilligt.

III. Das Urteil des Gerichtshofs in der Rs. *Wächtler*

1. Sachverhalt und Verfahrensablauf

Der deutsche Staatsangehörige Martin Wächtler war seit Februar 2008 Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH schweizerischen Rechts mit einer Beteiligung von 50%.⁶⁸ Zunächst war er in Deutschland wohnhaft. Zum 1. März 2011 verlegte er jedoch seinen Wohnsitz in die Schweiz, um näher an seiner Arbeitsstätte zu wohnen und den täglichen Grenzübertritt zu vermeiden.⁶⁹

Im Einkommensteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2011 berücksichtigte das zuständige Finanzamt bezüglich der GmbH-Anteile fiktive Veräußerungsgewinne nach § 6 Abs. 1 S. 1 AStG.⁷⁰ Von Seiten des

⁶³ *Weigell*, IStR 2006, 190 (192); *Spies*, StuW 2017, 48 (51); *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 134, 149.

⁶⁴ EuGH v. 15.12.2011 – Rs. C-257/10, EU:C:2011:839 (*Bergström*), Rn. 27 f.

⁶⁵ EuGH v. 28.02.2013 – Rs. C-425/11, EU:C:2013:121 (*Ettwein*), Rn. 33; EuGH v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, EU:C:2018:184 (*Picart*), Rn. 16.

⁶⁶ EuGH v. 07.09.2006 – Rs. C-470/04, EU:C:2006:525 (*N*), Rn. 26.

⁶⁷ EuGH v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, EU:C:2018:184 (*Picart*), Rn. 23.

⁶⁸ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 26.

⁶⁹ Schlussanträge GA *Wathelet* v. 27.09.2018 – Rs. C-581/17, EU:C:2018:779 (*Wächtler*), Rn. 21.

⁷⁰ FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (19).

Steuerpflichtigen wurde dagegen eingewandt, dass § 6 AStG insgesamt unanwendbar sei, weil aufgrund des FZA im Verhältnis zur Schweiz eine Stundungsregelung wie § 6 Abs. 5 AStG eingeführt hätte werden müssen.⁷¹

Nach der Zurückweisung des Einspruchs erhob Wächtler Anfechtungsklage beim FG Baden-Württemberg.⁷² Dieses hatte Zweifel, ob in dem Fehlen einer Stundungsregelung ein Verstoß gegen das FZA und damit gegen Unionsrecht zu sehen ist oder nicht.⁷³ Auch sei diese Frage entscheidungserheblich, weil die Anfechtungsklage bei einem Verstoß gegen das FZA begründet und bei Nichtvorliegen eines Verstoßes abzuweisen sei.⁷⁴ Deshalb legte das FG die Frage durch Vorlagebeschluss vom 14.07.2017⁷⁵ nach Art. 267 Abs. 1, 2 AEUV dem EuGH vor.

2. Entscheidung des Gerichtshofs

Der zuständige Generalanwalt *Wathelet* empfahl dem Gerichtshof, das Fehlen einer Stundungsregelung bei Wegzug in die Schweiz als mit dem FZA unvereinbar anzusehen.⁷⁶

a. Anzuwendende Auslegungsmaßstäbe

Der Gerichtshof klärt zunächst, dass das FZA nach Art. 31 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (WÜRV) nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Licht seines Ziels und Zwecks auszulegen sei.⁷⁷ Bezüglich der Auslegung von Begriffen des Abkommens, die solche des Unionsrechts sind, verhindere Art. 16 Abs. 2 FZA nicht die Berücksichtigung von Rechtsprechung des Gerichtshofs nach Vertragsunterzeichnung, die schon vor Unterzeichnung bestehende Grundsätze lediglich präzisiert.⁷⁸

⁷¹ Schlussanträge GA *Wathelet* v. 27.09.2018 – Rs. C-581/17, EU:C:2018:779 (*Wächtler*), Rn. 22.

⁷² FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (20).

⁷³ FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (21).

⁷⁴ FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (27).

⁷⁵ FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18.

⁷⁶ Vgl. Schlussanträge GA *Wathelet* v. 27.09.2018 – Rs. C-581/17, EU:C:2018:779 (*Wächtler*), Rn. 111.

⁷⁷ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 35.

⁷⁸ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 39.

b. Anwendungsbereich

Zunächst grenzt der Gerichtshof ab, ob der sachliche Anwendungsbereich des Niederlassungsrechts oder des Arbeitnehmerrechts des FZA eröffnet ist.⁷⁹ Es liege dann eine selbstständige Tätigkeit vor, wenn die Tätigkeit außerhalb eines Unterordnungsverhältnisses ausgeübt werde.⁸⁰ Da Martin Wächtler 50% der Anteile an der GmbH halte, könnten ihm nicht gegen seinen Willen Weisungen erteilt werden, weshalb er selbstständig sei.⁸¹ Auch sei ein grenzüberschreitender Bezug zwischen zwei Vertragsstaaten gegeben.⁸²

c. Beeinträchtigung

Der Grundsatz, dass Verpflichtungsadressat der Niederlassungsfreiheit des Unionsrechts auch der Herkunftsstaat ist,⁸³ sei auf das entsprechende Recht aus dem FZA ebenso anwendbar.⁸⁴

Sodann prüft der Gerichtshof, ob eine durch das Niederlassungsrecht des FZA verbotene Ungleichbehandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten vorliegt.⁸⁵ Da der Wegzug in die Schweiz steuerlich schlechter gestellt werde als der vergleichbare Fall des Verbleibs in Deutschland und die Wegzugsbesteuerung den Wegzug auch tatsächlich hindere, liege eine Ungleichbehandlung vor.⁸⁶

⁷⁹ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 40 ff.

⁸⁰ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 45 unter Verweis auf EuGH v. 27.06.1996 – Rs. C-107/94, EU:C:1996:251 (*Asscher*), Rn. 25 f. und EuGH v. 20.11.2001 – Rs. C-268/99, EU:C:2001:616 (*Jany u.a.*), Rn. 34.

⁸¹ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 46.

⁸² EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 48.

⁸³ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 51 unter Verweis auf EuGH v. 27.09.1988 – Rs. C-81/87, EU:C:1988:456 (*Daily Mail and General Trust*), Rn. 16.

⁸⁴ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 52 unter Verweis auf EuGH v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, EU:C:2018:184 (*Picart*), Rn. 16.

⁸⁵ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 55 ff.

⁸⁶ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 56 ff.

d. Rechtfertigung

Schlussendlich geht der Gerichtshof der Frage nach, ob zwingende Gründe des Allgemeinwohls die Ungleichbehandlung rechtfertigen würden, dabei verweist er auf die ausdrückliche Regelung hierzu in Art. 21 Abs. 3 FZA.⁸⁷

Die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse sei in diesem Fall kein tauglicher Rechtfertigungsgrund, weil diese nur die sofortige Festsetzung rechtfertigen würde, nicht aber die sofortige Erhebung.⁸⁸

Auch könne keine Berufung auf die Notwendigkeit der Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen erfolgen, da auf Grundlage von Art. 27 DBA D/CH hinreichende Auskunftspflichten bestünden.⁸⁹

Bezüglich des Rechtfertigungsgrunds der Sicherung der wirksamen Steuererhebung kommt der Gerichtshof mit dem Generalanwalt zum Ergebnis, dass die sofortige Steuererhebung nicht erforderlich sei, weil als milderer Mittel Sicherheit verlangt werden könne.⁹⁰ Ebenso sei die Stundungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 4 AStG nicht ausreichend.⁹¹

e. Ergebnis des Gerichtshofs

Demzufolge beantwortet der Gerichtshof die Vorlagefrage damit, dass die sofortige Steuererhebung bei der Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen bei Wegzug in die Schweiz gegen das FZA verstößt.⁹² Er folgt somit GA *Wathelet*.

⁸⁷ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 63.

⁸⁸ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 64.

⁸⁹ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 65.

⁹⁰ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66 unter Verweis auf EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:785 (*National Grid Indus*), Rn. 73 f. und v. 03.01.2014 – Rs. C-164/12, EU:C:2014:20 (*DMC*), Rn. 65 ff.

⁹¹ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 68.

⁹² EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 69.

IV. Bedeutung und Würdigung des Urteils

1. Anzuwendende Auslegungsmaßstäbe

Der EuGH stellt der Prüfung der Vereinbarkeit von § 6 AStG mit dem FZA Vorüberlegungen voran, wie das FZA auszulegen ist. Diese Vorgehensweise erschwert es zu erkennen, an welchen Stellen der späteren Prüfung relevant ist, ob die erläuterten Auslegungsregelungen greifen und welche Wirkungen sie haben.

a. Heranziehung von Art. 31 WÜRV

Bezüglich der Anwendung von Art. 31 WÜRV als Auslegungsmaßstab durch den Gerichtshof könnten Bedenken aufgrund der Tatsachen bestehen, dass weder die Union noch alle ihre Mitgliedstaaten dem Übereinkommen beigetreten sind.⁹³ Jedoch sind die Auslegungsgrundsätze des Art. 31 WÜRV lediglich eine Wiedergabe des bestehenden Völkergewohnheitsrechts,⁹⁴ weshalb sie auch für die Auslegung der von der Europäischen Union geschlossenen Verträge herangezogen werden können.⁹⁵

b. Berücksichtigung nachvertraglicher Urteile trotz Art. 16 Abs. 2 FZA

Der Gerichtshof schließt sich erstmals ausdrücklich der Auffassung an, dass nachvertragliche Urteile auch dann berücksichtigt werden können, wenn sie nur Grundsätze aus vorvertraglichen Urteilen konkretisieren.⁹⁶

Diese Ansicht ist vor dem Hintergrund schlüssig, dass bei Vorliegen einer bloßen Konkretisierung eine Ableitung auch bereits aus dem zugrundeliegenden vorvertraglichen Urteil möglich ist, sodass im Ergebnis nur auf

⁹³ *Cranshaw*, jurisPR-IWR 3/2019 Anm. 1.

⁹⁴ *Dörr*, in: *Dörr/Schmalenbach*, Vienna Convention on the Law of Treaties, 2. Aufl. 2018, Art. 31 Rn. 7; *Sorel/Boré Eveno*, in: *Corten/Klein*, Vienna Convention on the Law of Treaties, 2011, Art. 31 Rn. 15.

⁹⁵ EuGH v. 25.02.2010 – Rs. C-386/08, EU:C:2010:91 (*Brita*), Rn. 42; *Cranshaw*, jurisPR-IWR 3/2019 Anm. 1.

⁹⁶ Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 39.

vorvertragliche Urteile rekuriert wird. Dies stimmt zudem mit dem Verständnis des Gerichtshofs bezüglich des ähnlich formulierten Art. 6 EWRAbk überein.⁹⁷

Eine unbeschränkte Übernahme von nachvertraglichen Urteilen widerspricht dagegen der Ratio von Art. 16 Abs. 2 FZA. Dieser soll die Souveränität der Schweiz durch die Verhinderung von faktischen Erweiterungen der Freizügigkeitsrechte durch Rechtsfortbildungen und Rechtsprechungsänderungen schützen.⁹⁸ In diesen Fällen liegt keine Konkretisierung vor. Durch die Beschränkung der Berücksichtigung von nachvertraglichen Urteilen auf solche konkretisierender Natur wird das Interesse an einer einheitlichen Auslegung⁹⁹ von Abkommen und EU-Primärrecht mit dem in Art. 16 Abs. 2 FZA niedergelegten Vorbehalt überzeugend in Ausgleich gebracht.

Jedoch bestehen Bedenken, dass der Gerichtshof allzu leicht eine Konkretisierung annehmen wird. Da der EuGH seine Rechtsprechung regelmäßig nicht offen ändert,¹⁰⁰ könnte die vom EuGH nunmehr vertretene Ansicht zur Konsequenz haben, dass dieser durchgehend nachvertragliche Urteile zu den Grundfreiheiten nach dem AEUV auch im Rahmen des FZA berücksichtigen wird, indem er jedes Urteil nur als „Weiterentwicklung“ oder „Konkretisierung“ ansieht.¹⁰¹ Ein solches Vorgehen würde eine verdeckte Umgehung von Art. 16 Abs. 2 FZA darstellen. Der Gerichtshof muss Art. 16 Abs. 2 FZA respektieren und darauf achten, dass er nachvertragliche Rechtsprechungsänderungen und Rechtsfortbildungen offenlegt und nicht auf das FZA überträgt.

2. Anwendungsbereich

Die Abgrenzung zum Arbeitnehmerbegriff überzeugt, aufgrund der Beteiligung in Höhe von 50% können keine Weisungen entgegen des Willens des Gesellschafter-Geschäftsführers erteilt werden. Die Bezugnahme auf Urteile zum Arbeitnehmerbegriff des Art. 45 AEUV ist unproblematisch,

⁹⁷ Vgl. EuGH v. 01.04.2004 – Rs. C-286/02, EU:C:2004:212 (*Bellio F.lli*), Rn. 34.

⁹⁸ *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 69, 90.

⁹⁹ EuGH v. 23.09.2003 – Rs. C-452/01, EU:C:2003:493 (*Ospelt und Schlössle Weissenberg Familienstiftung*), Rn. 29.

¹⁰⁰ *Spies*, *StuW* 2017, 48 (59); *Nürnberg*, *ISR* 2019, 159 (164).

¹⁰¹ *Nürnberg*, *ISR* 2019, 159 (164).

das Urteil *Asscher*¹⁰² erging vor Vertragsunterzeichnung, das Urteil *Jany u.a.*¹⁰³ wiederholt lediglich das Erfordernis des Unterordnungsverhältnisses.

Die Wertung der Rs. *Picart*, dass ein alleiniges Halten von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften im Herkunftsstaat keine Niederlassung in einem anderen Staat i.S.d. FZA begründet,¹⁰⁴ bringt der Gerichtshof aufgrund der zusätzlichen aktiven Geschäftsführertätigkeit von Martin Wächtler in der Schweiz als Zielstaat richtigerweise nicht zur Anwendung. Somit sieht er zu Recht den Anwendungsbereich des Niederlassungsrechts des FZA nach Art. 16 ff. Anhang I FZA als eröffnet an.

3. Beeinträchtigung

a. *Schutz vor Wegzugsbeschränkungen durch den Heimatstaat?*

Im Kern geht es bei der Frage des Schutzes vor Wegzugsbeschränkungen durch den Heimatstaat darum, ob die Freizügigkeitsrechte des FZA nur ein Diskriminierungsverbot bezüglich der Staatsangehörigkeit oder wie die Grundfreiheiten des AEUV zumindest auch ein Verbot anderer diskriminierender Beschränkungen von grenzüberschreitenden Sachverhalten enthalten.

Der Verweis des Gerichtshofs auf die abkommensautonome Herleitung eines Schutzes vor Wegzugsbeschränkungen in der Rs. *Bergström* ist problematisch, da die dortige Argumentation ganz überwiegend anhand von Art. 8 FZA i.V.m. Anhang II FZA und somit anhand der Regelungen zu den Systemen der sozialen Sicherheit, nicht jedoch anhand der Regelungen über die Freizügigkeit erfolgt. Während nach der Zielbestimmung in Art. 8 FZA bezüglich der sozialen Sicherheit schlicht „Gleichbehandlung“ gewährt werden soll, sieht das Gleichbehandlungsrecht des Niederlassungsrechts in Art. 15 Abs. 1 Anhang I FZA Gleichbehandlung „im Aufnahmestaat“ vor. Diese Wortlautdifferenz deutet auf eine dahingehende Restriktion hin, dass bezüglich der Freizügigkeitsrechte kein Schutz gegen den Heimatstaat besteht. Somit überträgt der Gerichtshof – zumal ohne

¹⁰² EuGH v. 27.06.1996 – Rs. C-107/94, EU:C:1996:251 (*Asscher*), Rn. 25 f.

¹⁰³ EuGH v. 20.11.2001 – Rs. C-268/99, EU:C:2001:616 (*Jany u.a.*), Rn. 34.

¹⁰⁴ EuGH v. 15.03.2018 – Rs. C-355/16, EU:C:2018:184 (*Picart*), Rn. 21 ff.

Begründung – eine Argumentation anhand der Vorschriften zur sozialen Sicherung auf die zur Freizügigkeit, obwohl im Wortlaut erhebliche Unterschiede bestehen.

Jedoch stützt sich der Gerichtshof zusätzlich auf das Urteil *Daily Mail and General Trust* zu Art. 49 AEUV, nach dem die Niederlassungsfreiheit ein allgemeines Verbot zumindest hinsichtlich diskriminierender Beschränkungen enthält und damit auch vor Wegzugsbeschränkungen schützt.¹⁰⁵ Nach Art. 1 lit. a) FZA ist Abkommensziel die Einräumung eines umfassenden Freizügigkeitsrechts. Hierbei wird keine Restriktion vorgenommen, gegen welchen Staat dieses anwendbar ist. Damit ist es trotz des Wortlautes des Art. 15 Abs. 1 Anhang I FZA nicht ausgeschlossen, dass die Niederlassungsfreiheit des FZA ein Beschränkungsverbot enthält und damit auch gegen den Staat der eigenen Staatsangehörigkeit Wirkung entfaltet. Somit kann grundsätzlich nach Art. 16 Abs. 2 FZA Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten des AEUV übertragen werden.¹⁰⁶ In Art. 49 AEUV wird mit dem Verbot von Beschränkungen „im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats“ ein ähnlicher Wortlaut wie z.B. in Art. 15 Abs. 1 FZA gewählt. Da zu Art. 49 AEUV bereits vor Unterzeichnung des FZA das Urteil *Daily Mail and General Trust* erging, ist nach Art. 16 Abs. 2 FZA diese Rechtsprechung als dem FZA zugrunde gelegt anzusehen, womit das Niederlassungsrecht des FZA im Ergebnis zutreffend auch vor Wegzugsbeschränkungen des Herkunftslandes schützt.¹⁰⁷

b. Bereichsausnahme nach Art. 21 Abs. 3 FZA?

Der Gerichtshof geht nicht ausdrücklich darauf ein, ob Art. 21 Abs. 3 FZA eine Bereichsausnahme bezüglich der Freizügigkeitsrechte bei Vorschriften zur Sicherung der Steuerfestsetzung und -erhebung darstellt. Dies dürfte darauf zurückzuführen sein, dass er zu den ähnlich formulierten

¹⁰⁵ EuGH v. 27.09.1988 – Rs. C-81/87, EU:C:1988:456 (*Daily Mail and General Trust*), Rn. 16.

¹⁰⁶ *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 184 f.

¹⁰⁷ *Traversa*, in: Lang/Pistone, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 147 (164 f.); aA *Heidenbauer/Metzler*, in: Lang/Pistone, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 97 (124 f.); *Ismer*, in: Lang/Pistone, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 233 (255).

Art. 21 Abs. 1¹⁰⁸ und Abs. 2 FZA¹⁰⁹ bereits entschieden hat, dass diese keine Bereichsausnahmen darstellen.

Dem Wortlaut nach liegt eine Bereichsausnahme nahe: „Keine Vorschrift des Vertrags hindert die Vertragsparteien daran [...] die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern“. Eine unterschiedliche Auslegung der einzelnen Absätze des Art. 21 FZA hinsichtlich dieser Frage scheidet aufgrund des sehr ähnlichen Wortlauts aber aus. Deshalb steht der Auslegung des Art. 21 FZA als Bereichsausnahme die systematische Erwägung entgegen, dass im Falle der Annahme einer Bereichsausnahme die ausdrücklichen steuerlichen Gleichbehandlungsgebote nach Art. 9 Abs. 2, 15 Abs. 2 Anhang I FZA kaum mehr eine Bedeutung hätten.¹¹⁰ Deshalb ist in Art. 21 Abs. 3 FZA keine Bereichsausnahme zu sehen.¹¹¹

c. *Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte durch § 6 AStG*

Wie vom Gerichtshof vorgenommen, ist ein Vergleich mit einem reinen Inlandssachverhalt anzustellen.¹¹² Der grenzüberschreitende Sachverhalt des Wegzugs wird gegenüber dem Verbleib im Heimatstaat benachteiligt. Zutreffend wird die Vergleichbarkeit der Position der beiden Gruppen bejaht,¹¹³ einziger Unterschied ist der Wegzug.

4. Rechtfertigung

In Übereinstimmung mit dem Gerichtshof¹¹⁴ ist Art. 21 Abs. 3 FZA eine Konkretisierung des übertragbaren¹¹⁵ Grundsatzes der Möglichkeit der Rechtfertigung von Beschränkungen der Grundfreiheiten des AEUV

¹⁰⁸ EuGH v. 19.11.2015 – Rs. C-241/14, EU:C:2015:766 (*Bukovansky*), Rn. 41.

¹⁰⁹ Vgl. EuGH v. 21.09.2016 – Rs. C-478/15, EU:C:2016:705 (*Radgen*), Rn. 45.

¹¹⁰ *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 216.

¹¹¹ *Adamczyk*, in: Lang/Pistone, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 449 (479 f.); aA *Giorgos/Katerina*, in: Lang/Pistone, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 265 (279).

¹¹² Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 55 f.

¹¹³ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 60.

¹¹⁴ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 62 f.

¹¹⁵ *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 242.

durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses. Bei Vorliegen eines zwingenden Grundes ist demnach ebenso eine Verhältnismäßigkeitsprüfung durchzuführen.¹¹⁶ Die Übernahme dieser Grundsätze durch Art. 21 Abs. 3 FZA ist die konsequente Auslegungsalternative zur Annahme einer Bereichsausnahme.

a. *Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse*

Das Urteil problematisiert nicht, dass der zunächst geprüfte Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nicht in Art. 21 Abs. 3 FZA erwähnt wird. Außerdem wurde dieser bezüglich der Grundfreiheiten des AEUV erst durch das nachvertragliche Urteil *Marks & Spencer*¹¹⁷ etabliert, womit eine Übernahme dieses Rechtfertigungsgrundes nach Art. 16 Abs. 2 FZA bezweifelt werden könnte. In der Zulassung eines neuen Rechtfertigungsgrundes kann keine Konkretisierung einer früheren Rechtsprechung gesehen werden.¹¹⁸ Jedoch würde die Nichtübernahme eines neuen Rechtfertigungsgrundes in das FZA dazu führen, dass dieses einen stärkeren Schutz als die Grundfreiheiten des AEUV gewähren würde. Im FZA sind jedoch alle Abweichungen vom Niveau der Freizügigkeit innerhalb der EU einschränkender Natur, weshalb ein höheres Schutzniveau als das des AEUV systemwidrig wäre.¹¹⁹ Deshalb sind auch nachvertraglich entwickelte Rechtfertigungsgründe und somit auch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsgründe auf das FZA übertragbar.¹²⁰

Es ist nicht eindeutig, warum der Gerichtshof eine Rechtfertigung ablehnt. Richtigerweise kann zwischen sofortiger Steuerentstehung und -festsetzung bei Wegzug sowie der zusätzlichen sofortigen Steuererhebung bei Wegzug unterschieden werden: Während die sofortige Steuerentstehung und -festsetzung zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse geeignet und erforderlich ist, ist die Steuererhebung jedenfalls keine erforderliche Maßnahme. Mit der sofortigen Steuerentstehung und -festsetzung

¹¹⁶ EuGH v. 21.09.2016 – Rs. C-478/15, EU:C:2016:705 (*Radgen*), Rn. 46; *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 288.

¹¹⁷ EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, EU:C:2005:763 (*Marks & Spencer*).

¹¹⁸ *Söffing/Bron*, RIW 2009, 358 (362).

¹¹⁹ *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 93; aA *Söffing/Bron*, RIW 2009, 358 (362).

¹²⁰ *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 242.

hat die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht bereits rechtzeitig vor dessen Verlust ausgeübt. Damit ist die Besteuerungsbefugnis vollständig gesichert, eine sofortige Erhebung ist nicht mehr erforderlich.

b. Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen

In Art. 21 Abs. 3 FZA werden Maßnahmen zur Sicherung der Besteuerung und der Steuererhebung zugelassen, womit die Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen ausdrücklich auch im FZA als Rechtfertigungsgrund anerkannt ist.¹²¹ Da durch die sofortige Steuererhebung die Notwendigkeit der Nachverfolgung der Anteile im Ausland entfällt, ist sie zur Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen geeignet. Sie ist aber nur dann erforderlich, wenn eine Erhebung erst bei Veräußerung oder bei Umgehungsversuchen aufgrund einer mangelhaften Nachverfolgbarkeit der Anteile im Ausland ausscheidet.

Durch die zum 01.01.2011 in Kraft getretene Revision des DBA D/CH¹²² wurde in Art. 27 DBA D/CH die in Art. 26 OECD-MA vorgesehene sog. große Auskunftsklausel¹²³ eingeführt. Damit können nicht nur wie bisher Informationen zur Durchführung des Abkommens, sondern auch Informationen zur Durchführung des nationalen Rechts vom anderen Vertragsstaat verlangt werden. Dies hat zur Konsequenz, dass in Übereinstimmung mit der Argumentation des Gerichtshofs durch die Pflichten zum Informationsaustausch sichergestellt ist, dass die deutsche Finanzverwaltung in Erfahrung bringen kann, wenn die nach § 6 AStG besteuerten Anteile tatsächlich veräußert werden. Somit besteht keine Gefahr, dass der Steuerpflichtige bei weiterhin gestundeter Steuer seine Anteile heimlich veräußern kann. Die Nachverfolgung im Ausland wäre allein dann aufgrund eines erhöhten Verwaltungsaufwands weniger wirksam, wenn dieser so hoch wäre, dass es durch diesen nicht nur im Einzelfall zu Vollzugsdefiziten kommen würde. Diesbezüglich ist jedoch in den EU/EWR-Fällen, in denen nach § 6 Abs. 5 AStG dieselbe Form der Stundung bereits praktiziert wird, nichts bekannt, weshalb in den Schweiz-Fällen auch nicht damit zu rechnen ist. Deshalb ist es ein gleich wirksames milderer Mittel, die Steuer bis

¹²¹ *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 244.

¹²² BGBl II 2011, 1090.

¹²³ *Götzenberger*, BB 2011, 1954; *Schwartz/Tippelhofer*, IStR 2011, 249 (250); *Höring*, DSStZ 2019, 284.

zur tatsächlichen Veräußerung zu stunden. Die sofortige Steuererhebung ist mit dem Gerichtshof zur Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen nicht erforderlich.

c. Sicherstellung der wirksamen Steuererhebung

Der Rechtfertigungsgrund der Sicherstellung der wirksamen Steuererhebung ergibt sich ausdrücklich aus Art. 21 Abs. 3 FZA. Er entspricht dem in der Rs. *Scorpio*¹²⁴ anerkannten Rechtfertigungsgrund der Effizienz der Beitreibung. Mit dem Gerichtshof¹²⁵ ist die sofortige Erhebung als geeignet anzusehen, die wirksame Steuererhebung sicherzustellen. Die Erforderlichkeit ist aber insofern infrage gestellt, als dass als milderer Mittel gestundet werden könnte. Die Erhebung nach Widerruf der Stundung ist jedoch nur gleich wirksam wie die sofortige Erhebung, wenn durch die Stundung die Steuererhebung nicht gefährdet wird. Dabei sind die Beitreibungsmöglichkeiten im Ausland sowie die Möglichkeit einer zusätzlichen Sicherheitsleistung zu untersuchen.

aa. Kein Entfall der Erforderlichkeit durch Beitreibungshilfe

Es kann infrage gestellt werden, ob ein Beitreibungsabkommen mit dem Zielstaat in jedem Fall die Erhebung der Steuer sicherstellen kann. Wenn das Vermögen des Steuerpflichtigen in einem Drittstaat belegen ist, kommt es vielmehr darauf an, ob durch Amtshilfe bei der Beitreibung in diesem Staat vollstreckt werden kann.¹²⁶ Eine Einzelfallanalyse der Belegenheit des gesamten Vermögens des Steuerpflichtigen wäre jedoch aufwendig und würde im Falle der Auferlegung weiterer Mitwirkungspflichten zu einer zusätzlichen Beschränkung führen. Ohnehin wird im Regelfall zumindest ein Teil des Vermögens des Steuerpflichtigen im Zielstaat oder weiterhin im Heimatstaat belegen sein. Deshalb ist bei notwendiger typisierender Betrachtung bei Bestehen einer Beitreibungsverpflichtung des Zielstaats die Beitreibung gesichert, die sofortige Steuererhebung wäre nicht erforderlich.

¹²⁴ EuGH v. 03.10.2006 – Rs. C-290/04, EU:C:2006:630 (*Scorpio*), Rn. 35.

¹²⁵ Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66.

¹²⁶ Häck, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 94. EL August 2020, § 6 AStG Rn. 547.

Zwischen Deutschland und der Schweiz besteht jedoch keine Vereinbarung zur Amtshilfe bei Beitreibung. Das DBA D/CH enthält keine Art. 27 OECD-MA entsprechende Regelung, womit hierdurch das Bedürfnis nach einer sofortigen Steuererhebung nicht entfallen kann.

bb. Unbefristete Stundung unter Sicherheitsleistung als milderer Mittel

Der Gerichtshof nimmt pauschal an, dass die unbefristete Stundung verbunden mit dem Fordern von Sicherheit ein milderer Mittel als die sofortige Steuererhebung sei.¹²⁷ Hinsichtlich solcher Sicherheitsleistungen ist aber in Übereinstimmung mit der in § 241 AO getroffenen Regelung der Aufzählung bestimmter Sicherheiten zu beachten, dass nur hinreichend solide Sicherheiten in Frage kommen. Die Akzeptanz nicht gelisteter Sicherheiten steht nach § 245 AO zurecht im Ermessen der Finanzverwaltung. Eine geringe Liquiditätsbelastung besteht z.B. bei Bestellung eines Grundpfandrechts nach § 241 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) AO. Jedoch ist bei einem Wegzug fraglich, ob der Steuerpflichtige in jedem Fall noch Immobilien im Herkunftsstaat halten wird. Deshalb wird das tauglichste Sicherungsmittel regelmäßig die generell praktisch relevante¹²⁸ Bankbürgschaft nach § 241 Abs. 1 Nr. 7 AO sein. Bei dieser ist jedoch im Einzelfall eine erhebliche Liquiditätsbelastung möglich. Denn die von der Bank verlangte Avalprovision steigt mit Höhe der Bürgschaftssumme und dem Ausfallrisiko, außerdem wird ab einem gewissen Ausfallrisiko generell keine Bürgschaft übernommen.¹²⁹ Es kann daher im Ergebnis nicht pauschal unterstellt werden, dass in jedem Fall ohne größeren Liquiditätsverlust eine Sicherheit geleistet werden kann, dies hängt von der Struktur der Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen ab. Zumindest bei typisierter Betrachtung ist die Annahme des Gerichtshofs jedoch zutreffend, dass die Forderung einer Sicherheitsleistung ein milderer Mittel als die sofortige Steuererhebung darstellt. Indem die Finanzverwaltung nur Sicherheiten annehmen muss, die den Steueranspruch umfassend absichern,¹³⁰ ist eine Sicherheitsleistung auch gleich wirksam wie die sofortige Steuererhebung.

¹²⁷ EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66 f.

¹²⁸ *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 259. EL August 2020, § 241 AO Rn. 64.

¹²⁹ *Wien*, Handels- und Gesellschaftsrecht, 2013, S. 111 f.

¹³⁰ *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 259. EL August 2020, § 245 AO Rn. 7.

Deshalb ist mit dem Gerichtshof die sofortige Steuererhebung als nicht erforderlich und das Niederlassungsrecht als verletzt anzusehen, weil als milderes Mittel eine Stundung unter Sicherheitsleistung hätte gewährt werden können.

5. Auswirkungen des Urteils auf deutsche Steuergesetze und Einordnung in die bisherige Rechtsprechung

Das Urteil *Wächtler* hat damit unmittelbare Konsequenzen für die Anwendung von § 6 AStG bei einem Wegzug in die Schweiz. Jedoch müssen auch mögliche Auswirkungen auf andere Konstellationen der Wegzugsbesteuerung beachtet werden.

a. Auswirkungen auf § 6 AStG bei Wegzug in die Schweiz

aa. Übertragbarkeit auf nicht durch Niederlassungsrecht geschützte Personen

Da sich die Garantien des FZA bezüglich des Niederlassungsrechts und des Freizügigkeitsrechts für Arbeitnehmer in ihrer Wirkung gegen steuerliche Beeinträchtigungen weitgehend decken,¹³¹ ist das Urteil des EuGH auch auf Fälle übertragbar, in denen der Wegzug in die Schweiz deshalb erfolgt, weil dort eine unselbstständige Tätigkeit aufgenommen werden soll.

Ein Art. 21 AEUV entsprechendes allgemeines Freizügigkeitsrecht wird mit der Auffassung des Gerichtshofs in der Rs. *Hengartner und Gasser* aufgrund der rudimentären Ausgestaltung des Rechts der Nichterwerbstätigen in Art. 24 Anhang I FZA¹³² und des eingeschränkten Wortlauts von Art. 2, 7 FZA¹³³ durch das FZA nicht gewährt. Daraus folgt, dass das Urteil des EuGH in der Rs. *Wächtler* auf Nichterwerbstätige nicht übertragbar ist.

¹³¹ Durch Art. 15 Abs. 2 Anhang I FZA wird das steuerliche Gleichbehandlungsgebot für Arbeitnehmer nach Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA für das Niederlassungsrecht schlicht für entsprechend anwendbar erklärt; für Art. 45 und Art. 49 AEUV siehe Schlussanträge GA *Mischo* v. 13.03.2003 – Rs. C-9/02, EU:C:2003:159 (*Lasteyrie du Saillant*), Rn. 20; *Ismer/Reimer/Rust*, EWS 2004, 207 (211); *Söffing/Bron*, RIW 2009, 358 (359).

¹³² *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien, 2013, S. 162.

¹³³ *Spies*, StuW 2017, 48 (51).

bb. § 6 Abs. 1 S. 1 AStG bei Wegzug in die Schweiz unanwendbar?

Nach dem Urteil bleibt offen, ob auf Basis der bestehenden Gesetzeslage unbefristet gestundet werden kann oder ob § 6 Abs. 1 S. 1 AStG in diesen Fällen unanwendbar ist und damit die Steuer nicht entsteht. Der Gerichtshof konnte sich hierzu nicht äußern, da diese Frage erstens nicht vorgelegt wurde und sie zweitens auch unzulässig wäre, weil sie eine Frage der Auslegung des nationalen Rechts ist.¹³⁴ Sowohl der Kläger im Ausgangsverfahren als auch das vorlegende Gericht gingen davon aus, dass § 6 Abs. 1 S. 1 AStG im Falle der Unionsrechtswidrigkeit des Fehlens einer unbefristeten Stundungsmöglichkeit unanwendbar ist.¹³⁵ Bereits bei der parallelen Problematik nach *Lasteyrie du Saillant*¹³⁶ und nun auch bei *Wächtler*¹³⁷ war die Finanzverwaltung jedoch der Auffassung, dass eine Stundung möglich und damit auch vor der Schaffung einer gesetzlichen Sonderregelung durch Stundung die Europarechtswidrigkeit beseitigt sei. Für eine solche Stundung müsste jedoch aufgrund des sich aus Art. 20 III GG, § 85 S. 1 AO ergebenden steuerrechtlichen Legalitätsprinzips eine Rechtsgrundlage bestehen.¹³⁸ Die Anwendung von § 222 Abs. 1 S. 1 AO¹³⁹ scheitert daran, dass § 6 Abs. 4 AStG als speziellere Vorschrift § 222 Abs. 1 S. 1 AO in der Anwendbarkeit sperrt.¹⁴⁰ § 6 Abs. 4 AStG gewährt mit einer Stundung nur auf ratierliche Zahlung bereits nicht die geforderte Rechtsfolge. Weiterhin kommt eine Stundung analog § 6 Abs. 5 AStG¹⁴¹ gegebenenfalls unter Sicherheitsleistung analog § 222 Abs. 1 S. 2 AO in Betracht.¹⁴² Jedoch wollte der Gesetzgeber § 6 Abs. 5 AStG bewusst auf EU/EWR-Fälle beschränken, sodass keine planwidrige Regelungslücke

¹³⁴ Ob eine Norm noch unionsrechtskonform auslegbar ist oder der Anwendungsvorrang des Unionsrechts eingreift, entscheiden allein die nationalen Gerichte; siehe EuGH v. 17.04.2018 – Rs. C-414/16, EU:C:2018:257 (*Egenberger*), Rn. 71.

¹³⁵ FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (20, 27).

¹³⁶ BMF-Schreiben v. 08.06.2005, BStBl I 2005, 714.

¹³⁷ BMF-Schreiben v. 13.11.2019, BStBl I 2019, 1212.

¹³⁸ Vgl. BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.

¹³⁹ So vorgeschlagen von *Schlücke*, IStR 2019, 264 (265).

¹⁴⁰ *Häck*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 94. EL August 2020, § 6 AStG Rn. 513.

¹⁴¹ *Kahlenberg*, DStRK 2019, 93; nach *Häck/Kahlenberg*, IStR 2019, 253 ebenso Stundung analog § 222 AO denkbar.

¹⁴² *Häck*, IStR 2011, 797 (799 f.); *Cranshaw*, jurisPR-IWR 3/2019 Anm. 1; *Müller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, § 6 AStG Rn. 22.

vorliegt.¹⁴³ Eine Stundung ist damit gesetzlich nicht vorgesehen und auch nicht durch Rechtsfortbildung erreichbar. Gesetze können nicht gegen den objektivierten Willen des Gesetzgebers und somit contra legem durch Rechtsfortbildung angepasst werden, um ihre Verfassungs- oder Unionsrechtswidrigkeit zu beseitigen, sie sind vielmehr unwirksam¹⁴⁴ bzw. nicht anwendbar¹⁴⁵. Deshalb muss der Anwendungsvorrang des Unionsrechts bei Wegzug eines Erwerbstätigen in die Schweiz auch auf den Steuertatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG erstreckt werden, sodass die Steuer nicht entsteht.

b. Auswirkungen auf § 6 AStG bei Wegzug in EU/EWR

Der Gerichtshof prüfte in der Rs. *Wächtler* das im FZA verankerte Niederlassungsrecht streng nach den Maßstäben der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV. Er nimmt explizit Bezug auf seine bisherige Rechtsprechung für EU/EWR-Fälle¹⁴⁶ und stellt damit für die Rechtfertigung einer Wegzugsbesteuerung einen weitgehenden Gleichlauf her.¹⁴⁷ Dies hat zur Konsequenz, dass die Rechtfertigungsanforderungen, die der EuGH in der Rs. *Wächtler* aufgestellt hat, auch bei einem Wegzug in EU/EWR-Fällen gelten.

aa. Vereinbarkeit von § 6 Abs. 5 S. 2 AStG mit Unionsrecht

Es war bezweifelt worden, dass die Stundungsvoraussetzung der Gewährleistung der Amtshilfe bezüglich des Informationsaustauschs und der Beitreibung mit den Grundfreiheiten vereinbar ist.¹⁴⁸

Der Gerichtshof hat nun in der Rs. *Wächtler* angedeutet, dass bei fehlendem Informationsaustausch die sofortige Steuererhebung zur Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollern gerechtfertigt sein könnte.¹⁴⁹ Im Verhältnis zu allen EU-Staaten ist der Informationsaustausch durch die

¹⁴³ *Schlücke*, IStR 2019, 264 (265).

¹⁴⁴ BVerfG v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13, NVwZ 2017, 617 (618 f.).

¹⁴⁵ EuGH v. 17.04.2018 – Rs. C-414/16, EU:C:2018:257 (*Egenberger*), Rn. 82, EuGH v. 06.11.2018 – Rs. C-569/16 u.a., EU:C:2018:871 (*Bauer*), Rn. 91.

¹⁴⁶ Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66.

¹⁴⁷ *Hagemann et al.*, FR 2019, 427 (435).

¹⁴⁸ *Müller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, § 6 AStG Rn. 191.

¹⁴⁹ Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 65.

EU-Amtshilferichtlinie¹⁵⁰ gesichert.¹⁵¹ Im Verhältnis zu den restlichen EWR-Staaten besteht ein DBA mit einer Auskunftsklausel, die auch Auskünfte zur Durchführung allein nationalen Rechts umfasst.¹⁵² Damit spielt das Erfordernis der Amtshilfe in Form des Informationsaustauschs in der Praxis keine Rolle, es ist im Verhältnis zu allen EU/EWR-Staaten erfüllt.

Zudem hat der Gerichtshof nun grundsätzlich zugelassen, die Gewährung von Beitreibungshilfe als gesetzliche Voraussetzung zu verankern, jedoch darf bei deren Fehlen nicht die Stundung insgesamt versagt, sondern nur Sicherheit verlangt werden.¹⁵³ Im Verhältnis zu allen EU-Staaten greift die Beitreibungsrichtlinie.¹⁵⁴ Jedoch ist im DBA zwischen Deutschland und Island keine Beitreibungshilfe vereinbart, weshalb § 6 Abs. 5 AStG im Verhältnis zu Island nicht anwendbar ist.¹⁵⁵ Die sofortige Steuererhebung ist jedoch mit den Grundsätzen der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Wächtler* nicht vereinbar, weshalb auch in EWR-Fällen bezüglich § 6 Abs. 5 S. 2 AStG Handlungsbedarf besteht. Es muss eine Stundung gegen Sicherheitsleistung ermöglicht werden, wenn die Betreibung nicht sichergestellt ist.

bb. Verhältnis zu *Kommission/Portugal* und Frage der Differenzierung zwischen Entstrickung von Betriebsvermögen und von Privatvermögen

Mit der Entscheidung in der Rs. *Wächtler* erteilt der Gerichtshof den Interpretationen¹⁵⁶ eine Absage, die in der Entscheidung *Kommission/Portugal* eine Aufgabe von *Lasteyrie du Saillant* und *N* gesehen hatten. Mit der

¹⁵⁰ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABL L 64 vom 11.03.2011, 1.

¹⁵¹ Vgl. die umfangreichen Möglichkeiten des Informationsaustausches, dargestellt bei *Helminen*, EU Tax Law, 2. Aufl. 2011, S. 287 ff.

¹⁵² *Müller-Gosoge*, in: Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, § 6 AStG Rn. 187.

¹⁵³ Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66.

¹⁵⁴ Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABL L 84 vom 31.03.2010, 1.

¹⁵⁵ OFD Münster v. 31.10.2008 – Kurzinfor Int. St. 4/2008; *Hecht*, in: Fuhrmann, AStG, 2017, § 6 Rn. 57.

¹⁵⁶ *Wacker*, IStR 2017, 926 (927); *Wacker*, in: Lang, Europäisches Steuerrecht, 2018, S. 423 (471 f.).

Ablehnung einer befristeten Stundung auf ratierliche Zahlung steht das Urteil *Wächtler* ebenso wie *Lasteyrie du Saillant* und *N* im Konflikt zu *National Grid Indus* und *DMC*. Die Rechtsprechung zur Entstrickungsbesteuerung bleibt damit gespalten. Es verdichten sich durch das Urteil *Wächtler* die Anzeichen immer mehr, dass der Gerichtshof zwischen der Entstrickung von Privatvermögen und der Entstrickung von Betriebsvermögen differenziert.¹⁵⁷ Im Lichte der Rs. *Wächtler* ist das Urteil *Kommission/Portugal* einschränkend so zu verstehen, dass die Grundsätze zur Entstrickung bei Gesellschaften auf natürliche Personen anzuwenden sind, wenn die Wirtschaftsgüter im Rahmen der unternehmerischen Betätigung eingesetzt werden, also Betriebsvermögen sind. An den höheren Rechtfertigungsanforderungen für die Entstrickung von Privatvermögen hält der Gerichtshof dagegen offenbar fest.

Jedoch lässt der Gerichtshof bisher eine Begründung weitgehend vermissen, warum er bezüglich mehrerer Modalitäten der Stundung zwischen der Entstrickung des Betriebsvermögens und Entstrickung des Privatvermögens differenziert. Diese Vorgehensweise wiederholt der Gerichtshof im Urteil *Wächtler* bezüglich der beiden dort angesprochenen Aspekte der notwendigen Dauer des Besteuerungsaufschubs und der Zulässigkeit des Forderns von Sicherheiten trotz Beitreibungspflichtung des Zielstaates.

(1) Differenzierung bezüglich der Dauer des Besteuerungsaufschubs

Obwohl in der Rs. *Wächtler* keine Stundung gewährt wurde und es damit auf die Frage der notwendigen Dauer des Besteuerungsaufschubs nicht ankam, stellte der Gerichtshof ausdrücklich klar, dass nur eine unbefristete Stundung bis zur tatsächlichen Veräußerung ausreichend sei.¹⁵⁸ Diese Rechtsprechung steht im Kontrast zur bei der Entstrickung von Betriebsvermögen zugelassenen ratierlichen Besteuerung. Entgegen anderslautender Behauptungen¹⁵⁹ kann der Gesetzgeber damit bei § 6 AStG bei EU/EWR-Fällen keine ratierliche Besteuerung einführen.

Diese Differenzierung könnte dadurch gerechtfertigt werden, dass der Verwaltungsaufwand bei der Entstrickung von Betriebsvermögen sehr hoch

¹⁵⁷ *Hagemann et al.*, FR 2019, 427 (432).

¹⁵⁸ Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 68. Es ist nicht ersichtlich, weshalb diese Ansicht des Gerichtshofs nach *Hummel*, ISR 2019, 436 (438) „missverständlich“ oder gar „widersprüchlich“ sein soll (so auch *Häck*, ISR 2020, 17 (18)).

¹⁵⁹ *Wacker*, IStR 2017, 926 (928).

sein kann, wenn die Finanzverwaltung die Wirtschaftsgüter im Ausland verfolgen müsste, um festzustellen, ob sie veräußert wurden.¹⁶⁰ Auch müssten dem Steuerpflichtigen umfangreiche Erklärungsspflichten auferlegt werden, die die Niederlassungsfreiheit ebenfalls erheblich beeinträchtigen würden.¹⁶¹ Zwar ist dagegen einzuwenden, dass auch Privatvermögen komplex strukturiert sein kann, sodass die Nachverfolgung im Ausland Schwierigkeiten bereitet, während umgekehrt auch Betriebsvermögen einfach strukturiert sein kann.¹⁶² Jedoch würde es zu Rechtsunsicherheit führen, wenn der Gerichtshof eine Einzelfallprüfung verlangen würde, ob die Nachverfolgung des Vermögens problematisch ist, um je nachdem eine rätierliche Besteuerung zuzulassen oder nicht. Es kann schwerlich eine genaue Grenze gezogen werden, ab wann der Verwaltungsaufwand zu hoch ist. Richtigerweise vermeidet der Gerichtshof diese Problematik, indem er typisierend die Nachverfolgung von Betriebsvermögen als komplex ansieht und damit die rätierliche Besteuerung zulässt, während die Nachverfolgung von Privatvermögen typisierend als wenig aufwendig eingestuft wird, womit bis zur tatsächlichen Veräußerung gestundet werden muss.

(2) *Differenzierung bezüglich Sicherheitsleistung*

Der Gerichtshof äußert sich weiterhin in der Rs. *Wächtler* in unklarer Weise dazu, ob er daran festhält, dass bei der Entstrickung von Privatvermögen das Fordern von Sicherheiten generell unzulässig ist, wenn die Beitreibung im Zielstaat gesichert ist.¹⁶³ Wie erörtert sichert eine Beitreibungsverpflichtung des Zielstaats die Beitreibung gegen eine natürliche Person hinreichend ab.¹⁶⁴ Deshalb sollte vielmehr die Frage gestellt werden, ob das Postulat der Unzulässigkeit des Forderns von Sicherheiten auf die Entstrickung von Betriebsvermögen übertragen werden sollte. Die bisher bestehende Differenzierung kann nur berechtigt sein, wenn die Beitreibung gegen Inhaber von Betriebsvermögen im Ausland schwieriger wäre als gegen

¹⁶⁰ EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:785 (*National Grid Indus*), Rn. 69 f.; Stellungnahmen zahlreicher Regierungen, siehe Schlussanträge GA Kokott v. 08.09.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:563 (*National Grid Indus*), Rn. 60 ff; Müller-Gattermann, in: FS Schaumburg, 2009, S. 939 (949 f.).

¹⁶¹ EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:785 (*National Grid Indus*), Rn. 70.

¹⁶² Schlussanträge GA Kokott v. 08.09.2011 – Rs. C-371/10, EU:C:2011:563 (*National Grid Indus*), Rn. 66.

¹⁶³ Vgl. EuGH v. 26.02.2019 – Rs. C-581/17, EU:C:2019:138 (*Wächtler*), Rn. 66.

¹⁶⁴ Siehe IV)4)c)aa).

die Inhaber von Privatvermögen. Da aber auch bei einem Betriebsvermögen der Träger des Vermögens eine natürliche Person sein kann, erschließt sich nicht, was die Differenzierung rechtfertigt. Deshalb sollte der EuGH diese Differenzierung in der Weise aufgeben, dass auch bei der Entstrickung von Betriebsvermögen das Fordern von Sicherheiten unzulässig ist, wenn die Beitreibung gesichert ist. Zumindest bisher hat der deutsche Gesetzgeber auch z.B. bei § 4g EStG das Fordern einer Sicherheit nicht zugelassen.¹⁶⁵

c. *Auswirkungen auf § 6 AStG bei Wegzug in sonstigen Drittstaat*

Die in der Rs. *Wächtler* bestätigten Rechtfertigungsvoraussetzungen würden auch bei anderen Drittstaatenfällen Anwendung finden, wenn der Wegzug iSv § 6 Abs. 1 S. 1 AStG zur Eröffnung des Anwendungsbereichs der auch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbaren Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV führen würde. Das vorliegende FG Baden-Württemberg hat es jedoch abgelehnt, diese Frage ebenfalls vorzulegen. Es ging unter Berufung auf die Entscheidung *van Hilten-van der Heijden*¹⁶⁶ davon aus, dass ein Wegzug keine Kapitalbewegung und deshalb der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht eröffnet sei.¹⁶⁷ Dem Begriff „Kapitalverkehr“ unterfallen alle Vorgänge, die in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG aufgeführt sind, da bei Einführung der Kapitalverkehrsfreiheit dieses Verständnis des Begriffs zugrunde gelegt wurde, wobei die Aufzählung nicht abschließend ist.¹⁶⁸ Der Gerichtshof ging in *van Hilten-van der Heijden* nicht darauf ein, dass nach Abschnitt XI lit. F Anhang I der Richtlinie ein „Vermögenstransfer von Gebietsansässigen im Fall der Auswanderung“ ein Kapitalverkehrsvorgang ist. In diesem Zuge ist die Frage zu stellen, ob der Wegzug ins Ausland als solcher ein „Vermögenstransfer“ von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ist. Im Lichte der Einleitung zu Anhang I ist zur Annahme eines Kapitalverkehrsvorgangs eine Transaktion erforderlich, also ein aktives, investives Tätigwerden bezüglich des

¹⁶⁵ Dies soll nun aber geändert werden, s. RefE ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.03.2020, 4.

¹⁶⁶ EuGH v. 23.02.2006 – Rs. C-513/03, EU:C:2006:131 (*van Hilten-van der Heijden*), Rn. 49.

¹⁶⁷ FG Baden-Württemberg v. 14.06.2017 – 2 K 2413/15, EFG 2018, 18 (21 f.); aA EG-Kommission v. 19.12.2006, KOM(2006) 825, S. 11.

¹⁶⁸ EuGH v. 16.03.1999 – Rs. C-222/97, EU:C:1999:143 (*Trummer und Mayer*), Rn. 21; *Cordewener*, in: Lang, Europäisches Steuerrecht, 2018, S. 195 (224).

Vermögens.¹⁶⁹ Bei einem Wegzug ist der Steuerpflichtige bezüglich der Beteiligung jedoch ausschließlich passiv, weshalb kein Vermögenstransfer vorliegt und die Wegzugsbesteuerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach richtiger Auffassung des Gerichtshofs nicht in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt.¹⁷⁰ Damit hat das Urteil *Wächtler* mangels Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit keinen Einfluss auf Fälle des Wegzugs in Drittstaaten.

d. Auswirkungen auf § 12 KStG

Da das Niederlassungsrecht des FZA auf natürliche Personen beschränkt ist, hat die Entscheidung in der Rs. *Wächtler* keine Auswirkungen auf § 12 KStG bei Wegzügen in die Schweiz.

Auch besteht kein Einfluss auf Wegzüge von juristischen Personen in EU/EWR-Staaten, weil die Rechtsprechung zur Entstrickung von Betriebsvermögen generell unangetastet blieb.

Mittlerweile müsste sich der Gerichtshof anstelle einer Prüfung der Vereinbarkeit von § 12 KStG mit dem Primärrecht in den meisten Fällen ohnehin zunächst mit Art. 5 ATAD I¹⁷¹ befassen. Durch diese Vorschrift wurden die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, für Körperschaften bis Ende 2019 eine Entstrickungsbesteuerung einzuführen.

¹⁶⁹ *Rehfeld*, Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags, 2008, S. 211.

¹⁷⁰ *Rehfeld*, Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags, 2008, S. 211; wohl aA *Pappers, Lang/Pistone*, The EU and Third Countries: Direct Taxation, 2007, S. 393 (404).

¹⁷¹ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 vom 19.07.2016, 1.

V. Optionen des Gesetzgebers zur Reform der Stundungsregelung

1. Sachlicher Umfang der Änderung

Der Gesetzgeber muss die Vorgaben des *Wächtler*-Urteils umsetzen, wenn er die Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz sicherstellen will.¹⁷² Der nun durch das Bundesfinanzministerium vorgelegte Reformvorschlag erweist sich jedoch als sehr problematisch, weshalb Alternativen¹⁷³ in den Blick zu nehmen sind.

a. Referentenentwurf vom 24.03.2020

Das Bundesministerium der Finanzen beabsichtigt im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes eine umfassende Reform des AStG, die auch § 6 AStG betrifft. Der zweite Referentenentwurf vom 24.03.2020 sieht vor, eine einheitliche rätierliche Stundung auf sieben Jahre unabhängig vom Zielland des Wegzugs einzuführen, wobei eine Sicherheitsleistung verlangt werden soll.¹⁷⁴ Wie bereits aufgezeigt¹⁷⁵ wäre eine solche Abkehr von der unbefristeten Stundung in EU/EWR-Fällen europarechtswidrig.¹⁷⁶ Die beabsichtigte Änderung erstaunt auch vor dem Hintergrund, dass in der Entwurfsbegründung ausdrücklich die entgegenstehende Aussage des EuGH in *Wächtler* benannt, aber unter Verweis auf die vorherige Rechtsprechung zur Entstrickung von Betriebsvermögen schlicht für unbeachtlich erklärt wird.¹⁷⁷

¹⁷² Siehe IV)5)a)bb).

¹⁷³ Siehe auch den umfassenden Reformvorschlag für § 6 AStG von *Kudert/Hagemann/Kahlenberg*, Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung, 2017, S. 71 ff.

¹⁷⁴ RefE ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.03.2020, 19.

¹⁷⁵ Siehe IV)5)b)bb)(1).

¹⁷⁶ Vgl. auch *Kahlenberg*, IStR 2020, 378 (383 f.), der zurecht einen „krassen Widerspruch“ zur Entscheidung in der Rs. *Wächtler* sieht. Für Unionsrechtswidrigkeit auch *Hörnigke/Quilitzsch*, ISR 2020, 152 (158 f.); *Schiefer*, ISR 2020, 84 (86 ff.) und *Wilke*, IStR 2020, 366 (369 f.).

¹⁷⁷ Siehe RefE ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.03.2020, 81 f. Siehe hierzu auch die diesbezüglich sehr kritische kleine Anfrage der FDP-Fraktion v. 24.03.2020, BT-Drs. 19/18318.

Zweifel bestehen auch hinsichtlich der „soll-Regelung“ für eine Sicherheitsleistung. Zwar wäre eine praktische Handhabung in der Weise vorstellbar, dass in EU/EWR-Fällen auf die Sicherheitsleistung verzichtet wird, wie es auf Grundlage der zutreffenden Rechtsprechung des Gerichtshofs¹⁷⁸ erforderlich wäre. Jedoch erfolgen sehr viele Wegzüge in EU-Staaten,¹⁷⁹ weshalb eine solche Handhabung im Widerspruch zum beabsichtigten Regelfall des Forderns der Sicherheitsleistung stehen würde.¹⁸⁰

Deshalb beseitigt der Entwurf die Unionsrechtswidrigkeit nicht, sondern weitet sie sogar aus.

b. Kleine Alternativlösung

Anstelle dessen könnte dem bisher bestehenden § 6 AStG ein neuer Absatz angefügt werden, nach dem die Steuer bei einem Wegzug in die Schweiz entsprechend § 6 Abs. 5 AStG mit der Ergänzung gestundet wird, dass Sicherheit verlangt werden kann. Auch kann eine noch restriktivere Umsetzung des Urteils vorgenommen werden, indem die Regelung auf Personen beschränkt wird, die in der Schweiz einer Erwerbstätigkeit¹⁸¹ nachgehen wollen.

Alternativ könnte der Gesetzgeber die Schweiz in § 6 Abs. 5 AStG einbeziehen und nach Satz 2 einen neuen Satz 3 einfügen, dass in Fällen, in denen die Beitreibung nicht sichergestellt ist, die Steuer zwar auch gestundet wird, aber Sicherheit verlangt werden kann. Damit wäre gleichzeitig die Unionsrechtswidrigkeit bei Wegzügen nach Island¹⁸² beseitigt.

c. Große Alternativlösung

Der Gerichtshof ist im Urteil *Wächtler* der Ansicht, dass eine große Auskunftsklausel entsprechend Art. 26 OECD-MA für Zwecke der Wegzugsbesteuerung äquivalent zu den Informationsmöglichkeiten nach der Amtshilferichtlinie ist. Eine solche Auskunftsklausel ist in den meisten deut-

¹⁷⁸ Siehe II)2)a) und IV)5)b)bb)(2).

¹⁷⁹ Statistisches Bundesamt, <https://www-genesis.destatis.de/genesis/online/data> (Tabellen-Code: 12711-0005; zul. abgerufen 25.10.2020).

¹⁸⁰ So auch *Kahlenberg*, IStR 2020, 378 (384).

¹⁸¹ Da das FZA Nichterwerbstätigen keinen Schutz gewährt, siehe IV)5)a)aa).

¹⁸² Siehe IV)5)b)aa).

schen DBA enthalten, es bestehen daher im Verhältnis zu sehr vielen Ländern umfangreiche Auskunftsmöglichkeiten. Zumindest mit manchen Ländern¹⁸³ ist auch Amtshilfe bei der Beitreibung vereinbart. Dies legt nahe, dass zugunsten eines kohärenten Systems Drittstaaten in die unbefristete Stundung einbezogen werden sollten, wenn Deutschland aufgrund der Entscheidung in der Rs. *Wächtler* ohnehin gezwungen ist, ein differenziertes Stundungssystem einzuführen, je nachdem, ob Amtshilfe durch Informationsaustausch und gegebenenfalls zusätzlich bezüglich der Beitreibung gewährt wird.

Deshalb sollte die Unterscheidung zwischen EU/EWR-Staaten und sonstigen Staaten in der Weise aufgehoben werden, dass die Steuer nur noch sofort erhoben wird, wenn kein Informationsaustausch mit dem Zielland gewährleistet ist. Ansonsten ist unbefristet zu stunden, wobei grundsätzlich Sicherheit verlangt werden kann. Die Sicherheitsleistung entfällt, wenn auch die Amtshilfe bei der Beitreibung unions- oder abkommensrechtlich gesichert ist.

2. Zeitlicher Umfang der Änderung: Rückwirkende Anwendung?

Der Annahme der Unanwendbarkeit von § 6 Abs. 1 S. 1 AStG bei Wegzügen von Erwerbstätigen in die Schweiz¹⁸⁴ folgend, stellt sich die Frage, ob rückwirkend eine unionsrechtskonforme Stundungsregelung eingeführt werden kann, sodass in den Altfällen die Steuer rückwirkend entsteht. Nach dem Urteil *Lasteyrie du Saillant* ordnete der Gesetzgeber durch § 21 Abs. 13 S. 2 AStG die rückwirkende Anwendung der damals neu eingeführten Stundungsregelung des § 6 Abs. 5 AStG für alle nicht bestandskräftigen Fälle an, um dieses Ziel zu erreichen. Bei rückwirkenden Gesetzesänderungen zulasten des Steuerpflichtigen ist jedoch der Vertrauensschutz nach Art. 20 Abs. 3 GG zu beachten. Die Erweiterung der Stundungsmöglichkeiten ist für den Steuerpflichtigen isoliert betrachtet eine Begünstigung. Durch die Einführung der Stundungsmöglichkeit wird jedoch gleichzeitig die Unionsrechtswidrigkeit beseitigt, womit der Anwendungsvorrang erlischt und § 6 Abs. 1 S. 1 AStG wieder anwendbar wäre. Insgesamt verschlechtert sich damit die Lage des Steuerpflichtigen durch

¹⁸³ Entsprechend Art. 27 OECD-MA, z.B. mit Kanada und Australien.

¹⁸⁴ Siehe IV)5)a)bb).

das rückwirkende Gesetz. In Einzelfällen könnten beratene Steuerpflichtige Vertrauen auf Nichtanwendbarkeit des Steuertatbestandes entwickeln. Jedoch ist ein solches Vertrauen durch keine dem Staat zurechenbare Handlung hervorgerufen worden. Das nationale Recht allein suggeriert im Gegenteil, dass eine Besteuerung auch ohne Stundungsregelung stattfindet. Deshalb kann kein schützenswertes Vertrauen darauf bestehen, dass eine unionsrechtswidrige Norm nicht in der Weise durch Gesetz eingeschränkt wird, dass ihr bereits immer unionsrechtskonformer Teil wieder anwendbar wird.¹⁸⁵ Damit ist die rückwirkende Beseitigung des in der Rs. *Wächtler* festgestellten Verstoßes gegen Unionsrecht möglich, sodass dann auch in den Altfällen, in denen Rechtsmittel eingelegt wurden, noch besteuert werden könnte. Dies ist allerdings bisher nicht beabsichtigt.¹⁸⁶

VI. Fazit und Ausblick

Der Gerichtshof hat durch die Entscheidung *Wächtler* mit weitgehend überzeugendem Ergebnis einen weiteren Baustein in seiner Rechtsprechung zu den steuerrechtlichen Auswirkungen des FZA ergänzt. Gleichzeitig hat er seine bereits umfangreiche Rechtsprechung zur Vereinbarkeit der Entstrickungsbesteuerung mit den Grundfreiheiten nach den durch *Kommission/Portugal* entstandenen Verwirrungen zumindest teilweise klargestellt. Es deutet sich an, dass der EuGH den Freizügigkeitsrechten des FZA in Sachen Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen dieselbe Wirkung beimisst wie den Grundfreiheiten des AEUV. Der Gerichtshof differenziert bezüglich des Erforderlichkeitsmaßstabs offenbar weiterhin zwischen der Entstrickung von Betriebsvermögen und der Entstrickung von Privatvermögen. Diese Differenzierung ist in Sachen der Dauer der Stundung berechtigt, nicht aber hinsichtlich der Frage der Sicherheitsleistung.

Nachdem aufgrund von gegen das FZA gerichteten schweizerischen Volksinitiativen¹⁸⁷ zunächst zweifelhaft war, ob die Regelungen des FZA

¹⁸⁵ BFH v. 23.09.2008 – I B 92/08, BStBl II 2009, 526 f.; BFH v. 25.08.2009 – I R 88, 89/07, BStBl II 2016, 443.

¹⁸⁶ RefE ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.03.2020, 31.

¹⁸⁷ Die erste Initiative auf Verpflichtung der Schweiz zur Neuverhandlung des FZA war erfolgreich (s. BBl 2014, 4117; AS 2014, 1391), blieb aber wegen der ablehnenden Haltung der EU folgenlos (s. <https://www.spiegel.de/politik/ausland/>)

langfristig bestand haben würden, erscheint dessen Fortbestehen nach der Ablehnung der Initiative zum Austritt aus dem Abkommen¹⁸⁸ wahrscheinlich. Dies lenkt die Aufmerksamkeit zurück auf das seit 2014¹⁸⁹ verhandelte sog. Institutionelle Rahmenabkommen, das den Bilateralen I eine institutionelle Überdachung in Form eines Schiedsgerichts geben soll. Darüber hinaus sieht Art. 4 Abs. 2 des Entwurfs unter Änderung von Art. 16 Abs. 2 FZA ausdrücklich die Berücksichtigung von Urteilen des EuGH vor, die nach Unterzeichnung des FZA ergingen sowie auch nach Unterzeichnung des institutionellen Rahmenabkommens in Zukunft ergehen.¹⁹⁰

Zunächst ist der Gesetzgeber aber durch das Urteil *Wächtler* unmittelbar dazu aufgerufen, die unbefristete Stundung auch im Verhältnis zur Schweiz zu ermöglichen. Mit der geplanten Einführung einer bloß ratierlichen Stundung auch für EU/EWR-Fälle würde dagegen ein erhebliches Risiko eingegangen. Wie dargestellt führt das Fehlen einer europarechtskonformen Stundungsregelung richtigerweise zur Unanwendbarkeit des Steuertatbestands, sodass keine Steuer mehr entstehen würde. Selbst wenn sich die Gegenauffassung der Zulässigkeit einer ratierlichen Stundung bei § 6 AStG durchsetzen würde, würde für die voraussichtlich Jahre andauernde Zwischenzeit erhebliche Rechtsunsicherheit erzeugt. Denn nach der Linie des Gerichtshofs in *Wächtler* drängt sich bei Einführung einer ratierlichen Stundung eine Klage gegen daraufhin ergehende Steuerbescheide regelrecht auf, die spätestens bei Befassung des BFH zu einer erneuten Vorlage an den EuGH führen würde.

schweiz-folgt-auf-den-brexit-der-schwexit-a-1104255.html [zul. abgerufen 25.10.2020]). Deshalb sollte in einer zweiten Initiative der Austritt aus dem Abkommen vorgeschrieben werden (s. BBl 2019, 5079; BBl 2018, 5785).

¹⁸⁸ Abstimmung vom 27.09.2020, s. <https://www.bk.admin.ch/ch/d/pore/va/20200927/index.html> (zul. abgerufen 25.10.2020).

¹⁸⁹ https://www.eda.admin.ch/dam/dea/de/documents/faq/FAQ-Institutionelles_de.pdf (zul. abgerufen 25.10.2020).

¹⁹⁰ https://www.eda.admin.ch/dam/dea/de/documents/abkommen/Acccord-inst-Projet-de-texte_de.pdf (zul. abgerufen 25.10.2020).

§ 9 Die Bindung der Mitgliedstaaten an die Europäische Grundrechtecharta im Bereich der Richtlinienumsetzung

Daniel Drescher

I. Einleitung

Infolge der im Spätherbst 2019 ergangenen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) in den Rechtssachen *Recht auf Vergessen I* und *II*¹ hat die Debatte um den Anwendungsbereich der Europäischen Grundrechtecharta wieder an Fahrt aufgenommen.² In deren Zentrum steht die Frage, wann ein Fall der „Durchführung von Unionsrecht“ durch die Mitgliedstaaten iSv. Art. 51 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 GrCh vorliegt und diese somit an die Unionsgrundrechte gebunden sind. Diese Frage betrifft unmittelbar das Kompetenzgefüge zwischen der Union und den Mitgliedstaaten und ist für dieses von besonderer Brisanz. So ist es denkbar, dass den Unionsgrundrechten vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) eine supranationale Integrationskraft wie schon den Grundfreiheiten zugesprochen wird. Dass dies von mitgliedstaatlicher Seite nicht gewollt ist, zeigt sich bereits in Art. 51 Abs. 2 GrCh und Art. 6 Abs. 1 S. 3 EUV sowie in der restriktiven Formulierung in Art. 51 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 GrCh selbst, der eine Bindung der Mitgliedstaaten *ausschließlich* bei der Durchführung von Unionsrecht verlangt.³

Wie ist nun aber der Anwendungsbereich der Charta rechtssicher und überzeugend zu fassen? Dies soll im Folgenden skizzenhaft für den Bereich der Richtlinienumsetzung unternommen werden. Während die Bindung

¹ BVerfG, Beschl. v. 6.11.2019, 1 BvR 16/13, EuZW 2019, 1021 (Recht auf Vergessen I); BVerfG, Beschl. v. 6.11.2019, 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035 (Recht auf Vergessen II).

² S. etwa *M. Wendel*, JZ 2020, 157; *E. Neumann/F. Eichberger*, JuS 2020, 502; *H. Wendt*, DVBl. 2020, 549; *J. W. Hidién*, UR 2020, 249; *J. A. Kämmerer/M. Kotzur*, NVwZ 2020, 177; *J. M. Hoffmann*, NVwZ 2020, 33; *A. Edenharter*, DÖV 2020, 349; *M. Wendel*, JZ 2020, 157.

³ Vgl. *M. Honer*, JuS 2017, 409, 412.

der Mitgliedstaaten bei unionsrechtlich vollständig determinierten Umsetzungsgesetzen einhellig bejaht wird,⁴ bleibt umstritten, ob eine Bindung auch dann anzunehmen ist, wenn die Mitgliedstaaten einen durch die Richtlinie gewährten Umsetzungsspielraum ausfüllen. Um sich hier einer Antwort zu nähern, wird zunächst der Wortlaut von Art. 51 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 GrCh hinsichtlich obiger Frage genauer in den Blick genommen, um den weitestmöglichen, mit dem Wortlaut vereinbaren Anwendungsbereich abzustechen (II.). Anschließend soll nach einer Auseinandersetzung mit den Antworten von EuGH und BVerfG (III.) und den Vorschlägen aus der Literatur (IV.) im Rahmen eigener Erwägungen ein sinnvoller Anwendungsbereich (V.) begründet werden. Der Beitrag schließt sodann mit einem Fazit (VI.).

II. Die Grenzen des Wortlauts

Ein erster Anknüpfungspunkt für die Beantwortung der aufgeworfenen Frage ist der Wortlaut des Art. 51 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 GrCh. Dieser hilft bei genauerer Betrachtung bei der Bestimmung der Grenzen des Anwendungsbereichs allerdings kaum weiter. Art. 51 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 GrCh ist zwar im Vergleich mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs vor Inkrafttreten der Grundrechtecharta restriktiver gefasst und spricht in der deutschen Fassung von einer Anwendbarkeit „ausschließlich bei der Durchführung von Unionsrecht“ statt der Wortwahl „im Anwendungsbereich“ des Unionsrechts wie sie der EuGH für die allgemeinen Rechtsgrundsätze verwendete. Daraus eine enge Auslegung des Art. 51 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 GrCh abzuleiten,⁵ überzeugt jedoch nicht. Zunächst findet sich diese sprachliche Differenzierung zwischen Anwendungsbereich und

⁴ EuGH, Rs. C-74/95, X, Slg. 1996, I-6609, Rn. 25; Rs. C-275/06, *Promusicae*, Slg. 2008, I-271, Rn. 68; aus der Literatur s. etwa *D. Ehlers*, in: *Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, 4. Aufl. 2014, § 14 Rn. 73; *C. Nowak*, in: *S. Heselhaus/C. Nowak, Handbuch der Europäischen Grundrechte*, 2. Aufl. 2020, § 9 Rn. 28.

⁵ So *P. M. Huber*, NJW 2011, 2385, 2387; *A. Schwerdtfeger*, in: *J. Meyer/S. Hölscheidt, Charta der Grundrechte der Europäischen Union*, 5. Aufl., 2019, Art. 51 Rn. 37 – ebenso *M. Borowski* in der Voraufgabe, dort unter Rn. 24 f.; *W. Cremer*, EuGRZ 2011, 545, 551. Eine enge Auslegung deutet auch die Diskussion im Grundrechtekonvent an, *D. Thym*, NVwZ 2013, 889, 890. Für eine ausführliche Darstellung des Beratungsprozesses im Grundrechtekonvent s. *M. Bleckmann*, *Nationale Grundrechte im Anwendungsbereich des Rechts der Europäischen Union*, 2011, S. 137 ff.

Durchführung nicht in allen Sprachfassungen der Grundrechtecharta.⁶ So sind die Formulierungen in Polen (stосуją), Portugal (apliquem), Spanien (apliquen) oder Schweden (tillämpar) eher mit „Anwendung“ als mit „Durchführung“ zu übersetzen.⁷ Auch hält der EuGH in seiner Rechtsprechung eine entsprechende Differenzierung nicht durch.⁸ Zuletzt halten sich auch die Erläuterungen zur Grundrechtecharta nicht an diese sprachliche Unterscheidung.⁹ Ein restriktives Verständnis gibt der Wortlaut damit nicht vor. Vielmehr stünde der Wortlaut auch einem Verständnis, das jeden durch das Unionsrecht berührten Sachverhalt den Unionsgrundrechten unterwirft, nicht entgegen. Bedenkt man vor diesem Hintergrund nun, dass etwa die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten oder bereits die Unionsbürgerschaft den Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte eröffnen könnten, drängt sich ein Bedürfnis nach engeren Grenzen auf, die der Wortlaut allein nicht zieht.

III. Lösungen in der Rechtsprechung

1. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht ging stets von einer Trennung der verschiedenen Grundrechtsräume aus und nahm eine Bindung an die Unionsgrundrechte nur bei der Umsetzung eindeutig determinierten Sekundärrechts an.¹⁰ Mit den eingangs erwähnten Entscheidungen *Recht auf Vergessen I* und *II* modifizierte das Bundesverfassungsgericht diese Haltung zum Teil.

⁶ D. Ehlers, in: Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 4. Aufl. 2014, § 14 Rn. 67.

⁷ M. Honer, JuS 2017, 409, 410; näher zu den verschiedenen Sprachfassungen R. Streinz/W. Michl in: R. Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 51 GrCh Rn. 6.

⁸ „Anwendungsbereich“ in EuGH, Rs. C-260/89, ERT, Slg. 1991, I-2925, Rn. 15; Rs. C-299/95, Kremzow, Slg. 1997, I-2629, Rn. 15; Rs. C-276/01, Steffensen, Slg. 2003, I-3735, Rn. 70; „Durchführung“ in EuGH, Rs. C-5/88, Wachauf, Slg. 1989, 2609, Rn. 19; Rs. C-292/97, Karlsson, Slg. 2000, I-2737, Rn. 37; Rs. C-117/06, Möllendorf, Slg. 2007, I-8361, Rn. 78.

⁹ Vgl. ABl. 2007, C 303, S. 32.

¹⁰ BVerfG, Beschl. v. 13.3.2007, 1 BvF 1/05, BVerfGE, 118, 79 (95); BVerfG, Beschl. v. 14.5.2007, 1 BvR 2036/05, NVwZ 2007, 942 (942); BVerfG, Urt. v. 24.4.2013, 1 BvR

a. *Recht auf Vergessen I*

Gegenstand der Entscheidung *Recht auf Vergessen I* war eine Verfassungsbeschwerde gegen ein Urteil, das eine Klage des Beschwerdeführers abwies, in der er einen Anspruch auf Unterlassung seiner Namensnennung in einem Onlineartikel geltend machte. Eine unionsrechtliche Prägung erfuhr der Sachverhalt durch Art. 9 der Richtlinie 95/46/EG, der den Mitgliedstaaten erlaubt, „für die Verarbeitung personenbezogener Daten, die allein zu journalistischen, künstlerischen oder literarischen Zwecken erfolgt, Abweichungen und Ausnahmen“ von den Richtlinienvorgaben vorzunehmen, sofern dies erforderlich sei, „um das Recht auf Privatsphäre mit den für die Freiheit der Meinungsäußerung geltenden Vorschriften in Einklang zu bringen“.¹¹ Dieser durch Art. 9 der Richtlinie eröffnete Umsetzungsspielraum warf die Frage auf, ob hier die nationalen oder die Unionsgrundrechte Anwendung finden müssen. Letzteres verneinte das BVerfG mit dem Hinweis, dass das Unionsrecht im Falle von Umsetzungsspielräumen regelmäßig nicht auf einen einheitlichen Grundrechtsschutz aus sei und die Vermutung greife, dass das Schutzniveau der Grundrechtecharta durch die nationalen Grundrechte mitgewährleistet sei.¹² Wenn demnach das BVerfG grundsätzlich an seiner Trennungsthese festhält und einen Vorrang der nationalen Grundrechte annimmt,¹³ so enthält die Entscheidung dennoch eine Ausnahme. Denn in Einzelfällen sei auch eine parallele Anwendung der Charta zulässig, wenn Art. 51 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 GrCh dies erlaube.¹⁴ Ein Nebeneinander der nationalen Grundrechte und der Unionsgrundrechte ist damit möglich.¹⁵ Die ehemals strenge Trennungsthese wird durch die Entscheidung daher zumindest abgemildert.

1215/07, BVerfGE 133, 277 (313 f.); T. Kingreen, in: C. Calliess/M. Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl., 2016, Art. 51 Rn. 10f.; F. Opperl/T. Sendke, IStR 2018, 110 (113); D. Thym, NVwZ 2013, 889 (892).

¹¹ Vgl. S. Muckel, JA 2020, 233 (234 f.).

¹² BVerfG, Beschl. v. 6.11.2019, 1 BvR 16/13, EuZW 2019, 1021, Rn. 49.

¹³ J. Kühling, NJW 2020, 275 (276); vgl. auch M. Wendel, JZ 2020, 157 (161).

¹⁴ BVerfG, Beschl. v. 6.11.2019, 1 BvR 16/13, EuZW 2019, 1021, Rn. 43. Zum Nebeneinander der Grundrechtsregime s. etwa J. Masing, JZ 2015, 477 (483 ff.).

¹⁵ M. Wendel, JZ 2020, 157 (159 f.); vgl. auch E. Neumann/F. Eichberger, JuS 2020, 502 (505), die darin gar eine Aufgabe der Trennungsthese sehen.

b. Recht auf Vergessen II

Anders als in der *Rechtssache Recht auf Vergessen I* lag der Rechtssache *Recht auf Vergessen II* ein vollständig durch das Unionsrecht determinierter Sachverhalt zugrunde. Hintergrund war eine Verfassungsbeschwerde gegen eine Entscheidung des Oberlandesgerichts Celle, in der sich die Beschwerdeführerin erfolglos gegen die Ablehnung eines Suchmaschinenbetreibers, das Anzeigen eines Suchergebnisses mit aus Sicht der Beschwerdeführerin diffamierendem Inhalt zu unterlassen, gewandt hatte. Hier entschied das Bundesverfassungsgericht, dass aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts die Uniongrundrechte zur Anwendung kommen müssen, soweit ein ausreichend wirksamer Schutz durch sie gewährleistet ist.¹⁶

Auf der Grundlage beider Beschlüsse lässt sich somit festhalten, dass bei einer vollständigen Determinierung durch das Unionsrecht das BVerfG vorbehaltlich eines ausreichenden Schutzniveaus die Unionsgrundrechte für anwendbar hält. Dagegen seien bei Umsetzungsspielräumen die nationalen Grundrechte anwendbar. Eine Relativierung der Trennungsthese lässt sich aber darin erblicken, dass eine parallele Anwendung der beiden Grundrechtsregime im Bereich von Umsetzungsspielräumen für möglich gehalten wird.

2. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs

Der EuGH geht dagegen im Bereich von Umsetzungsspielräumen von einem Nebeneinander der nationalen Grundrechte und der Unionsgrundrechte aus.¹⁷ Entscheidend ist aber, dass durch die Anwendung der nationalen Grundrechte „weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Ge-

¹⁶ BVerfG, Beschl. v. 6.11.2019, 1 BvR 276/17, EuZW 2019, 1035, Rn. 42, 47. Zu der sich daraus ergebenden, für den hiesigen Gegenstand aber unerheblichen, Erweiterung des Prüfungsmaßstabs in Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG s. etwa *J. Kühling*, NJW 2020, 275 (277); *J. M. Hoffmann*, NVwZ 2020, 33 (34); *H. Wendt*, DVBl. 2020, 549 (550); krit. hingegen *S. Muckel*, JA 2020, 237 (239).

¹⁷ EuGH, Rs. C-540/03, Europäisches Parlament/Rat der Europäischen Union, Slg. 2006, 769, Rn. 104 f.; Rs. C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 29.

richtshof ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden“.¹⁸ Im Zweifel kommt es daher zur Anwendung der Unionsgrundrechte.¹⁹ Infolge dieser Vorrangstellung der Unionsgrundrechte in der Rechtsprechung des EuGH²⁰ entsteht ein Widerspruch zwischen beiden Gerichten auch unter Berücksichtigung der Entscheidung in *Recht auf Vergessen I*.²¹ Angesichts des stetig sich erhöhenden, teilweise auch über die Grundrechte des Grundgesetzes hinausgehenden Schutzniveaus der Unionsgrundrechte²² ist es wenig erfolgversprechend, wenn das BVerfG diesen Konflikt lösen will, indem es in den Grundrechten des Grundgesetzes die Unionsgrundrechte mitgewährleistet sieht²³. Es bleibt im Ergebnis dabei, dass das BVerfG im Rahmen von Umsetzungsspielräumen vorrangig die nationalen Grundrechte anwendet, während der EuGH die Unionsgrundrechte heranzieht.

IV. Der Meinungsstand innerhalb der Literatur

Um sich dem Meinungsstand innerhalb der Literatur zu nähern, ist zunächst folgendermaßen zu differenzieren²⁴: Räumt die Richtlinie den Mitgliedstaaten Ermessensspielräume oder eingeschränkte Wahlmöglichkeiten ein, wird eine Bindung an die Unionsgrundrechte mit Blick auf die

¹⁸ EuGH, Rs. C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 29; ebenso EuGH, Rs. C-399/11, Melloni, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 60.

¹⁹ T. Kingreen, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl., 2016, Art. 51 Rn. 10; F. Oppel/T. Sendke, IStR 2018, 110 (113).

²⁰ EuGH, Rs. C-540/03, Europäisches Parlament/Rat der Europäischen Union, Slg. 2006, 769, Rn. 104 f.; Rs. C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 29; Rs. C-498/03, Kingscrest, ECLI:EU:C:2005:322, Rn. 52; Rs. C-45/01, Dornier, Slg. 2003, I-12911, Rn. 69; Rs. C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833, Rn. 54 ff.; Rs. C-84/09, X, Slg. 2010, I-11645, Rn. 35; Rs. C-273/11, Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, Rn. 36; Rs. C-384/04, Federation of Technological Industries u.a., Slg. 2006, I-4191, Rn. 29.

²¹ Vgl. auch J. M. Hoffmann, NVwZ 2020, 33 (35), der in der Entscheidung des BVerfG aber eine sinnvolle Auflösung des Widerspruchs sieht. S. zudem M. Wendel, JZ 2020, 157 (165).

²² S. dazu C. D. Classen, JZ 2019, 1057.

²³ BVerfG, Beschl. v. 6.11.2019, 1 BvR 16/13, EuZW 2019, 1021, Rn. 49, 55 ff.

²⁴ S. dazu W. Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 4, 2009, Rn. 249 ff.

zwar abgeschwächte, aber immer noch vorhandene Determinierung durch das Unionsrecht von einer Mehrheit zutreffend bejaht.²⁵

Umstrittener ist dagegen der Fall, dass die Richtlinie Öffnungsklauseln enthält, die abweichende oder weitergehende Regelungen erlauben. Im Kern stützen sich die Gegner einer Anwendbarkeit der Unionsgrundrechte²⁶ darauf, dass das Unionsrecht in diesem Fall nur noch eine eingeschränkte Determinierungskraft besitze²⁷ und als Folge der Zweistufigkeit einer Richtlinie die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung selbst die Verantwortung für Grundrechtseingriffe übernehmen.²⁸ Hier bestehe schon gar kein Bedarf für einen Grundrechtsschutz auf europäischer Ebene.²⁹ Auch werde diese Auffassung durch die Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen *Siragusa*³⁰ und *Hernández*³¹, wonach eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus dem Unionsrecht Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Unionsgrundrechte sei, gestützt.³² Dies sei aber nicht der Fall, wenn das Unionsrecht Abweichungen selbst zulasse.³³ Zuletzt wird angeführt, dass

²⁵ D. Ehlers, in: Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 4. Aufl., 2014, § 14 Rn. 74; W. Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 4, 2009, Rn. 251; B. Maier, Grundrechtsschutz bei der Durchführung von Richtlinien, 2014, S. 102 f.; C. Ladenburger/J. Vondung, in: P. Tettinger/K. Stern, GrCh, 2016, Art. 51 Rn. 45; C. Nowak, in: S. Heselhaus/C. Nowak, Handbuch der Europäischen Grundrechte, 2. Aufl. 2020, § 9 Rn. 29; U. Ostermann, Entwicklung und gegenwärtiger Stand der europäischen Grundrechte, 2009, S. 81 ff.; N. Zorn/B. Twardosz, DStR 2007, 2185 (2189); E. Pache, in: M. Pechstein/C. Nowak/U. Häde, GRC, 2017, Art. 51 Rn. 28; T. v. Danwitz, FS Herzog, 2009, S. 19 (28).

²⁶ So T. Kingreen, in: C. Calliess/M. Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 51 GrCh Rn. 14; S. Augsberg, DÖV 2010, 153 (158 f.); K. Gebauer, Parallele Grund- und Menschenrechtsschutzsysteme in Europa, 2007, S. 191; J. Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 9; G. Britz, EuGRZ 2015, 275 (277 f.); H.-W. Rengeling/P. Szczekalla, Grundrechte in der Europäischen Union, 2004, Rn. 313; F. Schorkopf, in: C. Grabenwarter, EnzEuR, Bd. 2, Europäischer Grundrechtsschutz, 2014, § 3 Rn. 26 f.; C. Calliess, JZ 2009, 113 (120 f.); W. Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 4, 2009, Rn. 250; G. Ziegenhorn, NVwZ 2010, 803 (807 f.); A. Große Wentrup, Die Europäische Grundrechtecharta im Spannungsfeld der Kompetenzverteilung zwischen Europäischer Union und Mitgliedstaaten, 2003, S. 56; J. M. Hoffmann, NVwZ 2020, 33 (36).

²⁷ Ehlers, in: Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 4. Aufl. 2014, § 14 Rn. 79.

²⁸ T. Kingreen, in: C. Calliess/M. Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 51 GrCh Rn. 14; ähnlich S. Augsberg, DÖV 2010, 153 (158); C. Calliess, JZ 2009, 113 (120).

²⁹ K. Gebauer, Parallele Grund- und Menschenrechtsschutzsysteme in Europa, 2007, S. 191.

³⁰ EuGH, Rs. C-206/13, *Siragusa*, EU:C:2014:126, dort Rn. 26.

³¹ EuGH, Rs. C-198/13, *Hernández*, EU:C:2014:2055, dort Rn. 35.

³² G. Britz, EuGRZ 2015, 275 (277).

³³ G. Britz, EuGRZ 2015, 275 (277).

die Unionsgrundrechte die Staatsgewalt der Union im Bereich des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts begrenzen sollen, also dort, wo es nationale Grundrechte nicht leisten können.³⁴ Der Anwendungsvorrang und die Einheitlichkeit und Effektivität des Unionsrechts würden nämlich durch die Anwendung unterschiedlicher nationaler Grundrechtsregime gefährdet, weshalb hier ein einheitlicher Grundrechtsstandard auf der Ebene der Union sinnvoll sei.³⁵ Im Bereich von Gestaltungsspielräumen sei aber keine einheitliche Anwendung des Unionsrechts vorgesehen, so dass die zuvor benannte Gefahren hier nicht zu erwarten seien.³⁶ Es könne deshalb der nationale Grundrechtsschutz zur Anwendung kommen.³⁷

V. Eigene Stellungnahme

Überzeugender ist es jedoch, auch im Falle von Öffnungsklauseln eine Bindung an die Unionsgrundrechte anzunehmen.³⁸ Die Unionsgrundrechte sollen grundsätzlich das Handeln von Unionsorganen begrenzen.³⁹ Erlässt die Union nun Richtlinien, handelt sie auch bei der Einräumung von Öffnungsklauseln legislativ und eröffnet in der Folge den Mitgliedstaaten Möglichkeiten zu Grundrechtseingriffen in den betroffenen Regelungsbe-
reichen.⁴⁰ Dies ist aber nur zu legitimieren, wenn auf Unionsebene selbst ein hinreichender Grundrechtsstandard gewährleistet ist. Die Legitimierungsfunktion beschränkt sich daher nicht, wie von der Gegenauffassung

³⁴ *M. Ruffert*, EuGRZ 1995, 518 (523); *M. Honer*, JuS 2017, 409 (411).

³⁵ *M. Honer*, JuS 2017, 409 (411); *R. Streinz/W. Michl*, EuZW 2011, 384 (385); *G. Ziegenhorn*, NVwZ 2010, 803 (807).

³⁶ *G. Britz*, EuGRZ 2015, 275 (277); *M. Honer*, JuS 2017, 409 (411); *J. Masing*, JZ 2015, 477 (483).

³⁷ *M. Honer*, JuS 2017, 409 (411); *J. Masing*, JZ 2015, 477 (483).

³⁸ So auch *H. D. Jarass*, NVwZ 2012, 457 (459); *ders.*, GrCh, 3. Aufl. 2016, Art. 51 Rn. 20a f.; *E. M. Frenzel*, Der Staat 53 (2014), 1 (11); *J. Kokott/L. Dobratz*, in: W. Schön/C. Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 25 (27); *M. Honer*, JuS 2017, 409 (411 f.); *J. Kühling*, in: A. von Bogdandy/J. Bast, Europäisches Verfassungsrecht, 2. Aufl. 2009, S. 657 (682); *C. Franzius*, ZaöRV 2015, 383 (393 f.); *C. Ohler*, NVwZ 2013, 1433 (1436 f.); *R. Streinz*, FS Dausers, 2014, S. 429 (440); *D. Sarmiento*, CMLR 50 (2013), 1267 (1277 f.); *J. F. Lindner*, EuZW 2007, 71 (73); *ders.*, Jura 2008, 401 (405).

³⁹ *A. Haratsch/C. Koenig/M. Pechstein*, Europarecht, 11. Aufl. 2018, Rn. 691; *R. Streinz*, in: D. Merten/H.-J. Papier, HGrR VI/1, 2010, § 151 Rn. 12.

⁴⁰ Vgl. *R. Streinz*, FS Dausers, 2014, S. 429 (440).

vertreten wird, auf zwingendes Unionsrecht, sondern erfasst auch Öffnungsklauseln.

Ferner ist es nicht überzeugend, zu argumentieren, dass das Unionsrecht im Falle von Gestaltungsspielräumen nicht auf einen einheitlichen Grundrechtsschutz aus sei.⁴¹ Hintergrund der Öffnungsklauseln ist vielmehr, den Subsidiaritätsgrundsatz zu respektieren und nationale Besonderheiten zu berücksichtigen, wohingegen die Folgen für die Wahl des maßgeblichen Grundrechtsregimes nachrangig sind. Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass Gestaltungsspielräume unter Beachtung grundrechtlicher Vorgaben ausgefüllt werden müssen, da dies nichts über das maßgebliche Grundrechtsregime aussagt. Stattdessen spricht vieles dafür, dass zwar die Ausgestaltung der Spielräume den Mitgliedstaaten obliegt, dagegen aber die die Ausgestaltung beschränkenden und leitenden grundrechtlichen Wertungen unionsweit einheitlich sein sollten, also der Grundrechtecharta entspringen müssen. Andernfalls drohen erhebliche Wertungswidersprüche innerhalb der Union. Diese Gefahr zeigt sich insbesondere, wenn man mehrpolige Grundrechtsverhältnisse betrachtet. Hier führt die Begrenzung der einen Grundrechtsposition zwangsläufig zu einer Stärkung der anderen.⁴²

Für einen insgesamt weiten Anwendungsbereich und die hier vertretene Auffassung spricht zudem, dass es ansonsten zu einer unterschiedlichen Reichweite der Unionsgrundrechte im Sinne von Art. 6 Abs. 3 EUV – als allgemeine Rechtsgrundsätze – und den Unionsgrundrechten käme – erstere werden nämlich nicht durch Art. 51 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 GrCh erfasst.⁴³ Auch der Blick auf die Entstehungsgeschichte der Charta bestätigt, dass dies nicht gewollt sein kann. Das Mandat des Grundretekonzvents beschränkte sich auf die Sichtbarmachung der als allgemeine Rechtsgrundsätze bereits erkannten Grundrechte.⁴⁴ Vor Erlass der Charta war aber anerkannt, dass die allgemeinen Rechtsgrundsätze Bindung gegenüber den Mitgliedstaaten entfalten sollten, wenn diese im „Anwendungsbereich der

⁴¹ So BVerfG, Beschl. v. 6.11.2019, 1 BvR 16/13, EuZW 2019, 1021, Rn. 49.

⁴² H. Wendt, DVBl. 2020, 549 (549); J. Hoffmann, NVwZ 2020, 33 (36).

⁴³ D. Ehlers, in: Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 4. Aufl. 2014, § 14 Rn. 68; H. D. Jarass, NVwZ 2012, 457 (459).

⁴⁴ Anhang IV (Beschluss des Europäischen Rates zur Erarbeitung einer Charta der Grundrechte der Europäischen Union) zu den Schlussfolgerungen des Vorsitzes des Europäischen Rates in Köln am 3. und 4. Juni 1999, EuGRZ 1999, 364.

Grundrechtecharta“ handelten.⁴⁵ Davon sollte und durfte vor dem Hintergrund des Mandats nicht abgewichen werden.⁴⁶ Vielmehr hätte eine Abweichung ausdrücklich erfolgen müssen, was nicht geschah.⁴⁷ Diese Überlegungen stützten auch die Erläuterungen zur Charta, die auf Rechtsprechung Bezug nimmt, die selbst von „Anwendungsbereich“ spricht.⁴⁸

Auch der von der Gegenauffassung vorgebrachte Hinweis auf die Rechtsachen *Hernández* und *Siragusa* kann nicht zu einer gegenteiligen Bewertung führen. Zunächst ist wenig gewonnen, wenn nun statt „Durchführung“ der Begriff der „Verpflichtung“ maßgeblich sein soll, der gleichermaßen auslegungsbedürftig und streitanfällig ist. Hinzu kommt, dass der EuGH in der Entscheidung *Hernández* „Durchführung“ als „im Anwendungsbereich“ verstanden hat, denn in der Entscheidung nimmt er Bezug auf entsprechende Urteile und auch die Erläuterungen der Charta.⁴⁹

Es ist nach alledem überzeugender bei der Frage nach der Anwendbarkeit der Unionsgrundrechte auf den Anwendungsbereich der Richtlinie und damit deren Regelungsbereich abzustellen, der auch Öffnungsklauseln umfasst. Auch bei Öffnungsklauseln ist die mitgliedstaatliche Rechtsetzung durch einen Unionsakt veranlasst.⁵⁰ Dies führt auch zu einer sinnvollen Begrenzung des Anwendungsbereichs der Unionsgrundrechte, da die Union im Bereich von Öffnungsklauseln bereits eine Rechtsetzungskompetenz besitzt und somit auch keine Anwendung der Unionsgrundrechte über die bestehenden Rechtsetzungskompetenzen der Union hinaus droht.⁵¹

VI. Schluss

Im Bereich der Richtlinienumsetzung muss die Grundrechtecharta damit auch im Bereich von Öffnungsklauseln und folglich im gesamten unmittelbar von der Richtlinie erfassten Regelungsbereich Anwendung finden.

⁴⁵ S. etwa EuGH, Rs. C-299/95, *Kremzow*, Slg. 1997, I-2629, Rn. 15.

⁴⁶ *M. Honer*, JuS 2017, 409 (412).

⁴⁷ *D. Sarmiento*, CMLR 50 (2013), 1267 (1277).

⁴⁸ ABl. 2007, C 303, S. 32.

⁴⁹ EuGH, Rs. C-198/13, *Hernández*, EU:C:2014:2055, Rn. 33.

⁵⁰ *J. Kühling*, in: A. von Bogdandy/J. Bast, *Europäisches Verfassungsrecht*, 2. Aufl. 2009, S. 657 (682); *M. Wendel*, JZ 2020, 157 (160).

⁵¹ Vgl. *C. Ohler*, NVwZ 2013, 1433 (1435).

Ein weitergehendes, auf der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Åkerberg Fransson*⁵² aufbauendes Verständnis könnte für die Anwendbarkeit der Charta nicht allein auf den unmittelbar von der Richtlinie erfassten Regelungsbereich, sondern auf den Regelungsbereich, in den sich die Richtlinie einfügt, abstellen. Dies wirft freilich viele Abgrenzungsschwierigkeiten auf und ist nicht mehr Teil dieses Beitrags.

⁵² EuGH, Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105.

§ 10 Passive Entstrickung: Sind Brexit und MLI steuerpflichtig?

Ekkehart Reimer

Zu den wichtigsten Schauplätzen des Außensteuerrechts gehört die sog. Entstrickung werthaltiger Wirtschaftsgüter. Entstrickungstatbestände sind nicht auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt; Vorbild aller Entstrickungstatbestände ist vielmehr die reguläre Veräußerung eines Wirtschaftsguts durch einen in Deutschland steuerpflichtigen Veräußerer an einen in- oder ausländischen Erwerber: Soweit sie über einen reinen Aktivtausch hinausgeht, weil das Wirtschaftsgut stille Reserven enthält, d.h. der Veräußerungserlös den (steuer)bilanziellen Buchwert übersteigt, entsteht ein steuerbarer Veräußerungsgewinn. Vorbehaltlich von Vorschriften wie § 3 Nr. 40 EStG, § 3 Nr. 41 lit. b EStG oder § 8b Abs. 2 KStG fließt er in die nach innerstaatlichem Recht gebildete einkommen-, körperschaft- und gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage ein.

I. Entstrickungstatbestände

Insbesondere Sachverhalte mit Auslandsberührung können Entstrickungen aber auch auslösen, ohne dass eine Veräußerung vorliegt. Wenn ein Wirtschaftsgut, in dem stille Reserven ruhen, aus der deutschen Besteuerung ausscheidet, kann es in der logischen Sekunde vor diesem Ausscheiden zum Eingreifen eines gesetzlichen Entstrickungstatbestands kommen. Das Bewusstsein dafür, wie vielfältig die Gründe für ein derartiges Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus der deutschen Besteuerung ist, ist im Laufe der Jahrzehnte langsam, aber stetig gewachsen. Der Reichsfinanzhof hatte den sog. finalen Entnahmebegriff im Jahr 1936 geprägt¹; der BFH ist ihm über sechs Jahrzehnte lang gefolgt². Der Gesetzgeber erstreckte den

¹ RFH, Urt. v. 21.10.1936 – VI A 473/35 –, RStBl. 1937, 424.

² Unter ausdrücklicher Berufung auf die o.g. Entscheidung des RFH: BFH, Urt. v. 16.7.1969 – I 266/65 –, BFHE 97, 342 = BStBl. II 1970, 175; ferner BFH, Urt. v. 28.4.1971 – I R 55/66 –, BFHE 102, 374 = BStBl. II 1971, 630; Urt. v. 30.5.1972 – VIII R 111/69 –,

Rechtsgedanken 1972 mit der *Lex Horten* (§ 6 AStG³) auf wesentliche Beteiligungen im Privatvermögen.

Durch eine innovative Änderung seiner Rechtsprechung brach der Erste Senat des BFH im Jahr 2008⁴ dann mit dem finalen Entnahmebegriff: Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) stehe einer sofortigen Gewinnrealisation bei Überführung eines Einzelwirtschaftsguts aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte auch dann entgegen, wenn die ausländischen Betriebsstättengewinne aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) von der Besteuerung im Inland freigestellt sind. Vielmehr geböten die DBA in Betriebsstättenfällen (vgl. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA) eine proratarische Aufteilung der hüben und drüben entstandenen stillen Reserven; die vor der Entstrickung im Inland entstandenen stillen Reserven hafteten dem hinausverlagerten Wirtschaftsgut nicht (länger) an, sondern blieben dem inländischen Stammhaus zugeordnet und unterlägen mithin nicht der abkommensrechtlichen Freistellung (vgl. Art. 23A Abs. 1 OECD MA).

Dieses Abrücken von einer statisch-binären Zuordnung von Wirtschaftsgütern zugunsten einer Aufteilung der stillen Reserven auf dem Zeitstrahl ist steuerrechtlich – auch in der Rückschau – überzeugend. Das Urteil hat daher auch international zu Recht viel Beachtung gefunden. Nebenbei ist es auch ein Lehrstück funktionierender Gewaltenteilung: Die Judikative hat die Verantwortung (bewusst?) wieder dem Gesetzgeber übertragen und damit überzeugend gezeigt, dass das richtige Verständnis der Gewaltenteilung Absichtungen auf der Zeitachse erfordern kann. Tatsächlich

BFHE 106, 198 = BStBl. II 1972, 760; Urt. v. 16.12.1975 – VIII R 3/74 –, BFHE 117, 563 = BStBl. II 1976, 246; Urt. v. 24.11.1982 – I R 123/78 –, BFHE 137, 59 = BStBl. II 1983, 113; Urt. v. 19.2.1998 – IV R 38/97 –, BFHE 186, 42 = BStBl. II 1998, 509

³ Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) v. 08.09.1972, BGBl. I 1972, 1713; speziell zu § 6 AStG und seiner Fortentwicklung *Noah Zimmermann*, Das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Wächtler* – Entscheidung, Folgen und Reform des § 6 AStG (in diesem Band), S. 87 ff.

⁴ BFH-Urt. v. 17.7.2008 – I R 77/06 –, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464 = FR 2008, 1149; dazu statt aller *Dietmar Gosch*, BFH-PR 2008, 499; *Norbert Schneider/Wolfgang Oepen*, Finale Entnahme, Sicherstellung stiller Reserven und Entstrickung, FR 2009, 22; *Xaver Ditz*, IStR 2009, 115; *Ulrich Prinz*, DB 2009, 807; *Arne Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht. IFSt-Schrift 487 (2013).

hat die Entscheidung des BFH erneut den Gesetzgeber auf den Plan gerufen. In steter Auseinandersetzung mit den Grundfreiheiten des AEUV fügte er – beginnend mit dem SEStEG⁵ – unterschiedlichen Orts (und nicht immer konsistent) neue Entstrickungsregelungen in das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ein. Zu ihnen zählen insbesondere die Erweiterung des gesetzlichen Entnahmebegriffs in § 4 Abs. 1 Sätze 3 ff. EStG, aber auch die Regelungen in §§ 16 Abs. 3a und 17 Abs. 5 EStG, 6 AStG, 12 Abs. 1 und Abs. 3 KStG sowie 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG⁶. Teilweise werden diese Entstrickungstatbestände durch Stundungsregelungen abgemildert⁷, teilweise führen sie zu einer sofortigen Belastung des Steuerpflichtigen.

II. Sachverhaltsverwirklichung als „aktive Entstrickung“

Die meisten dieser Vorschriften knüpfen – jedenfalls in einer Tatbestandsalternative – daran an, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird. Typischerweise werden Ausschluss und Beschränkung durch eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen bewirkt – die Verlagerung seiner Ansässigkeit, bei Doppelansässigkeit durch den Wechsel der abkommensrechtlichen (Primär-)Ansässigkeit (vgl. Art. 4 Abs. 2 und Abs. 3 OECD-MA) oder auch durch die Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine – bestehende oder neu errichtete – ausländische Betriebsstätte.

Grammatikalisch fehlt aber den Tatbeständen das aktive Subjekt. Zwar bleibt es richtig, dass der Entstrickungstatbestand in erster Linie erfüllt wird, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland dadurch beschränkt oder ausgeschlossen wird, dass Private steuererhebliche Tatsachen in einer Weise verwirklichen, die dann von Rechts wegen zum Übersprung des Besteuerungsrechts auf einen ausländischen Staat führt.

⁵ SE-Steuerreformgesetz v. 12.12.2006,

⁶ Überblick bei *Andreas Benecke*, Gelöste und ungelöste Fragen der Entstrickungsbesteuerung, in: Jürgen Lüdicke (Hrsg.), Aktuelle Problemfelder im Internationalen Steuerrecht (2016), S. 129 ff.

⁷ § 4g EStG: Bildung eines Ausgleichspostens bei Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG.

III. Der Abschluss von DBA als „passive Entstrickung“

In zweiter Linie deckt der Wortlaut der Entstrickungsnormen aber auch gleichsam sachverhaltslose, allein aus der Sphäre des Rechts stammende Beschränkungen oder Ausschlüsse des deutschen Besteuerungsrechts ab. Es liegt auf dieser Linie, dass das Bundesfinanzministerium⁸ nach Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder im Oktober 2018 die erstmalige Anwendung eines DBA insoweit als Entstrickungsvorgang wertet, als für bestimmte Sachverhalte die schon aufgelaufenen stillen Reserven im Zeitpunkt einer künftigen Veräußerung oder Entnahme in Deutschland nicht mehr ungehindert besteuert werden dürften, sondern unter dem neuen DBA ganz oder teilweise der Besteuerung des ausländischen Staates unterstellt sind.

In diesen Fällen der sog. „passiven Entstrickung“ ist es also allein die Änderung der Abkommens- und Gesetzeslage, die eine veräußerungsgleiche Belastung des Steuerpflichtigen auslöst. Dieser selbst hat dagegen keine steuerbare Handlung vollzogen; nicht einmal ein rechtserhebliches Unterlassen ist als solches tatbestandlicher Auslöser dieser Belastung⁹.

IV. Der Brexit als passive Entstrickung

Entsprechendes gilt für den Vollzug des Austritts des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union. Ohne gesetzliche Abfederungen hätten z.B. die vor dem Brexit vollzogenen Verlagerungen von Wirtschaftsgütern von Deutschland in das Vereinigte Königreich (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) zur Auflösung der nach § 4g Abs. 1 EStG gebildeten Ausgleichsposten, d.h. zu einer sofortigen Steuerwirksamkeit der Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG geführt (§ 4g Abs. 2 Nr. 2 EStG), weil ein in das Vereinigte Königreich verlagertes Wirtschaftsgut durch den Brexit aus der Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausscheidet. Diese Auflösung hat der Gesetzgeber aber durch Einführung eines § 4g Abs. 6 EStG durch das Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG)¹⁰ verhindert.

⁸ BMF v. 26.10.2018 – IV B 5-S 1348/07/10002-01 –, BStBl. I 2018, 1104.

⁹ Zur Kritik unten VII.

¹⁰ Gesetz v. 25.03.2019, BGBl. I 2019, 357. Zu dessen Regelungen auch *Stephan Kudert*, Referentenentwurf: Brexit-Steuerbegleitgesetz soll steuerliche Nachteile abfedern,

In ähnlicher Weise hat der Gesetzgeber schädliche steuerliche Konsequenzen des Brexit für den Einsatz der zahlreichen nach englischem Recht gegründeten Limiteds mit Geschäftsleitung in Deutschland unterbunden. An sich hätte der Brexit von Rechts wegen zu ihrer Liquidation geführt. Ein neu eingefügter § 12 Abs. 4 KStG ordnet nun aber an, dass einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft mit statutarischem Sitz (§ 11 AO) im Vereinigten Königreich (auch) nach dem Brexit das Betriebsvermögen ununterbrochen zuzurechnen ist, das ihr bereits vor dem Austritt zuzurechnen war.

Diese Regelungen tragen allerdings wenig zum Verständnis des Phänomens der passiven Entstrickung insgesamt bei. Sie klären zwar die Anlässe. Unklar bleibt aber die Position des Gesetzgebers zur passiven Entstrickung über die konkret benannten Brexit-Fälle hinaus. Der isolierte Blick allein auf die gesetzliche Regelung spricht zunächst dafür, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass es ohne die Korrekturen durch das Brexit-Steuerbegleitgesetz zur sofortigen Entstrickung gekommen wäre; die allgemeine Vermutung, dass gesetzliche Neuregelungen konstitutiven Charakter haben, legt also die grundsätzliche Anerkennung des Instituts der passiven Entstrickung durch den Gesetzgeber nahe. Genau diese Deutung wird aber durch die Gesetzesbegründung konterkariert. Die Regierungsbegründung betont mehrfach, die einschlägigen Regelungen hätten nur klarstellenden Charakter¹¹. Damit bewendet es bei der Erkenntnis, dass die passive Entstrickung in den Brexit-Fällen unerwünscht ist. Ob den Regelungen des Brexit-StBG insoweit ökonomisches Kalkül oder verfassungsrechtliches Unbehagen zugrunde liegt, lässt das Gesetz nicht erkennen; darauf ist aber zurückzukommen¹².

PIStB 2018, 336; *Andreas Benecke*, Koordinierter oder unkoordinierter Brexit – wie geht es weiter mit den Steuerbeziehungen zu Großbritannien?, FR 2019, 295 ff.; *Ekkehart Reimer*, Nach dem Brexit: Die Zukunft der europäischen Steuerrechtsordnungen, in: *Kramme/Baldus/Schmidt-Kessel* (Hrsg.), *Brexit und die juristischen Folgen*, 2. Aufl. (2020), S. 389-421.

¹¹ Regierungsentwurf v. 28.01.2019, BT-Drs. 19/7377, S. 2, 17, 20 f.

¹² S. aber unten VII.

V. Die Umsetzung des MLI als passive Entstrickung?

Bei Vorbereitung und Verabschiedung des deutschen Gesetzes zur Umsetzung des Mehrseitigen BEPS-Übereinkommens (MLI)¹³ ist im Jahr 2020 deutlich geworden, dass auch die Umsetzung dieses völkerrechtlichen Vertrags passive Entstrickungen auslösen kann. Das MLI verpflichtet Deutschland zur Anpassung von mindestens 14 seiner rund 100 DBA an die Ergebnisse des BEPS-Prozesses. Zu diesen Anpassungen gehört die Einführung bzw. Ausweitung der Regelungen über die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften; Art. 9 MLI gleicht die einschlägigen Klauseln in bilateralen DBA an den neuen Art. 13 Abs. 4 OECD-MA an¹⁴.

Obwohl im Schrifttum und ausdrücklich auch in der Sachverständigenanhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 16.09.2020 mehrfach auf die damit drohenden zusätzlichen Fälle einer passiven Entstrickung hingewiesen wurde¹⁵, hat der Gesetzgeber nun – anders als noch 2019 im Brexit-StBG¹⁶ – keine Klärung herbeigeführt und damit Abhilfe geschaffen; auch Text¹⁷ und Regierungsbegründung¹⁸ des Zustimmungsgesetzes schweigen zu dieser Frage.

Zwar war die Entstrickungsfrage – streng genommen – noch nicht zwingend in diesem Zustimmungsgesetz zu beantworten. Weil Deutschland das MLI nicht als *self executing* ansieht, sondern ihm nur Verpflichtungswirkung beimisst und sich vorbehalten hat, dessen Umsetzung (= die textliche Änderung der betroffenen bilateralen DBA) im Nachgang bilateral und

¹³ Gesetz zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung v. 22.11.2020, BGBl. II 2020, 946.

¹⁴ Näher unten VI.

¹⁵ Statt aller *Arne Schnitger*, Schriftliche Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Internet: <https://www.bundestag.de/resource/blob/792478/a19f4363a727477ac4d257eb901bdfa9/06-Schnitger-data.pdf> (13.10.2020).

¹⁶ Oben IV.

¹⁷ Oben Fn. 13.

¹⁸ BT-Drs. 19/20979.

gleichsam „von Hand“ vornehmen zu dürfen¹⁹, ist das Inkrafttreten des MLI-Zustimmungsgesetzes weder eine notwendige noch eine hinreichende Bedingung für die passive Entstrickung. Vielmehr wird es auf die innerstaatliche Umsetzung der bilateralen Revisionsabkommen oder -protokolle ankommen, die indes bislang noch nicht unterzeichnet und im parlamentarischen Verfahren approbiert worden sind²⁰.

VI. Doppelter Kontrollverlust: Passive Entstrickung von Anteilen an Immobiliengesellschaften

Als Musterbeispiel der passiven Entstrickung durch Abschluss oder Änderung eines DBA werden bereits in dem einschlägigen BMF-Schreiben von 2018²¹ die dem Art. 13 Abs. 4 OECD-MA²² entsprechenden Regelungen genannt, die nun durch das MLI auf weitere DBA erstreckt werden²³. In der Sache enthalten sie eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass Veräußerungsgewinne unter dem OECD-MA und der ganz überwiegenden Mehrzahl der deutschen DBA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zur ungehinderten Besteuerung überlassen sind (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Für in Deutschland ansässige Veräußerer wird dieses bislang ungehinderte Besteuerungsrecht Deutschlands durch die dem Art. 13 Abs. 4 OECD-MA für diejenigen Fälle eingeschränkt oder nach Maßgabe des Methodenartikels (vgl. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA) sogar

¹⁹ Zu dem entsprechenden Vorbehalt Deutschlands nach Art. 35 Abs. 7 MLI s. Federal Republic of Germany – Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, Internet: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf> (14.09.2020); deutscher Text: BT-Drs. 19/20979, S. 87.

²⁰ Allerdings wurden bereits in einigen nicht dem MLI unterstellten deutschen DBA einschlägige Änderungen der Verteilungsnormen über Veräußerungsgewinne vorgenommen; s. zuletzt das Änderungsprotokoll v. 15.12.2020 zum DBA Estland (1996), durch das ein dem Art. 9 MLI entsprechender Art. 13 Abs. 1a in dieses bilaterale DBA eingefügt worden ist. Für diese Änderungen gilt das oben (III.) Gesagte.

²¹ Oben Fn. 8.

²² „Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or comparable interests, such as interests in a partnership or trust, may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the 365 days preceding the alienation, these shares or comparable interests derived more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property, as defined in Article 6, situated in that other State.“

²³ Oben V.

ausgeschlossen, in denen Gegenstand der Veräußerung Anteile an Gesellschaften oder Trusts sind, deren Wert zu mehr als der Hälfte durch unbewegliches Vermögen unterlegt ist, das in dem anderen DBA-Vertragsstaat belegen ist.

Diese Klauseln verschärfen das Problem einer für den Steuerpflichtigen unvorhersehbaren und nicht beeinflussbaren Belastung aus zwei Gründen. Erstens gilt für sie, was für jede passive Entstrickung gilt: Sie tritt unabhängig von einem bestimmten (tatbestandlichen) Verhalten des Steuerpflichtigen ein. Der Belastung fehlt damit ein spezifischer Handlungstatbestand, der zeitlich und sachlich mit der Tatbestandsverwirklichung verbunden wäre. Zu denken ist zwar hilfsweise an den vorangegangenen Erwerb der Anteile. Auch er bildet indes keinen tauglichen Verhaltenstatbestand. Denn der Zusammenhang zwischen Erwerb und Belastungstatbestand ist zeitlich, räumlich und sachlich diffus und unspezifisch; insbesondere fehlt jeder Konnex zur Bemessungsgrundlage. Auch das bloße Innehaben des Anteils zum Zeitpunkt der passiven Entstrickung scheidet als Verhaltenstatbestand aus, denn dieses Innehaben ist ein passiver Zustand, d.h. weder aktives Tun noch rechtserhebliches, weil hinlänglich konturiertes Unterlassen. Im Ergebnis hat daher die passive Entstrickung für den Steuerpflichtigen etwas Unentrinnbares. Sie bricht aus der Grundentscheidung des § 2 Abs. 1 und Abs. 2 EStG für einen dreigliedrigen Steuertatbestand (Zustands-, Handlungs- und Erfolgstatbestand) aus. Derartige Systembrüche mögen zwar im Einzelfall einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung zugänglich sein. Sie scheidet hier aber aus. Das Verlust des Besteuerungsrechts entstammt nicht der Verantwortungssphäre des Steuerpflichtigen, sondern beruht auf einer bewussten und aktuellen Gestaltungsentscheidung des Bundes in Ausübung seiner auswärtigen Gewalt. Der Bund selbst kann sich indes nicht hinter einem Sachzwang verstecken, den er selbst in den Abkommensverhandlungen herbeigeführt hat.

Zweitens weist die passive Entstrickung im Kontext des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA aber auch die Besonderheit auf, dass bei Abschluss und Inkrafttreten eines neuen DBA noch nicht feststeht, ob es jemals zu einer tatbestandlichen Veräußerung kommt. Denn Art. 13 Abs. 4 OECD-MA greift nur ein, wenn die 50-Prozent-Schwelle zu irgendeinem Zeitpunkt in dem Betrachtungszeitraum überschritten war, der 365 Tage vor der Veräußerung beginnt und mit der Veräußerung endet. Da die passive Entstrickung

in der logischen Sekunde vor Anwendungsbeginn des neuen DBA stattfindet (nur dann kann sie dem nachfolgenden Abkommenschutz zuvorkommen), kann das Entnahmesurrogat i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (noch nicht mit den Parametern einer den Abkommenstatbestand erfüllenden (fiktiven) Veräußerung angereichert werden – etwa in dem Sinne, dass es darauf ankommt, ob die Immobilienquote von 50 Prozent an einem der 365 dem Anwendungsbeginn des neuen DBA vorausliegenden Tage überschritten war. Umgekehrt wäre es aber erst recht unvertretbar (und insbesondere nicht einmal durch das BMF-Schreiben vom 26. Oktober 2018²⁴ gefordert), jede Anteilsveräußerung der passiven Entstrickung zu unterwerfen, wenn und weil eine abstrakte, bislang indes noch zu keinem Zeitpunkt realisierte Möglichkeit besteht, dass die Zielgesellschaft später einmal die Immobiliarschwelle des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA überschreiten könnte. Auch ist zweifelhaft, ob schon die bloße Möglichkeit, dass es später zu einer Veräußerung unter den Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA kommen könnte, ihrerseits schon eine „Beschränkung des Besteuerungsrechts“ ist. Das wäre jedenfalls dann zu verneinen, wenn der Steuerpflichtige darlegen könnte, dass er die Jahresfrist für sich als Sperrfrist betrachtet und etwa Vorkehrungen dafür getroffen hat, dass er etwaige Anteilsveräußerungen immer nur jenseits der Jahresfrist vornimmt²⁵.

Nimmt man beide Punkte zusammen, wird deutlich, wie erratisch die passive Entstrickung ist. Sie greift ein, wo keine tatbestandliche Veräußerung nachgefolgt wäre, und greift nicht ein, wo ein Anteil durch eine spätere Erhöhung der Immobilienquote der Zielgesellschaft durchaus noch in den Anwendungsbereich von Art. 13 Abs. 4 OECD-MA hineinwachsen könnte.

VII. Kritik

Soweit die Finanzverwaltung gleichwohl eine passive Entstrickung von Wirtschaftsgütern durch den Abschluss von DBA annimmt, verkürzt sie also den etablierten einkommen- und körperssteuerrechtlichen Steuertatbestand. Sie beraubt ihn der spezifischen Handlungselemente und bricht insoweit mit dem in sich folgerichtigen System des § 2 Abs. 1 und Abs. 2

²⁴ Oben Fn. 8.

²⁵ Vgl. bereits *Schnitger* (oben Fn. 15), S. 9.

EStG, der einen spezifischen Handlungstatbestand vorgibt²⁶: Die Steuer wird durch eine Einkunftserzielung ausgelöst; diese Einkunftserzielung wird durch ein menschliches Verhalten bestimmt und begrenzt.

Dieser Systembruch ist am allgemeinen Gleichheitssatz in seiner klassischen Ausprägung als Willkürverbot und seiner neueren Spielart als Konsequenzgebot („Folgerichtigkeit“) zu messen. Beide Dimensionen des Art. 3 Abs. 1 GG sind hier berührt; eine den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechende Rechtfertigung des Systembruchs misslingt. Die vorstehenden Überlegungen zeigen, dass in dem Institut der passiven Entstrickung gerade in den Fällen des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA eine letztlich zufällige Einmalbelastung des ruhenden Vermögens liegt. Derartige Belastungen verlassen den gesetzlich vorgezeichneten Grundtyp der Einkunftserzielungshandlung. Grundrechtlich, rechtsstaatlich und auch kompetenziell (Überschreiten der Ertragskompetenz aus Art. 106 Abs. 3 GG) sind sie verfassungswidrige Fremdkörper im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht.

Nachdem auch das Unionsrecht mit der in der ATAD²⁷ vorgegebenen Entstrickungsbesteuerung die passive Entstrickung nicht zwingend fordert²⁸, drängen Rechtssicherheit, Belastungsgleichheit, Willkürfreiheit und nicht zuletzt die finanzverfassungsrechtliche Kompetenzordnung darauf, dass die steuergesetzlichen Entstrickungsnormen auf aktive, durch menschliches Verhalten ins Werk gesetzte Entstrickungen beschränkt bleiben. Die passive Entstrickung ist ein interpretatorischer Irrweg.

²⁶ Aus der Rspr. v.a. BVerfG, Urt. v. 30.9.1998, BVerfGE 99, 88 (95).

²⁷ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. EU L 193 v. 19.7.2016, S. 1.

²⁸ Art. 5 ATAD knüpft an die „Übertragung von Vermögenswerten“ (*transfer of assets, transfert d'actifs*) an. Dieser Terminus wird durch Art. 2 Abs. 6 ATAD als „Vorgang, bei dem ein Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte verliert, wobei die Vermögenswerte im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen verbleiben“ definiert. Der Begriff des „Vorgangs“ (*an operation, une opération*) zielt auf Handlungen in der äußeren Wirklichkeit, nicht auf Rechtsänderungen.

§ 11 Doppelte Nicht- oder Minderbesteuerung als Folge hybrider Gestaltungen – eine Einführung

Daniel Reich

I. Einleitung

Hybride Gestaltungen sind in aller Munde. Sie sind ein beliebtes Steuerplanungsinstrument, das häufig bei der Finanzierung von Unternehmen einer multinationalen Unternehmensgruppe zur Optimierung ihrer Steuerlast eingesetzt wird. Mittels hybrider Gestaltungen werden Qualifikationsunterschiede, die sich aus den nationalen Steuerrechtsordnungen in der steuerlichen Behandlung eines Finanzinstruments oder eines Rechtsträgers ergeben, gezielt genutzt, um entweder einen doppelten Betriebsausgabenabzug oder eine steuerliche Nichtberücksichtigung der zu einem Betriebsausgabenabzug korrespondierenden Erträge zu erzielen. Auch wenn es keine belastbaren Daten darüber gibt, wie hoch die auf hybride Gestaltungen zurückzuführenden Steuermindereinnahmen in ihrer Gesamtheit wirklich sind, zeigen doch zumindest beispielhafte Einzelfälle, dass die Beträge, um die es bei einer einzelnen Transaktion oder einer Reihe von Transaktionen mit hybriden Gestaltungen geht, beträchtlich sind.¹ Hybride Gestaltungen führen nach Ansicht der OECD zur Erosion der Steuerbasis und sind somit eine Bedrohung für Steuereinnahmen, Steuersouveränität und Steuerfairness.² Die Thematik wurde in der Folge von der OECD in ihrem Aktionspunkt 2 des BEPS Action Plans³ aufgegriffen und auch die Europäische Union hat mit ihren beiden Anti-Tax-Avoidance-Richtlinien⁴ verbindliche Vorgaben zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen geschaffen, die in

¹ OECD, Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues, Paris 2012, 5.

² OECD, Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues, 11 ff.

³ OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2, Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Paris 2017.

⁴ Anti Tax Avoidance Directive (deutsch: Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken), RL (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016, geändert durch RL (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 (sog. ATAD II).

Deutschland teilweise bereits umgesetzt, teilweise aber noch auf dem Weg der Umsetzung sind.⁵

Dieser kurze Beitrag soll einen Überblick über die grundlegenden Begrifflichkeiten im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen geben, in die Thematik einführen und so zu einem breiteren Verständnis der gängigsten Konstellationen beitragen. Abschließend wird skizziert, welche Vorgehensweise die OECD und die Mitgliedstaaten der EU wählen, um hybride Gestaltungen zu neutralisieren.

II. Verschiedene Arten Hybrider Gestaltungen

Der Begriff „hybrid“ wird im Kontext der hybriden Gestaltungen im Allgemeinen dahingehend verstanden, dass verschiedene Rechtsordnungen ein grundlegendes Merkmal einer grenzüberschreitenden Transaktion unterschiedlich klassifizieren.⁶ Es besteht also eine Inkongruenz zwischen der steuerlichen Qualifikation des jeweiligen Unternehmens bzw. des genutzten Finanzinstruments in den beiden beteiligten Rechtsordnungen. Diese unterschiedliche Qualifikation kann dazu führen, dass die Transaktion in der Gesamtbetrachtung der steuerlichen Behandlung aller beteiligten Unternehmen der Unternehmensgruppe zu einem steuerlich inkongruenten Ergebnis führt.

Das Wort „Gestaltung“ bezieht sich auf die Tatsache, dass die im Blickpunkt stehenden Transaktionen, die im konkreten Fall von einer einzelnen Transaktion bis hin zu einer Reihe von verketteten Transaktionen reichen können, so strukturiert sind, dass durch grenzüberschreitende Investitionen Steuervorteile erzielt werden, indem die Unterschiede in der steuerlichen Behandlung von Finanzinstrumenten, Unternehmen oder Vermögensübertragungen in verschiedenen Rechtsordnungen ausgenutzt werden.⁷

⁵ Kern der noch in der Umsetzungsphase befindlichen Regelungen zur Umsetzung der Artikel 9 und 9b ATAD ist § 4k EStG, der für verschiedene Situationen von Besteuerungsinkongruenzen auf Grund hybrider Elemente den Betriebsausgabenabzug beschränkt. Weitere Regelungen enthalten u.a. § 8b Absatz 1 Satz 3 KStG und § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 EStG.

⁶ Statt vieler: V. Kaminskiy, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, Baden-Baden 2020, 59.

⁷ Statt vieler: W. Staats, Zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen – Der OECD-Bericht zu Maßnahme 2 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2014, 749.

Bei der Beschäftigung mit hybriden Gestaltungen sollte aber bewusst bleiben, dass hybride Gestaltungen ein natürliches Nebenprodukt sich überschneidender Steuerrechtsordnungen sind.⁸ Die Steuerzahler erzeugen diese Diskrepanzen nicht, sondern sie nutzen die unterschiedlichen (im Ertragsteuerrecht weitgehend nicht-harmonisierten) Regelungen zu ihrem eigenen Vorteil und halten sich dabei an die Gesetze der jeweiligen Gerichtsbarkeiten. Hybride Gestaltungen stehen mit den nationalen Regelungen beider Rechtsordnungen voll und ganz in Einklang, führen aber dennoch oft zu einer von den Staaten nicht intendierten doppelten Nicht- oder Minderbesteuerung. Nachfolgend sollen die grundlegenden Arten der hybriden Gestaltungen und ihre Funktionsweisen dargestellt werden.

1. Hybride Finanzinstrumente

Die grundlegende Idee hinter der Nutzung hybrider Finanzinstrumente ist, dass jede Rechtsordnung ihre eigenen Regeln für die Differenzierung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital hat, und diese Regeln sich mitunter erheblich voneinander unterscheiden.⁹ Hybride Finanzinstrumente sind hybrid, weil sie wirtschaftlich betrachtet sowohl Charakteristika des Eigenkapitals als auch des Fremdkapitals aufweisen.¹⁰ Zu einer Besteuerungsinkongruenz kann es dann kommen, wenn das Finanzinstrument in einem Staat als Fremdkapital behandelt wird, wodurch die anfallenden Zinsen nach der Beurteilung dieses Staates einen abzugsfähigen Aufwand darstellen, während das Instrument nach dem Regime des anderen Staates als Eigenkapital betrachtet wird und die Erträge aus diesem Instrument in der Regel als Dividenden steuerfrei gestellt werden. Diese unterschiedliche Einordnung des in der Transaktion genutzten Finanzinstruments hat zur Folge, dass dem Kreditnehmer ein Zinsabzug gewährt wird, während der Zufluss beim Investor in einem anderen Staat keiner entsprechenden Einbeziehung in das zu versteuernde Einkommen unterliegt, da Dividenden in vielen Staaten steuerfrei sind oder eine bevorzugte steuerliche Behandlung erhalten als Einkünfte aus Zinsen.

⁸ J. Lüdicke, „Tax Arbitrage“ with Hybrid Entities: Challenges and Responses, Bulletin for International Taxation 2014, 309.

⁹ S. Sigge, Besteuerung hybrider Finanzierungsinstrumente im internationalen Kontext, 16.

¹⁰ M. Lang, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht, 14.

Beispiele solcher hybriden Finanzinstrumente sind u.a. ewige Anleihen, partiarische Darlehen und Wandelschuldverschreibungen.¹¹

Eine ewige Anleihe ist ein Schuldtitel, aus dem Einkünfte auf das zugrundeliegende Kapital generiert werden, bei dem es aber kein festgelegtes Fälligkeitsdatum für die Rückzahlung des Kapitalbetrags gibt.¹² In einigen Rechtsordnungen wird dieses Instrument als Fremdkapital qualifiziert, was dem Schuldner den Abzug der Zinszahlungen ermöglicht. In anderen Rechtsordnungen hingegen wird die ewige Anleihe als Eigenkapital behandelt, da der Investor im Grunde genommen ähnliche Risiken trägt wie ein Anteilseigner und das Instrument damit einen starken Eigenkapitalcharakter hat.¹³

Bei einem partiarischen Darlehen kann vereinbart werden, dass der Schuldner, neben der Beteiligung des Investor am Gewinn, auch einen festen Zinssatz auf den Darlehensbetrag zahlt.¹⁴ Die zusätzliche Vereinbarung eines Zinssatzes führt in vielen Rechtsordnungen dazu, dass das partiarische Darlehen als Fremdkapital qualifiziert wird, womit sowohl die Zinszahlungen als auch die Gewinnbeteiligungszahlungen steuerlich abziehbar sind, wohingegen andere Rechtsordnungen dieses Instrument aufgrund der Gewinnbeteiligungskomponente als Eigenkapital einordnen und die Einkünfte dementsprechend als Dividenden freistellen.

Ein weiteres Instrument, das bei grenzüberschreitenden Transaktionen häufig anzutreffen ist, sind Wandelschuldverschreibungen. Darunter sind Schuldtitel zu verstehen, die dem Inhaber das Recht einräumen, sie während einer Wandlungsfrist zu einem vorher festgelegten Verhältnis in Aktien einzutauschen.¹⁵ In einigen Rechtsordnungen werden diese Wandelanleihen bis zu ihrer Umwandlung in Gesellschaftsanteile als Fremdkapital

¹¹ Für zahlreiche weitere Beispiele vgl. *J. Wegener*, Die Handels- und steuerbilanzielle Behandlung elementarer und strukturierter hybrider Finanzinstrumente, 13 ff.

¹² *P. Connors, G. Woll*, Hybrid Instruments – Current Issues, Tax Strategies for Corporate Acquisitions, Dispositions, Spin-Offs, Joint Ventures, Financings, Reorganizations, and Restructurings, 2001, 25.

¹³ *P. Connors, G. Woll*, Hybrid Instruments – Current Issues, Tax Strategies for Corporate Acquisitions, Dispositions, Spin-Offs, Joint Ventures, Financings, Reorganizations, and Restructurings, 2001, 25.

¹⁴ *P. Connors, G. Woll*, Hybrid Instruments – Current Issues, Tax Strategies for Corporate Acquisitions, Dispositions, Spin-Offs, Joint Ventures, Financings, Reorganizations, and Restructurings, 2001, 26.

¹⁵ *P. Connors, G. Woll*, Hybrid Instruments – Current Issues, Tax Strategies for Corporate

behandelt. In anderen Rechtsordnungen wird das Finanzinstrument wegen seiner Wandelmöglichkeit bzw. Wandelpflicht als Eigenkapital qualifiziert, womit die darauf entrichteten Zahlungen als Dividenden gesehen werden.

2. Hybride Gesellschaften

Die Nutzung hybrider Gesellschaften ist neben hybriden Finanzinstrumenten die zweite wesentliche Gestaltungsmöglichkeit zur Erzielung doppelter Nichtbesteuerung bzw. Minderbesteuerungseffekte bei grenzüberschreitenden Transaktionen.¹⁶ Eine Gesellschaft wird klassischerweise als hybrid bezeichnet, wenn sie in ihrem Eintrags- bzw. Ansässigkeitsstaat als eigenes Steuersubjekt intransparent besteuert, im Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers hingegen steuerlich als transparent eingestuft wird.¹⁷ Der typische Effekt der Nutzung einer solchen hybriden Gesellschaft ist, dass eine Zahlung des hybriden Rechtsträgers an einen Dritten in beiden Staaten zu einem Betriebsausgabenabzug führen kann (sog. Double Deduction Outcome).¹⁸ Spiegelbildlich dazu gilt eine Gesellschaft als „umgekehrt hybrid“, wenn in ihrem Ansässigkeitsstaat eine steuerlich transparente Behandlung erfolgt, der Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers sie aber steuerlich als intransparent und damit als eigenständiges Steuersubjekt einordnet.¹⁹ Diese Gestaltung kann in Fällen mit Drittstaatenbeteiligung regelmäßig zu einer teilweisen Nicht- bzw. Minderbesteuerung der Einkünfte führen (sog. Deduction/Non-Inclusion Outcome).²⁰ Letztlich geht es aber in beiden Fällen gleichermaßen darum, dass Einkünfte oder Aufwendungen

Acquisitions, Dispositions, Spin-Offs, Joint Ventures, Financings, Reorganizations, and Restructurings, 26.

¹⁶ Näher zu hybriden Gesellschaften: *M. Marquardsen*, Hybride Gesellschaften im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Unter besonderer Berücksichtigung abkommensrechtlicher Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte, Baden-Baden 2019.

¹⁷ *C. Kahlenberg/S. Radmanesh*, Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) Kommentar, Art. 2 Rz. 237.

¹⁸ *OECD*, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2, Abschlussbericht 2015, *OECD/G20* Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 19.

¹⁹ *C. Kahlenberg/S. Radmanesh*, Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) Kommentar, Art. 9a Rz. 1.

²⁰ Ein typisches Beispiel zu finden bei *V. Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, 185.

verschiedenen Steuerpflichtigen zugeordnet werden und es in der Folge dieses subjektiven Zurechnungskonflikts zu Besteuerungsinkongruenzen kommt.²¹ Besonders anfällig und geradezu prädestiniert für derartige Effekte durch hybride Rechtsträger sind Steuerrechtsordnungen, die dem Steuerzahler die Einordnung des Rechtsträgers als steuerlich transparent oder intransparent selbst überlassen.²²

3. Doppelt ansässige Rechtsträger

Eine weitere Erscheinungsform hybrider Gestaltungen sind doppelt ansässige Rechtsträger. Darunter sind Rechtsträger zu verstehen, die von mehreren Staaten gleichzeitig als ansässig betrachtet werden, was in Fällen denkbar ist, in denen die Staaten auf unterschiedliche Kriterien bei der Beurteilung der Ansässigkeitsfrage zurückgreifen. So kann es etwa vorkommen, dass ein Staat für die Frage der Ansässigkeit auf den Ort der Eintragung bzw. Errichtung abstellt, wohingegen der andere Staat den Ort der effektiven Geschäftsleitung zugrunde legt.²³

Eine solche Gestaltung mit doppelt ansässigen Unternehmen führt typischerweise zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug (Double Deduction) bzw. einer doppelten Verlustnutzung, falls das Unternehmen Verluste erwirtschaftet und in beiden Staaten als Teil einer Unternehmensgruppe besteuert wird.²⁴

4. Hybride Übertragungen

Die vierte Variante einer hybriden Gestaltung ist die sog. hybride Übertragung. Eine hybride Übertragung ist jede Gestaltung zur Übertragung eines

²¹ C. Kahlenberg/S. Radmanesh, Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) Kommentar, Art. 2 Rz. 237.

²² Klassisches Beispiel hierfür sind die US-amerikanische „Check-the-box“-Regelungen, die dieses Wahlrecht bei gewissen ausländischen Gesellschaftsformen zulassen; weiterführend K. Blanchard, Hybrid benefits denied, International Tax Review, 2000, Vol. 11, Ausgabe 8, 1.

²³ OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2, Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 89.

²⁴ OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2, Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Beispiel 7.1, 336.

Finanzinstruments, bei der auf Grund der wirtschaftlichen Merkmale und der Struktur der betreffenden Transaktion nach den Rechtsvorschriften zweier Staaten entgegengesetzte Auffassungen darüber herrschen, ob der Übertragende oder der Übernehmende Eigentümer des zugrundeliegenden Vermögenswerts sind. Eigentum bezieht sich in diesem Zusammenhang auf den Eigentümer der Zahlungsströme für den zugrundeliegenden Vermögenswert und nicht auf das rechtliche Eigentum am Vermögenswert selbst.²⁵ Ein typisches Beispiel hierfür ist eine Rückkaufvereinbarung, bei der ein Unternehmen Aktien eines seiner Tochtergesellschaften an einen ausländischen Investor, vornehmlich eine Investmentbank verkauft. Die Transaktion ist so strukturiert, dass sicher ist, dass das Unternehmen die Aktien wieder erwirbt. Im Staat des verkaufenden Unternehmens werden die zugrundeliegenden Zahlungsströme dem Investor zugeordnet und die Transaktion regelmäßig wie ein Darlehen des Investors behandelt, womit dem verkaufenden Unternehmen ein Zinsabzug ermöglicht wird. Im Staat des Investors kann diese Transaktion aber möglicherweise als Erwerb von Vermögensanteilen gesehen und die daraus resultierenden Einkünfte als Dividenden behandelt werden, welche im Wege der Befreiung im Regelfall freigestellt werden.²⁶ Es käme wieder zu einem Betriebsausgabenabzug ohne korrespondierende Besteuerung auf der Gegenseite (Deduction/Non-Inclusion Outcome).

III. Linking Rules als Instrument zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen

Um die negativen Effekte der hybriden Gestaltungen aufzulösen, sind theoretisch verschiedene Vorgehensweisen denkbar.²⁷ Naheliegender wäre zunächst einmal die Harmonisierung des innerstaatlichen Rechts, aus dem sich die oben dargestellten Qualifikationskonflikte erst ergeben. Da diese Lösung aber nicht realisierbar erscheint und auch die Einführung und Anwendung allgemeiner Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Hinblick

²⁵ OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2, Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 43.

²⁶ P. Connors, G. Woll, Hybrid Instruments – Current Issues, Tax Strategies for Corporate Acquisitions, Dispositions, Spin-Offs, Joint Ventures, Financings, Reorganizations, and Restructurings, 2001, 31.

²⁷ OECD, Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues, Paris 2012.

auf den fehlenden Missbrauchscharakter hybrider Gestaltungen nicht zielführend ist, hat die OECD die Einführung spezifischer, auf hybride Gestaltungen zugeschnittener Korrespondenzregelungen (sog. Linking Rules) vorgeschlagen, welche die steuerliche Behandlung hybrider Gestaltungen im Inland von der steuerlichen Behandlung der hybriden Gestaltung im Ausland abhängig machen, ohne die Qualifikation der Gestaltung selbst zu verändern. Die EU ist diesen Vorschlägen im Wesentlichen gefolgt und hat die Mitgliedstaaten mit der ATAD zum Einführung solcher Linking Rules verpflichtet.²⁸ Indem bei einer grenzüberschreitenden Transaktion die Behandlung einer Gesellschaft, eines Finanzinstruments oder einer Vermögensübertragung mit der steuerlichen Behandlung im Ausland verknüpft wird, soll so die Möglichkeit einer Inkongruenz beseitigt werden.

Die Vorschläge der OECD und die Art. 9 u. 9a ATAD²⁹ zielen dabei auf die Neutralisierung diverser D/NI sowie D/D-Ergebnisse ab und bieten verschiedene Abwehrmaßnahmen, die auf die jeweiligen Fallkonstellationen zugeschnitten sind.³⁰ Je nach Fallkonstellation soll einer der beiden Staaten den Betriebsausgabenabzug versagen bzw. die Einkünfte – entgegen der bisher geltenden steuerlichen Behandlung – besteuern.

Um eine Doppelbesteuerung bei der Anwendung dieser Linking Rules zu vermeiden, sind die vorgeschlagenen Regelungen jeweils in eine vorrangige Maßnahme (primary response) und eine sekundäre Abwehrregelung (defensive rule) unterteilt. Die sekundäre Abwehrregelung soll dabei nur zur Anwendung gelangen, wenn der andere Staat keine vorrangige Maßnahme eingeführt hat oder diese primary response nicht anwendet. Durch diese prinzipiell vorgesehene Anwendungsreihenfolge soll Doppelbesteuerung nach Ansicht der OECD ohne Rückgriff auf das Verfahren der zuständigen Behörde und ohne dass es einer ausdrücklichen Kollisionsregel

²⁸ Ein systematischer Abgleich der ATAD-Regelungen mit den Vorschlägen der OECD findet sich bei V. Kaminskiy, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen.

²⁹ Anti-Tax-Avoidance Directive, RL (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016, geändert durch RL (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 (sog. ATAD II).

³⁰ OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2, Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 168 ff.

bedürfe vermieden werden.³¹ Ob dem aber wirklich so ist, wird weithin bezweifelt.³² Die Anwendungsreihenfolge der Linking Rules hat zwar in der Tat eine ähnliche Wirkung wie eine klassische Kollisionsregel, die die Anwendung einer Korrespondenzvorschrift zur Neutralisierung der hybriden Gestaltung nur dann vorsieht, wenn der andere Staat die vorrangige Regel nicht anwendet. Die Anwendungsreihenfolge der Regeln löst jedoch das grundsätzliche Problem der Zirkularität nicht vollständig, da die Anwendung einer Linking Rule immer davon abhängt, ob die korrespondierende Regel des anderen Staates tatsächlich angewandt wird oder nicht. Diese besondere Form der Kollisionsregel ist in sich zirkulär, die Frage nach dem "Wer darf zuerst?!" beim Zugriff auf das Steuersubstrat stellt sich weiterhin.

Diese und weitere Fragen, die sich bezüglich der Umsetzung und Anwendung von Korrespondenzregelungen und ihrem Zusammenspiel mit anderen Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen und Missbrauchsvermeidungsvorschriften stellen, sind Gegenstand meiner Forschung am Institut für Finanz und Steuerrecht.

³¹ OECD, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2, Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 110.

³² K. Dziurdz, „Circular Linked“ Rules Countering Deduction and Non-Inclusion Schemes: Some Thoughts on Tie-Breaker Test, Bulletin for International Taxation 2013, No. 6; L. Parada, Double Non-taxation and the Use of Hybrid Entities – An Alternative Approach in the New Era of BEPS, 2018, 312.

§ 12 Die Persönliche Steuerpflicht im Vereinigten Königreich

Anđela Milutinović

I. Einordnung

Kriterien zur Anknüpfung und Begründung der Besteuerung in einem Steuersystem gibt es zahlreiche. So wird in Deutschland für die Steuerpflicht natürlicher Personen in erster Linie auf Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt abgestellt (§§ 1, 1a EStG), während für juristische Personen primär Sitz und Geschäftsleitung (§§ 1 ff. KStG) entscheidend sind. Das Steuerrecht des Vereinigten Königreichs kennt zwei Formen der persönlichen Bindung zu einem Territorium: *Residence* und *Domicile*. Während vor 2013 noch ein weiterer Status von Relevanz war (*Ordinary Residence*), verlor dieser nach den Reformen durch den *Finance Act 2013* an Bedeutung,¹ während *Residence* und *Domicile* weiterhin als entscheidende Voraussetzung für den Steuerzugriff des Vereinigten Königreichs bei natürlichen Personen dienen. Anders als für die Pendants im deutschen Steuerrecht waren im Vereinigten Königreich bis 2013 lediglich die Rechtsfolgen der verschiedenen Status kodifiziert, während sich die Definitionen durch jahrhundertelange Rechtsprechung gebildet hatten. Der nachfolgende Aufsatz gibt einen kurzen Überblick über die Voraussetzungen der persönlichen Steuerpflicht natürlicher Personen im Steuerrecht des Vereinigten Königreichs und deren Bedeutung im internationalen Steuerrecht.

II. Die Status im Einzelnen

Residence und *Domicile* sind die entscheidenden Faktoren für die Steuerpflicht natürlicher Personen in Hinblick auf die Steuerarten *Income Tax*,

¹ Zum verbleibenden Anwendungsbereich: Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 4.01.

Corporate Tax, Capital Gains Tax und *Inheritance Tax*.² Dabei ist zu einem Großteil in erster Linie die *Residence* relevant, während das *Domicile* nur für die *Inheritance Tax* die Steuerbarkeit begründet und in den anderen Steuerarten modifizierend wirkt.³

1. Residence

Während für die Steuerjahre vor 2013 die *Residence* natürlicher Personen mithilfe von umfangreicher Rechtsprechung zu begründen war (s.u.), änderten sich durch den *Finance Act 2013* und die Einführung des *Statutory Residence Test* in Schedule 45 die Umstände. Ziel der Kodifikation war, eine erleichterte Handhabbarkeit und Verständlichkeit der Voraussetzungen zu erreichen, sodass Steuerpflichtige in simplen Fällen selbst ergründen können, welchen Status sie innehaben. Für komplizierte Fälle sollte der *Statutory Residence Test* als gerechte Methode zur Bestimmung des Status dienen.⁴

a. *Statutory Residence Test*

Bei Anwendung des *Statutory Residence Test* kann sich eines von folgenden vier Status ergeben: *UK Resident*, *Non-Resident*, *UK Resident with split-year Treatment*⁵ und *temporary Non-Resident*⁶. Während ein *UK resident* mit dem Welteinkommen der Besteuerung unterliegt, wird lediglich das im Vereinigten Königreich bezogene Einkommen eines *Non-Residents* besteuert.⁷ Dies gilt für die *Income Tax* und *Capital Gains Tax*.⁸ Für Personen, die den letzteren zwei Kategorien unterfallen, ist gesetzlich spezifisch unter

² Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 1.20.

³ Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 9.01.

⁴ HM Revenue and Customs, *Statutory definition of tax residence: a consultation*, Juni 2011, 3.2 ff.; Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 1.19.

⁵ Schedule 45, Para. 39 ff.

⁶ Schedule 45, Para. 109 ff.

⁷ Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 2.01.

⁸ *Ibid.*

Bezugnahme einzelner Positionen geregelt, welche Einkünfte steuerbar sind.⁹

Dem *Statutory Resident Test* nach gilt eine Person als *Resident*, wenn sie einen *Automatic Residence Test* besteht und keinen *Automatic Overseas Test* erfüllt.¹⁰ Ist weder ein *Automatic Residence Test* noch ein *Automatic Overseas Test* erfüllt, wird der *Sufficient Ties Test* angewendet.¹¹

Es gibt vier *Automatic Residence Tests*, von denen zumindest einer erfüllt sein muss, um den Status *Residence* zu begründen.¹² Gemäß dem ersten Test muss sich eine Person mindestens 183 Tage im Vereinigten Königreich aufgehalten haben.¹³ Nach dem zweiten Test muss eine Person ein Heim im Vereinigten Königreich innehaben, in dem ausreichend Zeit verbracht wurde und in einem Zeitraum von 91 Tagen – von denen mindestens 30 Tage in das betreffende Steuerjahr fallen müssen – kein Heim im Ausland innehaben oder für den Fall, dass eines vorliegt, in diesem nicht ausreichend Zeit verbracht haben.¹⁴ Der dritte Test setzt die Ausübung einer Beschäftigung im Vereinigten Königreich von ausreichendem Umfang über einen Zeitraum von 365 Tagen voraus.¹⁵ Der vierte Test bejaht die *Residence* für Personen, die während des Steuerjahrs verstorben sind, ein Heim im Vereinigten Königreich innehaben und in den letzten drei Steuerjahren nach dem *Automatic Residence Test* den Status *Resident* innehatten.¹⁶

Daneben finden sich fünf *Automatic Overseas Tests*. Nach dem ersten Test muss in mindestens einem der drei vorherigen Steuerjahre der Status *Residence* vorgelegen haben und es dürfen weniger als 16 Tage im Vereinigten Königreich verbracht worden sein.¹⁷ Nach dem zweiten Test darf der Status *Residence* in keinem der drei vorherigen Steuerjahre vorgelegen haben und weniger als 46 Tage dürfen im betreffenden Steuerjahr im Vereinigten Königreich verbracht worden sein.¹⁸ Der dritte Test setzt die ausreichende Ausübung einer Beschäftigung im Ausland ohne erhebliche Unterbrechung, einen Maximalaufenthalt von 31 Tagen im Vereinigten Königreich,

⁹ Schedule 45, Para. 57 ff.; Schedule 45, Para. 116 ff.

¹⁰ Schedule 45, Para. 5.

¹¹ Schedule 45, Para. 17 (1)(a).

¹² Schedule 45, Para. 5(a) und 6.

¹³ Schedule 45, Para. 7.

¹⁴ Schedule 45, Para. 8.

¹⁵ Schedule 45, Para. 9.

¹⁶ Schedule 45, Para. 10.

¹⁷ Schedule 45, Para. 12.

¹⁸ Schedule 45, Para. 13.

während dessen nicht mehr als drei Stunden Arbeit am Tag verrichtet werden, und einen maximalen Gesamtaufenthalt im Inland von 91 Tagen voraus.¹⁹ Der vierte und fünfte Test sind auf Fälle anwendbar, in denen der Steuerpflichtige im Steuerjahr verstirbt, wobei ein Rückbezug auf die zwei vorherigen Steuerjahre und den Status der betreffenden Person während dieser Zeit gemacht wird.²⁰

Zuletzt gibt es noch den *Sufficient Ties Test*. Dieser ist erfüllt, wenn eine gewisse Anzahl an Tagen im Vereinigten Königreich verbracht wurde und Beziehungen zum Inland vorliegen, bspw. familiäre und geschäftliche Beziehungen.²¹

Die verwendeten Grundbegriffe wie Heim, Beschäftigung oder im Inland verbrachte Tage werden in den Paragraphen 21 ff. von Schedule 45 erklärt.²² Alles in allem ist ersichtlich, dass neben der tatsächlichen Anwesenheit des Steuerpflichtigen im Inland, das Innehaben eines Heims und der Arbeitsplatz für die Bestimmung der *Residence* herangezogen werden.²³ Dabei wird wiederholt auf zurückliegende Steuerjahre Bezug genommen (s.o.). Da der *Statutory Residence Test* erst ab 2013 gilt,²⁴ in verschiedenen Punkten jedoch Bezug auf den Status einer Person in den davorliegenden Jahren nimmt, muss für die ersten Jahre nach 2013 auch die Rechtslage vor 2013 berücksichtigt werden.²⁵

b. *Residence vor 2013*

Vor dem Steuerjahr 2013 wurde die *Residence* nach Kriterien bestimmt, die in der Rechtsprechung festgelegt wurden. Zwar stellte die Steuerverwal-

¹⁹ Schedule 45, Para. 14.

²⁰ Schedule 45, Para. 15 und 16.

²¹ Schedule 45, Para. 18 ff.

²² In Anbetracht der SARS-CoV-2 Pandemie wurde im Hinblick auf außerplanmäßige Aufenthalte das interne Handbuch der HMRC mit Informationen zu außergewöhnlichen Umständen und deren korrekte Berücksichtigung in Bezug auf die *Residence Tests* ergänzt. In: *Residence, Domicile and Remittance Basis Manual* v. 9.03.2016, zuletzt aktualisiert am 19.10.2020, siehe RDRM13200 ff.

²³ Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 2.02.

²⁴ Schedule 45, Para. 153.

²⁵ Schedule 45, Para. 154 (2). Wobei Para. 154 in Schedule 45 eine Wahlmöglichkeit in Absatz 3 gibt.

tung Leitfäden zur Bestimmung der Status zur Verfügung, die Rechtsprechung berücksichtigte diese Leitfäden mangels rechtlicher Verbindlichkeit jedoch nicht, sondern ging in ihrer Auslegung vom Wortsinn des Begriffs *Residence* aus.²⁶ Nicht *ausreichend* für die Begründung der *Residence* ist hiernach allein der tatsächliche Aufenthalt im Inland. Zwar dient die physische Anwesenheit als Indikator für eine anhaltende Bindung, jedoch wird *Residence* vielmehr als Attribut des Steuerpflichtigen verstanden, sodass Verhalten und äußere Umstände wie die Belegenheit von Eigentum entscheidend sind.²⁷ Dabei handelt es sich um keine rechtliche sondern eine faktische Frage.²⁸ Anhand einer Gesamtbetrachtung der Umstände ist eine fallabhängige Gewichtung vorzunehmen.²⁹ Die dabei relevanten Umstände sind: individuelle Verbindungen an einen Ort³⁰ sowie – wie bereits erwähnt – die physische Anwesenheit.³¹

2. Domicile

Der Status *Domicile* ist gesetzlich nicht definiert und beschreibt eine personenstandesrechtliche Verbindung einer Person zu einem Staat³². Dem Begriff liegen fünf Prinzipien zugrunde:³³ 1) Eine Person besitzt im Laufe ihres Lebens zu jeder Zeit ein *Domicile*.³⁴ 2) Eine Person kann nur ein aktives und damit entscheidendes *Domicile* haben.³⁵ 3) Das *Domicile* kann

²⁶ Lysaght v IRC [1928] A.C. 234, S. 247.

²⁷ Lysaght v IRC [1928] A.C. 234, S. 244.

²⁸ Reed v Clark [1986] Ch. 1, S. 6.

²⁹ Reed v Clark [1986] Ch. 1, S. 9.

³⁰ Dazu zählen Nationalität (s. Reid v IRC 1926 S.C. 589, S. 595), familiäre Bindungen (s. Levene v IRC [1928] A.C. 217, S. 231; Reid v IRC 1926 S.C. 589, S. 595), geschäftliche Bindungen (s. Levene v IRC [1928] A.C. 217, S. 226) und auch der Wohnort. Eine Person kann mehr als einen Wohnort haben (s. Levene v IRC [1928] A.C. 217, S. 223).

³¹ Hier sind neben Länge (vgl. In Reid v IRC 1926 S.C. 589, S. 594 f.) und Häufigkeit der Aufenthalte (vgl. Lysaght v IRC [1928] A.C. 234) auch die vorherigen und nachlaufenden Steuerjahre zu betrachten (s. Levene v IRC [1928] A.C. 217, S. 226 f.).

³² Henderson v Henderson [1967] P. 77, S. 79.

³³ Schwarz, in: Booth und Schwarz: Residence, Domicile and UK Taxation, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 9.04.

³⁴ Udney v Udney (1866-69) L.R. 1 Sc. 441, S. 457.

³⁵ IRC v Bullock [1976] 1 W.L.R. 1178, S. 1184.

sich nur in einem Territorium befinden, welches einer Rechtsordnung unterliegt.³⁶ 4) Die Änderung des *Domicile* muss bewiesen werden.³⁷ 5) Das entscheidende Rechtsverständnis ist das Britische.³⁸

Es wird zwischen drei Arten von *Domicile* unterschieden: dem *Domicile of Origin*, dem *Domicile of Dependency* und dem *Domicile of Choice*.

Das *Domicile of Origin* erhält eine Person bei Geburt. Der Status richtet sich nach dem aktuellen *Domicile* des Vaters zum Zeitpunkt der Geburt. Dieses *Domicile* kann im Laufe des Lebens durch eine andere Art von *Domicile* überlagert werden und dadurch inaktiv werden. Es kann jedoch nicht verloren werden, sondern lebt nach Wegfall eines überlagernden *Domiciles* wieder auf.³⁹

Das *Domicile of Dependence*⁴⁰ können lediglich unzurechnungsfähige Personen⁴¹ oder Minderjährige bis zu einem Alter von 16 Jahren innehaben, da diese (noch) nicht fähig sind, ihr *Domicile* selbstständig zu ändern.⁴² Maßgebend für diese Personen ist das *Domicile* des Vormunds.⁴³

Mit dem *Domicile of Choice* hat eine Person die Möglichkeit, ihr *Domicile* zu verlegen. Dabei muss der Hauptwohnsitz (dieser Begriff ist nicht identisch mit der *Residence* im oben genannten Sinne, sondern meint schlicht den Aufenthalt als Einwohner)⁴⁴ freiwillig mit der Absicht, unbegrenzt am neuen Ort zu verweilen, verlegt werden.⁴⁵ Ob es sich bei dem Wohnsitz auch tatsächlich um den Hauptwohnsitz handelt, ist anhand einer Abwägung der Umstände zu ermitteln.⁴⁶ Neben äußerlichen Umständen wie der Dauer des Aufenthalts ist jedoch auch der Wille der betreffenden Person

³⁶ Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 9.04.

³⁷ *Travers v Holley* (1953) P 246, S. 252.

³⁸ *Re Martin* (1900) P 211, S. 227.

³⁹ *Udny v Udny* (1866-69) L.R. 1 Sc. 441, S. 457 f.

⁴⁰ Das *Domicile of Dependence* galt bis 1974 auch noch für verheiratete Frauen und richtete sich nach dem des Ehemannes. Diese Regelung wurde mit *Section 1* des *Domicile and Matrimonial Proceedings Act 1973* aufgehoben.

⁴¹ *Sharpe v Crispin* (1869) LR 1 P & D 611, S. 618.

⁴² Schwarz, in: Booth and Schwarz: *Residence, Domicile and UK Taxation*, Haywards Heath, 20. Auflage 2018, Kap. 9.08.

⁴³ *Ibd.*

⁴⁴ *IRC v Duchess of Portland* [1982] Ch. 314, S. 318 f.

⁴⁵ *Udny v Udny* (1866-69) L.R. 1 Sc. 441, S. 458; *Bell v Kennedy* (1866-69) L.R. 1 Sc. 307, S. 319.

⁴⁶ *Re Fuld's Estate (No 3)* [1968] P. 675, S. 682.

von Bedeutung.⁴⁷ Diese muss beabsichtigen, den neuen Wohnsitz auch tatsächlich zur neuen ständigen Wohnstätte zu machen.⁴⁸ Gehindert wird die Entstehung des *Domicile of Choice* nicht durch die unsichere Möglichkeit, in der Zukunft wieder an den ursprünglichen Wohnsitz zurückzukehren.⁴⁹

III. Bedeutung im Internationalen Steuerrecht

Die oben aufgeführten Status sind auch bei internationalen Sachverhalten von Bedeutung. Grundvoraussetzung der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist, dass die Person, auf deren Sachverhalt das Abkommen angewendet wird, in zumindest einem der Vertragsstaaten aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Nun kennt das Steuerrecht des Vereinigten Königreichs eine *Remittance Basis Taxation*.⁵⁰ Hiernach sind vereinfacht gesagt ausländische Einkünfte von *Residents non-domiciled* dann nicht im Vereinigten Königreich zu besteuern, wenn sie nicht in das Inland verbracht wurden.⁵¹ Während ihre Abschaffung immer wieder diskutiert wird⁵² und die Regelungen wiederholt verändert wurden, u.a. auch um Missbräuche zu vermeiden,⁵³ gilt sie weiterhin fort.⁵⁴ Um eine Nichtbesteuerung in solchen Fällen zu vermeiden, enthält das deutsch-britische DBA in Art. 24 eine Überweisungsklausel.⁵⁵ Jedoch enthält nicht jedes von Großbritannien geschlossene DBA eine solche Regelung. Eine solche findet sich etwa nicht im Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien. Die italienische Steuerbehörde entschied daher in

⁴⁷ Ramsay v Liverpool Royal Infirmary [1930] A.C. 588, S. 598.

⁴⁸ Re Fuld's Estate (No 3) [1968] P. 675, S. 682.

⁴⁹ IRC v Bullock [1976] 1 W.L.R. 1178, S. 1184.

⁵⁰ Income Tax Act 2007, Part 14.

⁵¹ Income Tax Act 2007, Sec. 809B ff.

⁵² *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Vorbemerkungen zu Art. 6 – 22, Rn. 18.

⁵³ *Schwibinger/Anzinger*, Die britische Remittance-Basis-Besteuerung nach dem Finance Act 2014 als Vorzugsbesteuerung i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG – Großbritannien bleibt ein „Niedrigsteuerstaat“, ISR 2014, 225, 226.

⁵⁴ Für Details zur *Remittance Basis Taxation* siehe *Tiley*, in: *Tiley's Revenue Law*, Oxford, 9. Auflage 2019, Kap. 71.4.

⁵⁵ Zum Begriff Überweisungsklausel in diesem Zusammenhang siehe *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Vorbemerkungen zu Art. 6 – 22, Rn. 18 f.

einem Fall, dass der *Resident non-domiciled* nicht als im Vereinigten Königreich ansässig im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens gilt.⁵⁶ Dadurch entging dem Steuerpflichtigen ein wirtschaftlicher Vorteil. Auch im deutschen Außensteuerrecht werden die Vorteile eines Steuerpflichtigen, der die *Remittance Basis Taxation* in Anspruch nehmen kann, im Rahmen der Frage, ob darin eine Vorzugsbesteuerung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG vorliegt, diskutiert.⁵⁷

IV. Fazit

Der erste Schritt bei der Betrachtung von internationalen Sachverhalten ist die Begründung des Steuerzugriffs anhand von im nationalen Recht aufgestellten Kriterien. In Anbetracht der Vielzahl an internationalen Verbindungen und Bewegungen in der heutigen Zeit wird die Bedeutung dieser Kriterien nicht abnehmen. Dabei gilt, wer im internationalen Steuerrecht unterwegs ist, darf immer wieder in nationale Steuerbestimmungen eintauchen.

⁵⁶ So in einer Veröffentlichung der Kanzlei Ludovici Piccone & Partners Mailand v. 15. Juni 2020. Internet-Ressource: <https://ludoviciandpartners.us11.list-manage.com/track/click?u=a391a7399c8484ae3bbdc3b27&id=42dabd3eb8&e=625cef0d76> (zuletzt abgerufen am 21.10.2020).

⁵⁷ Siehe dazu mwN: Beckmann, in: Wassermeyer, DBA Großbritannien, 150. EL Juli 2020, Art. 24 Rn. 9.

§ 13 Joint Audits: Ein Überblick über die Literatur

Diana Criclivaia

Die vorliegende Studie zeigt mittels einer Literaturanalyse auf, welche Erkenntnisse über die Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audit (JA) Verfahren (z.B. Staaten, die JA durchführen, Anzahl der Projekte und Pilotprojekte) gewonnen wurden. Gesichtet und analysiert wurden 85 Publikationen von Autoren aus acht Ländern und umfassen den Zeitraum der Jahre 2010 bis 2020. Betrachtet wurden das Erscheinungsjahr, die am häufigsten zitierten Artikel und Autoren, die relevantesten Zeitschriften und Verlage, der berufliche Hintergrund der Autoren, Art der Studie und verwandte Themen, die sich mit den Erfahrungen Deutschlands mit JA befassen. Die Ergebnisse zeigen einen Anstieg an Joint Audit-Publikationen auf etwa zehn Veröffentlichungen pro Jahr. Diese Tendenz hält aufgrund der starken Korrelation zwischen der Anzahl der JA-Fälle und der Anzahl der Veröffentlichungen an. Keine der Veröffentlichungen ist empirisch angelegt. Verschiedene Autoren haben einen eigenen Ansatz vorgestellt, der teilweise dem Vorschlag der OECD, grenzüberschreitende Aktivitäten gemeinsam zu prüfen, ähnelt, teilweise davon abweicht. 44% aller Publikationen stammen von Vertretern der Finanzverwaltung.

I. Einführung und Entwicklung

Joint Audits erlangten durch die Veröffentlichung des Joint Audit Reports der OECD (2010) und des Joint Audit Participants Guides internationale Aufmerksamkeit.¹ Diese Berichte regten die Steuerbehörden an, die internationale Zusammenarbeit in Form von Joint Audits zu unterstützen. Seitdem steht die Verbesserung und die Erweiterung von Joint Audits auf der

¹ OECD, Forum on Tax Administration, Joint Audit Report and Joint Audit Participants Guide, September 2010.

Agenda der OECD im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit.² Die OECD hat ihre Arbeit an Joint Tax Audits mit der Veröffentlichung des zweiten Joint Audit Reports³ (2019) und dem Joint Audit Implementation Package, in welchem die Best Practices, relevanten Vorlagen und Mustervereinbarungen für die praktische Anwendung vorgestellt wurden, vorangetrieben.

Die Europäische Union (EU) übernahm die Initiative für Joint Audits⁴ und setzte mit der EU-Amtshilferichtlinie über die Verwaltungszusammenarbeit einen rechtlichen Rahmen.⁵ Darüber hinaus forcierte die EU die Verwaltungszusammenarbeit der Mitgliedsstaaten, indem sie im Rahmen des Fiscalis-Programms gemeinsame Maßnahmen der Mitgliedstaaten im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit in Steuerfragen finanziell unterstützte.⁶ Seit 2012 führt und fördert die Europäische Kommission Joint Audits als Teil ihrer Empfehlungen zur Bekämpfung von Steuerumgehung und Steuerflucht weiter.⁷ Darüber hinaus fördert und entwickelt die EU

² Z.B. kündigte das OECD-Forum zur Steuerverwaltung (FTA), das am 29. September 2017 in Oslo, Norwegen, stattfand, an, eines seiner vorrangigen Projekte bestünde darin, den verstärkten Einsatz von gemeinsamen Prüfungen in verschiedenen Jurisdiktionen zu fördern. <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/forum-on-tax-administration-communique-2017.pdf>

³ OECD, Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Cooperation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration, OECD (Hrsg.), 2019, <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en>.

⁴ Als Synonyme für Joint Audit werden folgende Begriffe verwendet: Gemeinsame Betriebsprüfung, Gemeinsame Außenprüfungen, koordinierte steuerliche Außenprüfungen.

⁵ Eine neue Richtlinie zur Verwaltungszusammenarbeit, die alle Steuern mit Ausnahme der Mehrwertsteuer und der Verbrauchssteuern abdeckt, wurde am 15. Februar 2011 beschlossen, um einen einfacheren Mechanismus für die Sammlung von Steuerinformationen zu ermöglichen. RL 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 2011/64.

⁶ Das erste Fiscalis-Programm (1998-2002) war als einfaches Schulungs- und Austauschprogramm für Steuerbeamte konzipiert. Die folgenden Programme (zweites Fiscalis Programm (2003-2007), drittes (2008-2013), viertes (2014-2020) und fünftes (2021-2027) haben die Steuerlandschaft der EU kontinuierlich verändert, geprägt und die Steuerverwaltungen dabei unterstützt, europaweit besser zusammenzuarbeiten, um die Steuererhebung zu verbessern und Steuerbetrug zu bekämpfen.

⁷ Europäische Kommission, Kommunikation der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat: Aktionsplan zur Verstärkung des Kampfes gegen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, KOM (2012) 722 endg. vom 6.12.2012; Verordnung (EU) Nr. 1286/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2013 zur

auch andere Formen koordinierter internationaler Zusammenarbeit. Die "grenzüberschreitenden gemeinsamen Inspektionen"⁸ der Europäischen Plattform zur Bekämpfung nicht angemeldeter Erwerbstätigkeit⁹ und die "gemeinsamen strafrechtlichen Ermittlungen"¹⁰ sind in dieser Hinsicht gute Beispiele.

Um die Durchführung von Joint Audits weiter zu unterstützen, haben die G20 Staaten unter deutschem Vorsitz im März 2017 das Thema Steuersicherheit offiziell auf die politische Agenda gesetzt.¹¹ Ohne politischen Willen¹² kann die Bewältigung der Steuerunsicherheit im internationalen Kontext schwierig sein. Seitdem haben die OECD und die EU intensiv an "Tax

Festlegung eines Aktionsprogramms zur Verbesserung der Funktionsweise der Steuersysteme in der Europäischen Union für den Zeitraum 2014-2020 (Fiscalis 2020) und zur Aufhebung der Entscheidung Nr. 1482/2007/EG, ABl L 2013/347, 25.

⁸ Gemäß der Europäischen Plattform zur Bekämpfung nicht angemeldeter Erwerbstätigkeit sind gemeinsame Inspektionen (grenzüberschreitend) Inspektionen, die von der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaates auf dessen Hoheitsgebiet unter Beteiligung der zuständigen Behörden eines oder mehrerer anderer betroffener Mitgliedstaaten durchgeführt werden. Europäische Kommission, Glossar der Begriffe. Europäische Plattform zur Bekämpfung der nicht angemeldeten Erwerbstätigkeit (Oktober 2018), verfügbar unter: https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1323&langId=en#chapter_I.

⁹ Beschluss (EU) 2016/344 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. März 2016 über die Einrichtung einer Europäischen Plattform zur Stärkung der Zusammenarbeit bei der Bekämpfung nicht angemeldeter Erwerbstätigkeit. ABl L 65/12 verfügbar unter: <http://data.europa.eu/eli/dec/2016/344/oj>. Weitere Informationen über die Europäische Plattform zur Bekämpfung der nicht angemeldeten Erwerbstätigkeit sind unter <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1299&langId=en> abrufbar.

¹⁰ Gemeinsame strafrechtliche Ermittlungen werden von Joint Investigation Teams (JITs) durchgeführt. Weitere Einzelheiten zu diesem Thema: <http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/JITs/joint-investigation-teams/Pages/jits-framework.aspx>.

¹¹ Nach der Präsentation der BEPS-Empfehlungen auf dem G20-Gipfel in Hangzhou war klar, dass zusätzliche Rechtssicherheit geschaffen wurde. Bereits unter der chinesischen G20-Präsidentschaft wurde jedoch beschlossen, dass OECD und IWF die Fragen der Steuersicherheit detaillierter analysieren und Lösungsvorschläge entwickeln sollten. IMF & OECD, Tax Certainty, Report for the G20 Finance Ministers, März 2017; Daniel Fehling, Steuerliche Schwerpunkte der deutschen G20-Präsidentschaft, ISTR 2017, S. 339-345.

¹² Als Grund für mangelnde Maßnahmen von Regierungen wird häufig fehlender politischer Wille genannt. Politischer Wille ist vorhanden, wenn 1) eine ausreichende Anzahl von Entscheidungsträgern 2) mit einem gemeinsamen Verständnis eines bestimmten Problems auf der formellen Tagesordnung 3) sich verpflichtet, 4) eine allgemein wahrgenommene, potenziell wirksame politische Lösung zu unterstützen. Lori Ann Post, Amber N. W. Raile, Eric D. Raile, Defining Political Will, Politics & Policy, Heft 38, Nr. 4, 2010, S. 653 ff.

Certainty Mechanisms" gearbeitet und Joint Audits werden als Instrument zur Streitvermeidung und frühzeitigen Problemlösung angesehen.

Aufgrund der neuen rechtlichen, politischen und finanziellen Möglichkeiten nahmen einige Staaten, insbesondere die Niederlande¹³, Italien¹⁴, Frankreich, Großbritannien und Deutschland eine führende Position bei der Erforschung und Förderung der Joint Audits ein. Allerdings entschied sich nur Deutschland dazu, einen Schritt weiter zu gehen: Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen gründete im Juli 2013 das „Internationale Steuerzentrum“ (IStZ) als Arbeitsplattform für internationale Verwaltungszusammenarbeit.¹⁵ Nach drei Jahren veröffentlichte das Internationale Steuerzentrum erste positive Ergebnisse (u.a. Kontakte mit 11 Län-

¹³ 2012 und 2013 haben die Niederlande, Deutschland, Frankreich und das Vereinigte Königreich eingeladen, drei separate Joint Audit-Pilotprojekte einzurichten (alle eingeladenen Staaten waren zur Teilnahme bereit). Guido De Bont, Lisette van Der Hel-van Dijk, Netherlands Branch Report, in: Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Cahiers, Vol. 98B, 2013, S. 559. Das gemeinsame Pilotprojekt der Niederlande und des Vereinigten Königreichs zur Gemeinsamen Betriebsprüfung betraf den Mehrwertsteuerbereich. Europäische Kommission, Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Anwendung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, COM (2014) 71 final von 12.2.2014.

¹⁴ Die italienischen Vertreter A.E. La Scala und P. Mastellone berichteten, dass Italien zwar nicht zu der Gruppe der 13 Mitgliedsstaaten gehörte, die im Joint Audit Bericht 2010 den Einsatz gemeinsamer Betriebsprüfungen förderten, die italienischen Steuerbehörden aber dennoch erklärten, Italien werde bei dieser innovativen Form der Kontrolle eine führende Rolle spielen. Agostino Ennio La Scala, Pietro Mastellone, National Report Italy, in: New Exchange of Information Versus Tax Solutions of Equivalent Effect, Giuseppe Marino (Hrsg.), IBFD 2015, S. 367. Deutschland und Italien führten, auf Initiative des Internationalen Steuerzentrums München, von 2013-2017 Joint Audits im Rahmen eines Pilotprojekts durch. Maria Bichler, Betriebsprüfungen „senza frontiere“: Das italienisch-bayerische Projekt als Erfolgsmodell der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit, ISR 6, 2019, S. 224 ff.; Michael Merx, Außenprüfung: Joint Audits der Steuerverwaltungen Bayerns und Venetiens, ISR 8, 2013, S. 260.; Thomas Eisgruber, Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen, BB 50, 2016, Beihefter, S. 6 f.;

¹⁵ Michael Merx (2013), Außenprüfung: Gründung des „Internationalen Steuerzentrums“ in München, ISR 2013, S. 328; Eva Oertel, Michael Merx, Ellen Reimann, Das Internationale Steuerzentrum – Eine Plattform für effiziente internationale Verwaltungszusammenarbeit, ISR 2015, S. 153.

den, 180 Mio. Euro zusätzliche Steuereinnahmen durch grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen/Joint Audits).¹⁶ Auch wurde das „International Tax Audit Forum Munich“ (ITAF) aus der Taufe gehoben – die bisher verwaltungsintern stattfindende Auslandsfachprüfertagung wurde für die internationale Fachöffentlichkeit aus Finanzverwaltung, Wirtschaft, Wissenschaft, Beratung und Verbänden geöffnet.¹⁷

Das Bundesfinanzministerium Deutschlands (BMF) veröffentlichte den ersten und bisher einzigen Leitfaden für koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete.¹⁸ Die Erfolgsgeschichte der Joint Audits setzt sich im Oktober 2018 mit der Einrichtung des „Zentrum für internationale Betriebsprüfungen Baden-Württemberg“ (ZiBp BW) fort.¹⁹ Im Jahr 2019 stimmten die Mitglieder des Europäischen Parlaments für einen vom deutschen Abgeordneten Sven Giegold ausgearbeiteten Beschlussvorschlag des Ausschusses für Wirtschaft und Währung, in welchem mehrere Änderungen des Kommissionsvorschlags Fiscalis 2021–2027 vorgesehen und Joint Audits als Priorität für die Mitgliedsstaaten benannt werden. Ebenfalls im Jahr 2019 legte das BMF einen Gesetzesentwurf vor, der die Weiterentwicklung der Joint Audits vorsieht. Der neu entworfene § 89a, Abs. 7 Satz 7 AO enthält eine Gebührenermäßigung von 75% für die Beantragung eines APA, wenn bereits eine koordinierte Prüfung stattgefunden hat.²⁰

¹⁶ Pressemitteilung des Bayerischen Staatsministeriums für Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat am 13 Juli 2016. Söder: Drei Jahre Internationales Steuerzentrum: 180 Mio Euro mehr Steuern - Kontakte zu 11 Staaten // Bayern wird „competent authority“ für Italien. <https://www.bayern.de/soeder-3-jahre-internationales-steuerzentrum-180-mio-euro-mehr-steuern-kontakte-zu-11-staaten-bayern-wird-competent-authority-fuer-italien/>

¹⁷ Eckehard Schmidt, Eva Oertel (Hrsg.), International Tax Audit Forum Munich 2014, 2016; Thomas Eisgruber, Eva Oertel (Hrsg.), International Tax Audit Forum Munich 2016, 2017.

¹⁸ Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete, BMF-Schreiben vom 6. Januar 2017 - IV B 6 - S 1315/16/10016:002, BStBl I 2017, S. 89. https://www.bzst.de/EN/Businesses/Joint_Audit/joint_audit_node.html

¹⁹ Finanzministerium Baden-Württemberg, Presseerklärung: Zentrum für internationale Betriebsprüfungen Baden-Württemberg geht an den Start, Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, 26 Oktober 2018.

²⁰ § 89 (7) 7 Vorabverständigungsverfahren. „Bezieht sich der Antrag auf einen Sachverhalt, für dessen steuerliche Beurteilung im Zeitpunkt der Antragstellung bereits eine koordinierte bilaterale oder multilaterale steuerliche Außenprüfung durchgeführt wurde, die zu einem übereinstimmend festgestellten Sachverhalt und zu einer übereinstimmenden steuerlichen Würdigung geführt hat, wird die Gebühr um 75

Unter Berücksichtigung der aktuellen Entwicklungen bei den gemeinsamen Betriebsprüfungen liegt das Hauptaugenmerk weiterhin auf dem Informationsaustausch zwischen den teilnehmenden Staaten. Joint Audits verfolgen im Wesentlichen zahlreiche Ziele²¹ welche kurz gesagt sind:

1. Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung,
2. Reduzierung der Compliance Kosten und
3. Herstellung von Rechtssicherheit durch Vermeidung, Beschleunigung und Abschluss laufender Streitbeilegungsverfahren.

Auf der Grundlage von in der Literatur gefundenen Daten wurden acht Pilotprojekte²² und mehr als 200 Joint Audits²³ mit über 25 beteiligten Staaten - nicht nur innerhalb Europas, sondern auch in Drittstaaten -²⁴

Prozent reduziert. Wird der Antrag zurückgenommen oder abgelehnt, wird eine zu diesem Zeitpunkt unanfechtbar festgesetzte Gebühr nicht erstattet; dies gilt auch im Fall des Scheiterns des Vorabverständigungsverfahrens". Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie, Bearbeitungsstand: 10.12.2019. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/0-Gesetz.html

²¹ OECD, Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration (FTA), Istanbul, 15-16 Sept. 2010 (OECD 2010), S. 8-9, <http://www.oecd.org/tax-administration/45988932.pdf>.

²² Auf der Grundlage einer Literaturrecherche konnte die Autorin sieben Joint Audit Pilotprojekte im Zusammenhang mit den direkten Steuern identifizieren, z.B. US-AUS, US-CAN, US-UK, DE-NL, DE-CZ, DE-IT, NL-FR und eines in Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer: Joint Audit Pilotprojekt NL - UK. Die USA haben als erster Staat, 2011 ein Pilotprojekt zur gemeinsamen Betriebsprüfung mit Australien durchgeführt. Kristen A. Parillo, U.S., Australia Hope Joint Audits Will Help Tax Administration, 2011, Tax Notes 130(5), S. 520.

²³ Nach Angaben der Mitglieder des deutschen Bundesfinanzministeriums gibt es weltweit 232 gemeinsame Betriebsprüfungen. Von diesen 232 Fällen sind 123 abgeschlossen und 109 anhängig. Von den insgesamt 232 Fällen hat Deutschland 113 eingeleitet. Für weitere Informationen: Michael Braun, Thomas Eisgruber, Stefan Greil, Stephan Schmitz, Joint audits: The German experience, International Tax Review, 17. Februar 2020.

²⁴ Der OECD zufolge gab es Probleme bei der Zählung der Anzahl der Joint Audits aufgrund der unterschiedlichen Auslegung der Joint Audit-Konzepte. Aus diesem Grund wurde die Zahl 25+ angegeben. OECD-Konferenz zum Tag der Steuersicherheit, Diskussionspanel 2: Steuersicherheit und das Gesamtbild. OECD, 16 September 2019, Paris, Frankreich. Innerhalb der Europäischen Union waren bisher 19 Mitgliedsstaaten beteiligt, vgl. Michael Braun, Thomas Eisgruber, Stefan Greil, Stephan Schmitz, Joint audits: The German experience, International Tax Review, 17. Februar 2020.

ausgemacht. Darüber hinaus wurden mehr als 15 anonymisierte Joint Audit-(Echt)Fälle von internationalen Steuerfachleuten aus verschiedenen Ländern diskutiert²⁵ und veröffentlicht²⁶.

Die Mehrzahl der ausgewählten Fälle bezieht sich auf "Verrechnungspreisfragen, Kostenbeitragsvereinbarungen, Gewinnzuweisung an Betriebsstätten, komplexe Unternehmensumstrukturierungen, Transaktionen mit immateriellen Gütern, Dienstleistungs- und Kostenteilungsvereinbarungen sowie Transaktionen mit Niedrigsteuerländern"²⁷.

²⁵ Eckehard Schmidt, Eva Oertel (Hrsg.), *International Tax Audit Forum Munich 2014*, 2016; Thomas Eisgruber, Eva Oertel (Hrsg.), *International Tax Audit Forum Munich 2016*, 2017.

²⁶ Erich Spensberger, Gerhard Steiner, *Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen – Praktische Erfahrungen mit Österreich*, ISR 05, 2015, S. 156 ff; Franz Hruschka, Rainer Schicketanz, *Vom Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung zur Vermeidung weißer Einkünfte*, ISR 05, 2015, S. 164 ff; Gerhard Girlich, Siegfried Müller, *Betriebsstätte und Authorised OECD Approach*, ISR 05, 2015, S. 169 ff; Michael Bär, Susanne Hollmann, *Vertriebsgesellschaft: Verrechnungspreise bei Vertriebsgesellschaften*, ISR 05, 2015, S. 179 ff; Andreas Saliger, Christoph Schießl, *Wegzugsbesteuerung: Hybride Gestaltungen und Wegzugsbesteuerung*, ISR 05, 2015, S. 186 ff; Erich Spensberger, Roland Macho, Lisbeth Erichsen, „Joint Audit“ – ein Erfolgsmodell im Internationalen Steuerrecht, ISR 07, 2017, S. 261 ff; Gerhard Girlich, Siegfried Müller, Manfred Naumann, *Erste Praxiserfahrungen mit dem Authorised OECD Approach*, ISR 05, 2017, S.229 ff; Ulrike Wolff-Seeger, Andreas Saliger, *Funktionsverlagerung durch Digitalisierung?*, ISR 05, 2017, S. 235-241; Michael Bär, Michael Volk, *Grenzüberschreitende Verrechnung von Dienstleistungen vor und nach Inkrafttreten des DBA China zum 1.1.2017*, ISR 05, 2017, S. 244 ff; Franz Hruschka, *Bilaterale Effekte bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen*, ISR 05, 2017, S. 244 ff; Franz Hruschka, Gerhard Girlich, „Keine oder eine – das ist hier die Frage!“ – Unterschiedlicher Umgang mit der Betriebsstättenfrage in Italien und Deutschland, ISR 06, 2019, S. 205-211; Michael Bär, Erich Spensberger, Harald Pözl, *Alle auf einmal! - Betriebsprüfer, Steuerfahnder und ein Verständigungsverfahren bei Doppelansässigkeit*, ISR 06, 2019, S. 212-217; Roland Macho, Eva Oertel, *Tax Compliance Ansätze im Vergleich: Die österr. Begleitende Kontrolle und der deutsche Status quo*, ISR 06, 2019, S. 232 ff; Klaus Pschierl, Andreas Kallina, *Multi-laterale Kontrollen: Was geht, was geht noch nicht!* ISR 06, 2019, S. 239 ff; Maria Bichler, *Betriebsprüfungen „senza frontiere“: Das italienisch-bayerische Projekt als Erfolgsmodell der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit*, ISR 06, 2019, S. 224 ff.

²⁷ Michael Braun, Thomas Eisgruber, Stefan Greil, Stephan Schmitz, *Joint audits: The German experience*, *International Tax Review*, 17. Februar 2020.

Die wesentlichen Rechtsgrundlagen für Joint Audits im Bereich der direkten Steuern sind:

- *innerhalb der EU* - die EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU²⁸ des Rates und die innerstaatlichen Umsetzungsregelungen;
- *außerhalb der EU* - Steuerabkommen, die Vorschriften ähnlich des OECD-Musterabkommens (Artikel 26) hinsichtlich der aktiven Präsenz²⁹ und des Amtshilfeabkommens (Artikel 8 und 9) hinsichtlich der zumindest passiven Präsenz von Steuerbeamten³⁰ enthalten.

Die vorliegende Studie hat sich zum Ziel gesetzt, mit den erarbeiteten Ergebnissen und gewonnenen Erkenntnissen Empfehlungen für weitere Forschungsansätze zu benennen. Die Literaturrecherche umfasst inhaltreiche und erkenntnisfördernde Veröffentlichungen (2010-2020) über die Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audits. Nach der Beschäftigung mit der Entwicklungsgeschichte des Joint Audit, Teil II stellt die Forschungsmethodik vor: Analysiert werden Autorenschaft, Zugehörigkeit, Zitate, Verlage, Zeitschriften, Publikationsjahr, Art der Studie und verwandte Forschungsthemen von Arbeiten, die sich mit Joint Audits befasst haben. Aufgrund der Literaturübersicht konnten auch Staaten ermittelt werden, die Joint Audits durchführen. Im letzten Teil (III) werden die Schlussfolgerungen präsentiert und Empfehlungen für weitere Forschungsarbeiten auf dem Gebiet des Joint Audit gegeben.

II. Forschungsmethodik

Für diese Studie konnte die Bibliothek der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg, eine der größten Bibliotheken der Universität Heidel-

²⁸ Der konsolidierte Text der EU-Richtlinie 2011/16 kann eingesehen werden unter <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0016-20180101&from=EN>

²⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

³⁰ Der OECD-Bericht von 2010 geht davon aus, dass die Konvention das wichtigste Instrument für multilaterale JA sein wird. OECD, Joint Audit Report, 2010, S. 13; OECD/Council of Europe, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, 2011, <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

berg, genutzt werden. Sie ermöglicht Zugang zu mehr als 200.000 rechtswissenschaftlichen Büchern und verfügt über mehr als 570 laufende Zeitschriften. Darüber hinaus können mehr als 250 kostenpflichtige und kostenlose Online-Datenbanken genutzt werden.

Der erste Schritt, diese Studie mit Inhalt zu füllen, war die Auswahl und Sichtung der relevanten verfügbaren Forschungs- und Praxisliteratur zu Joint Audits und verwandten Themen. Insbesondere Aufsätze, Berichte, Gerichtsentscheidungen und Mitteilungen, die den Ausdruck "Joint Audit" in ihrem Titel, der Zusammenfassung, in den Schlüsselwörtern oder im Text enthalten, wurden berücksichtigt. Da die Joint Audit Pilotierungen, Projekte und Verfahren seit der Veröffentlichung des OECD-Berichts 2010 stetig zunehmen, erscheint es sinnvoll, den Zeitrahmen für die Literaturstudie entsprechend anzupassen. Deshalb decken die ausgewählten Publikationen den Zeitraum von 2010 bis 2020 ab.

Für die weitere Eingrenzung in den speziellen Bereich Joint Audit wurden auch die alternativen oder kombinierten Stichworte "koordinierte Betriebsprüfung", "internationale Betriebsprüfung", "grenzüberschreitende Betriebsprüfung", "multilaterale Kontrolle", "multinationale Betriebsprüfung", "andere Formen der Verwaltungszusammenarbeit" und die neuesten Zitate zu den wichtigsten Veröffentlichungen, die diesen Ausdruck enthalten, verwendet. Alle gesammelten Beiträge wurden einzeln gesichtet. Im Ergebnis wurden insgesamt 141 Veröffentlichungen ausgewählt.

Der nächste Schritt bestand in der Klassifizierung der Veröffentlichungen, in einerseits die Veröffentlichungen, die sich ausschließlich mit dem Thema der gemeinsamen Außenprüfungen auseinandersetzen und andererseits die Veröffentlichungen, die mit diesem Thema nur teilweise im Zusammenhang stehen. Dabei wurden 56 Artikel aussortiert, da sich diese mit Joint Audits aus einem anderen Blickwinkel, wie der Buchhaltungsprüfung oder dem US-amerikanischen Modell des von der Multistaaten-Steuerkommission organisierten Joint Tax Audits sowie mit Publikationen befassen, die nicht die deutschen Erfahrungen wiedergeben.

Die Datenanalyse umfasst die folgenden Aspekte:

- ✓ **Jahr der Veröffentlichung:** Nimmt die Zahl der Veröffentlichungen über Joint Audits zu oder ab? Welche Sprache wird am häufigsten verwendet?
- ✓ **Zeitschrift, Verlage:** In welchen Zeitschriften wurden Arbeiten zu Joint Audits veröffentlicht? Welche Verlage sind im Kontext von Joint Audits am relevantesten?

- ✓ **Autorschaft:** Wie viele Autoren gibt es pro Veröffentlichung? Ihre Zugehörigkeit, einschließlich der Zugehörigkeit zum öffentlichen oder privaten Sektor. Welche Autoren sind im Kontext von Joint Audits am aktivsten?
- ✓ **Art der Studie:** Welche Art von Studien spiegelt sich in den Beiträgen wider, die sich mit Joint Audits befassen: empirische oder theoretische Studien?
- ✓ **Verwandtes Forschungsthema:** Welche sind die relevantesten Themencluster im Kontext von Joint Audits?
- ✓ **Zitate:** Welche Arbeiten und Autoren werden am häufigsten zitiert?
- ✓ **Erfahrungen der Staaten:** Welche Staaten haben bisher Erfahrungen mit Joint Audits gemacht?

1. Abgrenzung der Studie

Für die Auswahl der Literatur wurde das Angebot der Bibliothek der Universität Heidelberg mit ihren umfangreichen Quellen genutzt. Allerdings muss berücksichtigt werden, dass auch hier kein Zugang zu allen Publikationen gegeben ist.

Für die Studie wurde ein explorativer Ansatz gewählt. Die Ergebnisse wurden auf nur vier Sprachen beschränkt (Deutsch, Englisch, Rumänisch und Russisch).

2. Ergebnisse

Bisher ist es nicht gelungen, eine vollständige Literaturübersicht über das Thema Joint Audit zu erstellen. Die bisher umfassendste ist in der Veröffentlichung „International koordinierte Außenprüfungen“³¹ (etwa 20 Artikel zum Thema Joint Audit) zu finden. Eine vollständige Literaturübersicht über die Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audits fehlt allerdings bisher. Die Recherche hat gezeigt, dass Deutschland sich an der Veröffentlichung des OECD-Berichts 2010 nicht beteiligt und sich im Zeitraum 2010 - 2012 eher passiv verhalten hat. Ab 2013 nimmt jedoch, wie aus der Abbildung 1 hervorgeht, die Zahl der Veröffentlichungen, die sich auf die Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audits beziehen, kontinuierlich um

³¹ Roman Seer, International koordinierte Außenprüfung, in: Klaus Tipke/Heinrich W. Kruse, AO/FGO, 158. Lieferung 10.2019.

etwa 10 pro Jahr zu. Ungefähr 76% der Autoren sind deutsch. Dass in Deutschland ab 2013 ein deutlicher Anstieg an Veröffentlichungen zum Thema „Joint Audit“ zu verzeichnen ist, hängt auch mit der Gründung des Internationalen Steuerzentrums München und mit dem International Tax Audit Forum Munich zusammen – beide haben sich ausschließlich mit der Thematik befasst und auseinandergesetzt.

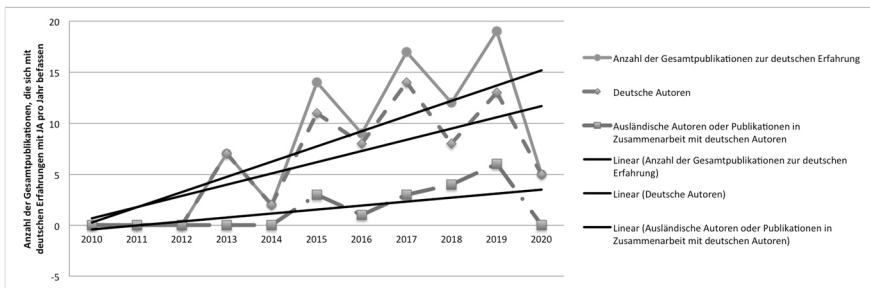


Abbildung 1. Anzahl der Publikationen, die sich mit den Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audits im Zeitraum 2010-2020 befassen.

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

80% der Studien bzw. 68 Publikationen wurden logischerweise in deutscher Sprache veröffentlicht, was es schwierig macht, die Erfahrungen und das Wissen weltweit zu erfassen.³²

Bis zum Stand dieser Veröffentlichung wurden keine empirischen Studien in der Literatur gefunden.

In diesem Bereich gibt es nur ein Hauptcluster: das Recht. Es gibt insbesondere eine Reihe von materiell-rechtlichen Verfahrensfragen, die geklärt werden müssen. Die verwandten Themen, die sich mit Joint Audits befassen, lassen sich wie folgt einordnen:

³² Die Beiträge des International Tax Audit Forums Munich wurden zweisprachig (deutsch und englisch) veröffentlicht. Die ITAF 2014 wurde simultan in deutscher/englischer und englischer/deutscher Sprache übersetzt, die ITAF 2016 wurde in deutscher, englischer und italienischer Sprache simultan übersetzt. Beide Veranstaltungen wurden via Livestream übertragen und erreichten durchschnittlich 2.500 Zuschauer. S. Eckehard Schmidt, Eva Oertel (Hrsg.), International Tax Audit Forum Munich 2014, 2016; Thomas Eisgruber, Eva Oertel (Hrsg.), International Tax Audit Forum Munich 2016, 2017.

Tabelle 1. Rangordnung der verwandten Themen im Kontext von Joint Audits

Nr.	Verwandtes Thema im Kontext von Joint Audits	Anzahl der Veröffentl.
1.	<p>Studien, in denen der rechtliche Rahmen und die Schwierigkeiten untersucht werden, die ein effizientes Joint Audit-Verfahren behindern können, einschließlich:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verständigungsverfahren (MAP) - International Compliance Assurance Programme (ICAP) - Rechtlicher Rahmen und Fragen im Zusammenhang mit dem Joint Audit Verfahren im Bereich der Verrechnungspreise - Rechtlicher Rahmen und Fragen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Steuerprüfungen und Harmonisierung des Verfahrensrechts in Bezug auf Steuerprüfungen - Anleitung für die Steuerzahler, wie sie reagieren sollen, wenn sie zur Teilnahme an einer gemeinsamen Außenprüfung eingeladen werden, Rechte der Steuerzahler - Ausführliche Erläuterungen zur deutschen Rechtsprechung und deren Auswirkungen auf das deutsche Steuerrecht - Besprechung des Leitfadens zu koordinierten Steuer-Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete - Analyse der aktuellen Trends beim Informationsaustausch und der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit zwischen Steuerbehörden 	<p>47</p> <p>2</p> <p>4</p> <p>7</p> <p>2</p> <p>4</p> <p>7</p> <p>3</p> <p>1</p>
2.	<p>Kurze Erklärungen in Reden, Berichten und Veröffentlichungen zu Pilotprojekten und regulären Joint Audits, einschließlich:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Detaillierte Untersuchungen von Pilotprojekten - Detaillierte Analysen von (anonymisierten) Echten Joint Audit-Fällen 	<p>49</p> <p>9</p> <p>15</p>
3.	<p>Berichte und Publikationen, die die Konferenzen des Internationalen Steuerprüfungsforums (ITAF) und die Präsentationen und Diskussionen von Experten ausführlich dokumentieren, einschließlich:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vorabverständigungsverfahren (APA) 	<p>7</p> <p>1</p>
4.	<p>Kurze Erklärungen in Pressekonferenzen und Veröffentlichungen über die Arbeit des Internationalen Steuerzentrums (ITC)</p>	<p>5</p>

5.	<i>Publikationen, die einige statistische Daten offenlegen</i>	4
6.	<i>Veröffentlichungen zu verschiedenen Projekten, die sich mit Joint Audits befassen</i>	3
7.	<i>Eine detaillierte Analyse der Vorteile von Joint Audits</i>	1

Quelle: Ausarbeitung der Autorin.

Eine detailliertere Klassifizierung war nicht möglich. Der Ansatz verschiedener Autoren überschneidet sich vielfach mit anderen. Teilweise verfolgen sie einen ähnlichen Ansatz wie der OECD-Vorschlag zu Joint Audits, teilweise wird davon aber auch abgewichen. Unterschiedliche Auffassungen werden insbesondere bei der Auslegung der im OECD-Bericht 2010 unter dem Begriff "Joint Audits" vorgeschlagenen rechtlichen Bestimmungen vertreten. Es ist wichtig festzustellen, dass einige Autoren³³, einschließlich der OECD, die Bedeutung der "lost in qualification"-Situation ignorierten und stattdessen den Mangel an praktischer Wirkung anführten. Während andere³⁴ über die Bedeutung der Mehrdeutigkeiten des Begriffs in Bezug auf das eine einheitliche Team und ein Ergebnis debattierten.

Tabelle 1 zeigt, dass sich nur wenige Veröffentlichungen auf die Rechte der Steuerzahler konzentrieren. Kaum analysiert wurden die Auswirkungen der Verbindung zwischen Joint Audits - MAPs und ICAP. Es gibt keine Veröffentlichung, die sich mit APAs im Zusammenhang mit Joint Audits

³³ Xavier Oberson, General Report, in: Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Cahiers vol. 98B, 2013, S. 43 ff.

³⁴ z.B. Till Meickmann, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte - gemeinsame Betriebsprüfungen als Lösungsmodell, 23 IStR 16, 2014, S. 591 ff; Michael Hendricks, Joint Audits und Abkommensrecht, in: Christian Kaeser/Michael Schwenke (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Festgabe zum 75. Geburtstag von Franz Wassermeyer, 2015, S. 565 ff; Lisette van der Hel-van Dijk, Joint Audits: Next Level in Cooperation between Germany and The Netherlands, 43 Intertax 8/9, 2015, S. 495 ff; Jörg Eimler, Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen, StbJb 2015/2016, S. 533 ff; Christian Beckmann, Joint Audits - Aktuelle Problemfelder zwischenstaatlicher Gemeinschaftsprüfungen, 25 IStR 15, 2016, S. 627 ff; Johannes Becker/Ekkehart Reimer, in: Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise: Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven, in: Drüen/Gosch/Lüdicke/Schnitger (Hrsg.), PWC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht, 2017, S. 40 ff; Ernst Czakert, 2017; Erich Spensberger, Streitvermeidung durch koordinierte Außenprüfungen, in: Jobst Wilmanns (Hrsg.), Verrechnungspreise und Außensteuerrecht - Reflektionen und Ausblick, Festschrift für Harald Kuckhoff, 2018, S.161 ff; Roman Seer, International koordinierte Außenprüfungen, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, S. 577 ff.

befasst. Um eine systematische und strategische Planung zu ermöglichen, müssen jedoch Ergebnisse zu allen untersuchten Themen veröffentlicht werden. Darüber hinaus sollten Joint Audits nicht nur aus rechtlicher Sicht, sondern auch aus anderen Blickwinkeln - wie z.B. dem der Wirtschaft oder Politik - untersucht werden.

Die Analyse ergab auch, dass die Zeitschrift Internationale Steuer-Rundschau (ISR) mehr Beiträge zu Joint Audits veröffentlichte als jede andere Zeitschrift. Tabelle 2 gibt einen Überblick über die Zeitschriften, in welchen mindestens zwei relevante Beiträge veröffentlicht wurden. Die meisten Zeitschriften werden in Deutschland veröffentlicht.

Tabelle 2. Zeitschriften, die Artikel über Joint Audits veröffentlicht haben

Land	Zeitschrift	Anzahl der Artikel
NL	World Tax Journal (WTJ)	2
UK	International Tax Review (ITR)	2
DE	Betriebs Berater (BB)	2
DE	Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt)	2
DE	Die Unternehmensbesteuerung (UbG)	2
DE	Der Betrieb (DB)	3
DE	Deutsches Steuerrecht (DStR)	3
DE	Internationales Steuerrecht (IStR)	6
DE	Internationale Steuer-Rundschau (ISR)	25

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Neben einer Dissertation und einigen Kapiteln in separaten Büchern, wurden die umfangreichsten wissenschaftliche Publikationen, jeweils rund 50 Seiten, im World Tax Journal veröffentlicht.

Tabelle 3 macht deutlich, dass der Dr. Otto Schmidt Verlag mehr Publikationen im Bereich der Joint Audits aufweist als andere Verlage. Der C.H. Beck Verlag und IBFD sind nach dem Dr. Otto Schmidt Verlag weitere aktive Verlage auf diesem Gebiet. Einer der Gründe für die Beliebtheit der Veröffentlichung von Artikeln über Joint Audits liegt darin, dass sich Pub-

likationen über Joint Audits mit praktischen Fragen und Themen beschäftigen, die einen illustrativen Ansatz verfolgen, wobei der Schwerpunkt der Inhalte auf dem "Was" und "Wie" statt auf dem "Warum" liegt.

Tabelle 3. Verlage, die Beiträge zu Joint Audits veröffentlicht haben

Land	Verlag	Anzahl der Publikationen
NL	IBFD, Amsterdam	4
DE	Verlag C.H. Beck, München	14
DE	Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln	38

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Gleichzeitig zeigt die Ermittlung der Autoren der Beiträge, dass 59% der Artikel, die sich mit Joint Audits befassen, von nur einem Autor verfasst wurden. Abbildung 2 illustriert die Anzahl der Autoren der Studien, die sich mit Joint Audits befassen.

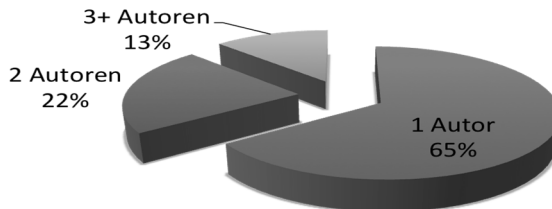


Abbildung 2. Anzahl der Autoren pro Artikel

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Es gibt nur wenige Spezialisten auf dem Gebiet der Joint Audits, die mehrere Artikel veröffentlicht haben. So haben nur sechs Autoren je vier und mehr Studien zu Joint Tax Audits veröffentlicht. Weitere fünf Autoren veröffentlichten je drei Studien, und sechs Autoren je zwei Studien, wie aus Tabelle 4 hervorgeht.

Tabelle 4. Die aktivsten Autorinnen und Autoren im Kontext von Joint Audits

Nr.	Autorinnen und Autoren	Angehörigkeit	Anzahl der Artikel
1.	Thomas Eisgruber	Finanzverwaltung	7
2.	Eva Oertel	Finanzverwaltung	7
3.	Till Meickmann	Universität	4
4.	Ekkehart Reimer	Universität	4
5.	Erich Spensberger	Finanzverwaltung	4
6.	Johannes Becker	Universität	4
7.	Lars H. Haverkamp	Steueranwalt	3
8.	Franz Hruschka	Finanzverwaltung	3
9.	Michael Merx	Finanzverwaltung	3
10.	Gerhard Girlich	Finanzverwaltung	3
11.	Michael Bär	Finanzverwaltung	3
12.	Christian Beckmann	Steueranwalt	2
13.	Ernst Czakert	Finanzverwaltung	2
14.	Roman Seer	Universität	2
15.	Roland Macho	Finanzverwaltung	2
16.	Siegfried Müller	Finanzverwaltung	2
17.	Andreas Saliger	Finanzverwaltung	2
18.	Manfred Haumann	Steuerberater	2

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Die häufigsten zitierten Autoren und Publikationen sind:

- 1) Klaus-Dieter Drüen, Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, Beihefter zu DStR 41 (2013), S. 82-88;
- 2) Michael Hendricks, Joint Audits und Abkommensrecht, in Festgabe Wassermeyer Doppelbesteuerung, Beitrag 75 (2015), S. 565-572

Diese Veröffentlichungen wurden mehr als 55 Mal zitiert (Tabelle 7), was die Präsenz des akademischen Bereichs belegt. Es ist hier jedoch wichtig zu bemerken, dass im Rahmen von JA Veröffentlichungen die Autoren aus dem "praktischen" Bereich (die Anwender und Umsetzer) enorm vertreten sind (75% oder 18 von 24 Autoren).

Tabelle 5 enthält 24 Autoren sowie 18 Publikationen, die mindestens zehn Mal zitiert wurden. Die häufigsten zitierten Autoren sowie Arbeiten machen 588 bzw. 83% der insgesamt 709 Zitate aus.

Tabelle 5. Meist zitierte Autorinnen und Autoren und Veröffentlichungen bei Joint Audits

Autor	Veröffentlichungen	Anzahl der Zitate
Klaus-Dieter Drüen	Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, Beihefter zu DStR 41 (2013), S. 82-88	58
Michael Hendricks	Joint Audits und Abkommensrecht, in Festgabe Wassermeyer Doppelbesteuerung, Beitrag 75 (2015), S. 565-572	57
Ernst Czakert	Generalthema 2 und Seminar D: Der internationale Informationsaustausch und die grenzüberschreitende Kooperation der Steuerverwaltungen, 22 IStR 16 (2013), S. 596- 603	53
Jörg Eimler	Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen, StbJb 2015/2016 (2016), S. 533-583	49
Thomas Eisgruber	Praxiserfahrungen zu Joint Audits, Beihefter zu DStR 41 (2013), S. 89-92	46
Till Meickmann	Verfahrensrechtliche Probleme bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte - gemeinsame Betriebsprüfungen als Lösungsmodell, 23 IStR 16 (2014), S. 591-596	46
Erich Spensberger, Gerhard Steiner	Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen – Praktische Erfahrungen mit Österreich, ISR (2015), S. 156-162	45

Christian Beckmann	Gemeinsame Betriebsprüfung durch deutsche und ausländische Finanzverwaltungen, StBp (2014), S. 66-69	44
Johannes Becker, Ekkehart Reimer	Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise: Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven, in Düren/ Gosch/ Lüdicke/ Schnitger (Hrsg.), PWC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht (2017), S. 40-93.	38
Holger Peters, Markus Kircher, Daniel Moll	Grenzüberschreitende gemeinsame Betriebsprüfung: ein effizienter Weg zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zu mehr Rechts- und Planungssicherheit? 25 IStR 1 (2016), S. 2-9	30
Thomas Eisgruber, Eva Oertel	Joint Audit: Zum „Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ vom 6.1.2017, ISR (2017), S. 270-276	28
Christian Beckmann	Joint Audits - Aktuelle Problemfelder zwischenstaatlicher Gemeinschaftsprüfungen, 25 IStR 15 (2016), S. 627-631	27
Maximilian Haag, Dorothea Jehle	Bericht zum 11. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Multilaterale Betriebsprüfung – Herausforderung für die Finanzverwaltung und auch für die Unternehmen“, Beihefter zu DStR 41 (2013), S. 79-82	13
Thomas Eisgruber, Eva Oertel	Thomas Eisgruber & Eva Oertel, Grenzüberschreitender Steuervollzug - nationale Sicht, in 100 Jahre Steuerrecht-Sprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band I (2018), S. 1113-1126	13
Eva Oertel	Anmerkung aus Sicht der Verwaltung, in: Sascha Bleschick, Eva Oertel, Daniel Mohr, SteuerPrisma – Internationaler Informationsaustausch, UbG 5 (2018), S.295-306	11
Andreas Oestreicher, Ekkehart Reimer	Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen, Stiftung Familienunternehmen (2015), S. 84-85	10
Erich Spensberger, Roland Macho, Lisbeth Erichsen	„Joint Audit“ – ein Erfolgsmodell im Internationalen Steuerrecht, ISR (2017), S. 261-267	10
Rolf Schreiber, Susanne Schäffkes, Stefan Fechner	Neue Urteile zur koordinierten Betriebsprüfung mit dem Ausland, DB Nr.27-28 (2018), S.1624-1630	10

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Weniger oder gar nicht zitiert werden Beiträge, die in den Fachzeitschriften Tax Notes und International Tax Review veröffentlicht wurden, sowie

Berichte von IOTA, EY und PWC.

Ebenfalls analysiert wurde die Autorenzugehörigkeit. Wenig überraschend ist, dass Praktiker ihre Ergebnisse im Vergleich zu Akademikern schneller veröffentlichen. So sind die meisten Autoren (84%) Praktiker (Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung, Rechtsprechung, Finanzverwaltung usw.). Einige von ihnen sind Universitäten angegliedert (die Hälfte von ihnen sind Honorarprofessoren). Reine Akademiker (Professoren, Postdoktoranden und Doktoranden) machen nur 16 % aller Autoren aus.

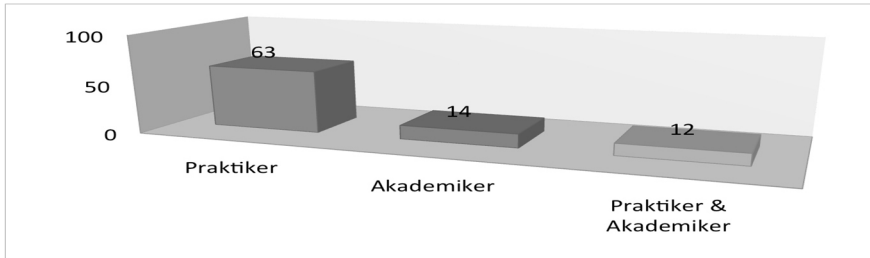


Abbildung 3. Zugehörigkeit der Autoren

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Eine Einteilung der Praktiker nach ihrer Zugehörigkeit zum öffentlichen oder privaten Sektor ergibt, dass fast die Hälfte aller Praktiker in sechs Staaten (Deutschland, Niederlande, Italien, Frankreich, Österreich, Schweden) für die Finanzverwaltung arbeiten. Eine vertiefte Analyse zeigt, dass die Repräsentanten der Steuerverwaltung für die Veröffentlichung von 44% aller Publikationen verantwortlich sind.



Abbildung 4. Zugehörigkeit der Praktiker Autoren zum öffentlichen oder privaten Sektor

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Statistische Studien, die Daten über Joint Audits pro Staat liefert, gibt es nicht. Allerdings ermöglichte die Literaturrecherche, eine Liste der Staaten zu erstellen, die Erfahrungen mit der Durchführung von Joint Audits haben.

Nr.	Abk.	Land	Erfahrung mit regulären Joint Audits		Erfahrungen mit Pilotprojekten		
			Länder	Deutschland-Fall	Länder	Deutschland-Fall	Geplant
1.	AUS	Australien			US-AUS		
2.	AT	Österreich					
3.	BE	Belgien					
4.	BW	Botswana					
5.	CAN	Kanada			US- CAN		
6.	HR	Kroatien			DE-HR		
7.	CY	Zypern					
8.	CZ	Tschechische Republik					
9.	DK	Dänemark					
10.	FI	Finnland					
11.	FR	Frankreich					
12.	EE	Estland					
13.	DE	Deutschland					
14.	GR	Griechenland					
15.	HU	Ungarn					
16.	IT	Italien			DE-IT		
17.	LV	Lettland					
18.	LT	Litauen					
19.	LU	Luxemburg					
20.	NL	Niederlande			DE-NL NL-FR		
21.	PL	Polen					
22.	PT	Portugal					
23.	SK	Slowakische Republik					
24.	ZA	Südafrika					
25.	ES	Spanien					
26.	SZ	Schweiz					
27.	SE	Schweden					
28.	UK	Vereinigtes Königreich			US-UK UK-NL		
29.	US	Vereinigte Staaten					
30.	CN	China					

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Die aktuellen Ergebnisse lassen die Schlussfolgerung zu, dass die Anzahl der durchgeführten Joint Audits³⁵ und die Anzahl der Veröffentlichungen und der Zugehörigkeit der Autoren stark korreliert. Der Zugang zu mehr Daten bietet eine große Ressource für weitere Diskussionen und Studien. Dies erklärt, warum Deutschland nicht nur bei Veröffentlichungen über Joint Audits, sondern auch bei deren Durchführung führend ist. Aus Tabelle 6 ergibt sich, dass Deutschland mit fast allen Staaten, die ebenfalls Joint Audits durchführen, seinerseits Joint Audits durchgeführt hat. Dies erlaubt den Schluss, dass der Hauptgrund für die Veröffentlichung im Kontext von Joint Audits nach wie vor die bisherigen Erfahrungen und der Zugang zu Daten ist.

III. Schlußfolgerungen und Empfehlungen

Grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen haben in den letzten zehn Jahren auf internationaler Ebene immer mehr an Bedeutung gewonnen. Internationale Bemühungen, wie z.B. das Joint Audit Project des Forum on Tax Administration (FTA) der OECD, die politische Unterstützung der G20 und die Schaffung eines verbesserten rechtlichen Rahmens für die Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen (zumindest auf EU-Ebene) haben sicherlich dazu beigetragen. So hat das Konzept der Joint Audits auch seinen Weg in die rechtlichen Diskussionen und Debatten gefunden.

Nach Auswertung, Betrachtung und Analyse der 85 Veröffentlichungen von Autoren aus acht Ländern kann festgestellt werden:

- ✓ Es gibt eine steigende Tendenz von Joint Audit-Studien, etwa 10 Veröffentlichungen pro Jahr. 80% der deutschen Studien werden in deutscher Sprache veröffentlicht, was es erschwert, die Erfahrungen und Kenntnisse mit anderen Staaten zu teilen. Mitarbeiter der Finanzverwaltung haben einen Anteil von 44% an allen Publikationen.
- ✓ Alle Artikel, die sich mit Joint Audits befassen, sind nicht-empirisch.

³⁵ Nach Angaben der Autorinnen und Autoren des deutschen Bundesfinanzministeriums gibt es weltweit 232 gemeinsame Prüfungen. Von diesen 232 Fällen sind 123 abgeschlossen und 109 anhängig. Von den insgesamt 232 Fällen hat Deutschland 113 eingeleitet. Für weitere Informationen vgl. Michael Braun, Thomas Eisgruber, Stefan Greil, Stephan Schmitz, Joint audits: The German experience, *International Tax Review*, February 17, 2020.

- ✓ Die ermittelten Daten sprechen für eine starke Korrelation zwischen der Anzahl durchgeführter Joint Audits und der Anzahl der Veröffentlichungen. Der Zugang zu mehr Daten ist eine wesentliche Ressource für mehr Diskussionen und Studien.
- ✓ Die Internationale Steuer-Rundschau (ISR) und die Zeitschrift Internationales Steuerrecht (IStR) haben insgesamt 31 Arbeiten zu Joint Audits veröffentlicht.
- ✓ Etwa 59% der Beiträge sind von nur einem Autor verfasst, und nur 20% der Autoren spezialisieren sich auf den Joint Audit-Bereich und schaffen es, ihre Forschung durch die Veröffentlichung von mehr als einem Arbeitsergebnis voranzubringen.
- ✓ Die meisten Autoren (84%) sind Praktiker, die sich zu 47% in Mitarbeiter der Finanzverwaltung und zu 53% in sonstigen Berufsgruppen (Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung uws.) unterteilen lassen.
- ✓ Die meisten Autoren kommen aus den Bereichen:
 - Finanzverwaltung
 - Steuer- und Rechtsberatung, Wirtschaftsprüfung
 - Universitäten
- ✓ Veröffentlichungen über die Rechte der Steuerzahler, MAPs und I-CAP in Bezug auf Joint Audits können kaum verzeichnet werden. Es konnten keine Veröffentlichungen gefunden werden, die die Auswirkungen der Verbindung zwischen Joint Audits und APAs analysieren.

Ziel der Studie ist eine Analyse der Literatur (2010-2020) über die Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audits. Weiterführend haben sich verschiedene Ansatzpunkte für zukünftige Forschungsinhalte ergeben. Die Studie gibt Einblick in den Fortschritt von Joint Audits und liefert nützliche Daten für Forschung, Finanzverwaltung und alle Berufsgruppen, die sich mit Joint Audits beschäftigen. Die Sichtung der Literatur zeigt, dass sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung die Entwicklung der Joint Audits begrüßen. Die beschränkten Ressourcen werden jedoch nach wie vor als das Hauptproblem bei der Durchführung von Joint Audits angesehen.

Die theoretische Forschung spielt in der Wissenschaft eine wichtige Rolle, da sie eine Grundlage bietet, durch Ermittlung wissenschaftlicher Fakten neue Forschungsansätze aufzuzeigen. Die Forschung im Bereich von Joint

Audit – Möglichkeiten, Grenzen, Risiken und Stärken – ist von wesentlicher Bedeutung. Die wissenschaftliche Forschung, die den „Blick über den Tellerrand“ wagt und in ihre Vorhaben Verwaltung, Wirtschaft, Beratung und Politik einbindet, wird zukunftsweisend sein.

Theoretische Forschung ist immer nur so gut wie die nachfolgende empirische Forschung. Aus diesem Grund empfehlen wir die Durchführung empirischer Forschung, um Nutzen und Kosten der Durchführung von Joint Audits auf den Prüfstand zu stellen. Das Ergebnis sollte eine Verbesserung des Kosten-Nutzen-Verhältnisses aufzeigen und damit auch das Potenzial von Joint Audits fördern. Eine Untersuchung über das Verhältnis zwischen Joint Audits und anderen internationalen Instrumenten (APA, MAP, ICAP) könnte u.a. für mehr Rechtssicherheit sorgen.

Die in dieser Studie analysierten Veröffentlichungen sind auf Joint Audits in Deutschland ausgerichtet. Eine Ausdehnung der Untersuchung auf andere EU-Staaten und auch Staaten außerhalb der EU könnte einen hohen Erkenntnisgewinn bescheren. Eine genauere Betrachtung verdient zum Beispiel auch das Recht des Steuerpflichtigen in Joint Audit Verfahren. Eine vergleichende umfassende Auswertung aller Echtfälle Joint Audits vs. Pilotprojekte-Fälle wäre ebenfalls zu begrüßen.

Soweit uns bekannt ist, wurde bisher keine vergleichbaren Literaturübersichten veröffentlicht. Auf der Grundlage dieses Artikels könnte man noch einen Schritt weiter gehen und über die Schaffung einer Datenbank nachdenken. Vorzugsweise sollte diese am besten verlagsunabhängig und ohne besondere Zugangsbarrieren aufgebaut werden. Für diejenigen, die an der Durchführung von Literaturübersichtsstudien interessiert sind, empfehlen wir eine Erweiterung der Stichprobe durch eine höhere Anzahl der untersuchten Publikationen und Sprachen.

§ 14 Zugang zur Lehre in der Pandemie

Markus Schaupp

Wie so viele andere Bereiche auch, war der Hochschulbetrieb des Jahres 2020 geprägt von den Auswirkungen der Corona-Pandemie. Nach der plötzlichen Umstellung des gesamten Lehrbetriebs auf digitale Veranstaltungen zum Sommersemester 2020 folgte im Verlauf des Sommers die schrittweise (Wieder-)Öffnung der Universitätsgebäude, soweit ausreichend Abstand gewahrt werden konnte.¹ Die Abstandsbeschränkung führt zu erheblichen Einbußen der Kapazität, im Hörsaal zu lehren.²

Zwar wird im Grundsatz ein etwaiges Missverhältnis zwischen Lehrangebot und Studiumsnachfrage bereits auf Ebene der Begründung des Studierendenverhältnisses aufgelöst: Durch das Nadelöhr der Zulassung werden bereits nur so viele Studierende immatrikuliert, wie der jeweilige Fachbereich unter Ausschöpfung seiner Kapazitäten bewältigen kann.³ Diese Rechnung geht derzeit – jedenfalls für die Präsenzlehre – nicht auf.

Das veranlasst die Lehrenden zur Einarbeitung in modern(er)e Lehrformate und wirft auf Seite der Studierenden die Frage auf, ob und wie sie auf die Wahl der Formate Einfluss haben. Einige Überlegungen:

I. Lehrfreiheit: Konzeptionsentscheidungen

Einer jeden universitären Lehrveranstaltung ist die Entscheidung eines Mitgliedes der Universität vorgelagert, diese anzubieten. Die Lehrveranstaltung kann gänzlich freiwillig und zur Abdeckung der in den Studienordnungen vorgesehenen Pflichtveranstaltungen übernommen werden. In

¹ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 CoronaVO Studienbetrieb BW in der Fassung vom 16.09.2020.

² Je nach Zuschnitt des Raumes und der Beweglichkeit der Inneneinrichtung können in einem Hörsaal unter Einhaltung der Abstandsregeln (§ 2 I Nr. 1 CoronaVO Studienbetrieb und Kunst BW) etwa 10 % bis 30 % der vorhandenen Sitzplätze genutzt werden.

³ BVerfG, Beschl., v.18.07.1972 - 1 BvL 32/70, 1 BvL 25/71 - BVerfGE 33, 303, 338. v. *Manssen* in Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 12 Rn. 16 f. mwN.

beiden Fällen obliegt die Konzeption ebendieser Lehrveranstaltungen dann aber im Grundsatz dem Lehrenden selbst.⁴

1. Freiheit der Lehre, Art. 5 Abs. 3 GG

Ausgangspunkt ist die in Art. 5 Abs. 3 GG grundrechtlich verbürgte Freiheit der Wissenschaft, die ausdrücklich als Teilaspekt die Freiheit der Forschung gewährleistet. Letztere wird verstanden als die wissenschaftlich fundierte Übermittlung der durch Forschung gewonnenen Erkenntnisse.⁵ Träger der Freiheit ist auf körperschaftlicher Ebene und individuell letztlich jeder, der lehrend tätig wird oder werden will.⁶ Das sind zuvörderst die Ordinarien als „Inhaber der Schlüsselfunktionen des wissenschaftlichen Lebens“,⁷ aber auch der akademische Mittelbau mit seinen wissenschaftlichen Mitarbeitern und Doktoranden.⁸

2. Die Teilgewährleistung der Formatwahlfreiheit

Durch das pandemiebedingte faktische Verbot klassischer Lehrformate und die fortwirkende Einschränkung solcher rückt eine Teilgewährleistung der Lehrfreiheit in den Vordergrund, die sonst eher im Hintergrund bleibt: die Lehrformatwahlfreiheit.

Die didaktische Konzeption der Lehrveranstaltung obliegt individuell dem Lehrenden. Hierzu gehört an erster Stelle die Wahl des Vermittlungsweges der Lehrinhalte.⁹

⁴ Zur umgekehrten Frage, inwiefern die Dienstpflicht zur Durchführung digitaler Lehrformate verpflichtet: *Fehling*, OdW 2020, 137, 138 ff.

⁵ BVerfG, Urt. v. 29.05.1973 - 1 BvR 424/71, 1 BvR 325/72 - BVerfGE 35, 79, 113; *Starck/Paulus* in Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 5 Rn. 480; *Mager* in Isensee/Kirchhof, HStR Bd. VII, 3. Aufl. 2009, § 166 Rn. 14.

⁶ *Von Coelln* in Coelln/Haug, BeckOK-HochulR BW, 17. Ed. August 2020, Grundlagen Rn. 38.

⁷ BVerfG, Urt. v. 29.05.1973 - 1 BvR 424/71, 1 BvR 325/72 - BVerfGE 35, 79, 127.

⁸ *Starck/Paulus* in Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 5 Rn. 481.

⁹ *Mager* in Isensee/Kirchhof, HStR Bd. VII, 3. Aufl. 2009, § 166 Rn. 14; *Gärditz* in Maunz/Dürig, GG, 90. EL Februar 2020, Art. 5 Rn. 116.

So kann anstelle der klassischen Vorlesung – wie im Sommersemester 2020 republikweit geschehen – über Online-Angebote wie etwa Videokonferenzen, Live-Streams oder Chatsitzungen gelehrt werden.¹⁰ Alternativ können auch vorbereitete Lehrmaterialien zur Verfügung gestellt werden, z.B. aufgezeichnete Lehrvideos, Podcasts oder mit Ton unterlegte Präsentationen.¹¹

Beides hat seine Vor- und Nachteile. Deren Abwägung obliegt im Grundsatz dem Lehrenden.¹²

Ein Mittelweg zwischen Präsenz- und Online-Lehre ist die bezeichnenderweise sog. „hybride Lehre“. Hierbei findet eine kleine Präsenzveranstaltung mit wenigen Studierenden statt. Zeitgleich wird diese Veranstaltung über Kamera und Mikrofone an eine Webkonferenz übertragen, über die die übrigen Studierenden online teilnehmen.¹³

In allen drei Fällen liegt eine in der eigenen Expertise fundierte Übermittlung gewonnener Erkenntnisse vor.¹⁴

3. Abhängigkeit von universitären Ressourcen

Zur Umsetzung einer jeden dieser Lehrveranstaltungen benötigt der Lehrende jedoch Infrastruktur: Das können für die klassische Vorlesung ein Hörsaal, für online-Lehre ein Videokonferenzsystem, eine Materialienplattform und Lizenzen für Verarbeitungsprogramme sein. Für hybride Lehre ist darüber hinaus auch die entsprechende technische Ausstattung erforderlich.

¹⁰ Sog. „synchrone“ Lehre: Bei dieser werden die Lehrinhalte zeitgleich an die Studierenden übermittelt und idR besteht auch die Möglichkeit, unmittelbar Fragen oÄ stellen.

¹¹ Sog. „asynchrone“ Lehre, bei der im Wesentlichen Material zum Selbststudium überlassen wird, Rückfragen aber in der Regel gesammelt und in folgendem Lehrmaterial aufbereitet werden.

¹² Die Formatwahlfreiheit ist didaktische Freiheit. Inwiefern die Abwägung Erwägungen zugänglich ist, die keine didaktischen sind, ist meines Wissens ungeklärt. Darf etwa der Dozent sich für Online-Lehre aus Gründen des Infektionsschutzes entscheiden, weil er die bestehenden Abstandsregeln nicht für ausreichend hält, obwohl er ein Präsenzformat zur Vermittlung des Stoffes für geeigneter hält? Darf er es aus der Erwägung tun, dass er sich dann die regelmäßige Anreise zum Vorlesungssaal erspart?

¹³ Eine nähere Beschreibung dieses Konzepts findet sich unter <https://hochschuldidaktik-online.de/blended-synchronous-lehrformat/>, zuletzt abgerufen am 28.10.2020.

¹⁴ Inwiefern mit „alternativen“ Lehrformen dem abweichenden Lehrbegriff der jeweiligen Landeshochschulgesetze und LehrverpflichtungsVOs genügt wird, ist eine andere Frage (vgl. etwa § 3 Abs. 2 S. 3-5 LVVO BW).

An dieser Stelle wirkt sich die Lehrfreiheit aus Art. 5 Abs. 3 GG über ihre Funktion als Abwehrrecht hinaus, jedenfalls für den in den universitären Lehrbetrieb Eingebundenen, als Leistungsrecht zunächst gegenüber dem Gesetzgeber,¹⁵ aber auch gegenüber der Hochschule¹⁶ selbst aus. Das Leistungsrecht ist gerichtet auf die Schaffung des organisatorischen Rahmens der Lehre und ein Mindestmaß an Ausstattung mit persönlichen und sachlichen Mitteln.¹⁷

Im Rahmen der in das System der Studiengänge eingebundenen und somit deputatswirksamen Lehre besteht darüber hinaus ein Anspruch auf Zurverfügungstellung der zur Durchführung erforderlichen Mittel.¹⁸ Für ohne Weiteres zulässige freiwillige Lehre, die über die Lehrverbindung hinausgeht, müssen die Universitäten keine Mittel zur Verfügung stellen.¹⁹

Der Anspruch auf die Ressourcen der Universität ist dabei allerdings bloß ein derivativer. Art. 5 Abs. 3 GG vermittelt nur die Teilhabe an den vorhandenen Mitteln, nicht jedoch den Anspruch auf einen konkreten Raum oder eine konkrete Ausstattung.²⁰

Damit verknüpft ist auch die Bestimmung von Ort und Zeit der Lehrveranstaltung grundsätzlich nicht Gewährleistung der Lehrfreiheit.²¹

Aus der pandemiebedingten Schließung der Hörsaalgebäude ebenso wie für technologiegestützte Lehrformate folgt daher, dass die Formatwahlfreiheit schlicht faktisch begrenzt ist. Aus der Perspektive der Lehrverpflichtung kann dies sogar bedeuten, dass Lehrende auf ein bestimmtes Format verwiesen werden, wenn für Alternativen keine Ressourcen vorhanden sind.²² Fallen die Hörsäle weg und kann die Universität nicht ausreichend

¹⁵ BVerfG, Urt. v. 29.05.1973 - 1 BvR 424/71, 1 BvR 325/72 - BVerfGE 35, 79, 117; *Starck/Paulus* in Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 5 Rn. 505.

¹⁶ *Mager* in Isensee/Kirchhof, HStR Bd. VII, 3. Aufl. 2009, § 166 Rn. 26.

¹⁷ BVerfG, Urt. v. 29.05.1973 - 1 BvR 424/71, 1 BvR 325/72 - BVerfGE 35, 79, 117; *Mager* in Isensee/Kirchhof, HStR Bd. VII, 3. Aufl. 2009, § 166 Rn. 25 f.; *Starck/Paulus* in Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 5 Rn. 505; *von Coelln* BeckOK HochschulR BW, 17. Ed. 1.8.2020, Grundlagen Rn. 36

¹⁸ *Fehling*, OdW 2020, 137, 141.

¹⁹ *Gärditz* in Maunz/Dürig, GG, 90. EL Februar 2020, Art. 5 Rn. 121.

²⁰ VG Berlin, Beschluss vom 06. August 2015 - 12 L 269.15 -, juris Rn. 21, *Gärditz* in Maunz/Dürig, GG, 90 EL Februar 2020, Art. 5 Rn. 121.

²¹ *Mager* in Isensee/Kirchhof, HStR Bd. VII, § 166 Rn. 14; *Starck/Paulus* in Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 5 Rn. 492.

²² Hierzu *Fehling*, OdW 2020, 137, 140 f.

Bandbreite für synchrone Online-Lehre zur Verfügung stellen, muss, wer seine Lehrverpflichtung erfüllen will, notwendig entweder auf eigene Mittel zurückgreifen oder asynchron lehren. Der einzelne Lehrende hat folglich keinen Anspruch darauf, dass ihm ein bestimmtes Lehrformat ermöglicht wird.²³ Im Rahmen der vorhandenen Ressourcen ist der Lehrende dann aber im Grundsatz frei.

Die Freiheit der Lehre ist jedoch eingeehgt durch das von der Hochschule im Rahmen ihrer Selbstorganisation geschaffene System von Studiengängen²⁴ und geht Hand in Hand mit der Lehrverpflichtung. Letztere steht im Dienst der Studierfreiheit.

II. Studierfreiheit und Zugang

Während universitäre Lehre auf das Zusammenwirken von Lehrenden und Lernenden angewiesen ist, stehen die jeweiligen Gewährleistungen dennoch bisweilen zueinander im Konflikt. In Bezug auf die digitale Lehre betrifft dies vor allem die Frage des Zugangs.

1. Interessenlagen

Mit der Wahl einer „klassischen“ Präsenzhochschule haben sich die Studierenden zugleich zur Lehre im Hörsaal und der Anwesenheit am Studienort entschieden. Eine solche Grundsatzentscheidung wird jedoch unter den veränderten Umständen der Covid-19-Pandemie nicht unbesehen aufrechterhalten bleiben.

Womöglich gehören Studierenden zu einer Risikogruppe und wollen daher den Hörsaal – auch unter Abstandswahrung – nicht aufsuchen. Geänderte wirtschaftliche Bedingungen können zur Aufgabe der studentischen Wohnung und Rückkehr an den Heimatort zwingen.

Umgekehrt kann fehlende technische Ausstattung, etwa eine unzuverlässige Internetverbindung oder ein veralteter Rechner, ein Grund sein, nicht an digitalen synchronen Lehrformaten teilnehmen zu können. Auch die

²³ So zur bestimmten technischen Ausstattung eines Vorlesungssaals, VG Berlin, Beschl. v. 06. August 2015 – 12 L 269.15 –, juris Rn. 21. Unbenommen bleibt natürlich, im Rahmen der Selbstverwaltung auf die Anschaffung entsprechender Mittel hinzuwirken.

²⁴ Dazu *Herberger* in Haug, HochschulR BW, 3. Aufl. 2020, Rn. 215.

Erkenntnis, am heimischen Bildschirm nicht richtig aufnahmefähig zu sein, kann das Bedürfnis nach Präsenzlehre begründen.

2. Studentischer Teilnahmeanspruch?

In rechtlicher Hinsicht ist denkbar, dass derartige Anliegen in einem Teilnahmeanspruch Ausdruck finden.

a. „Ob“ der Teilnahme

Im Grundsatz folgt ein solcher Zugangsanspruch aus der Studierfreiheit, die ihrerseits nach nicht unbestrittener Ansicht auf der Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG fußt.²⁵

Die Studierfreiheit gewährt jedoch nur das Recht, dass die in den Studien- und Prüfungsordnungen vorgesehenen Pflichtveranstaltungen so angeboten werden, dass das Studium in der Regelstudienzeit abgeschlossen werden kann.²⁶ Hinsichtlich der so angebotenen Lehrveranstaltungen besteht dann auch ein Zugangsanspruch.²⁷

b. Kein Anspruch hinsichtlich der Veranstaltungsumstände

Dieser beschränkt sich aber auf die Teilnahme unter zumutbaren Bedingungen, nicht jedoch auf die Teilnahme unter bestimmten Bedingungen. Beispielsweise hat ein Studierender bei einer Pflichtveranstaltung, die zur gleichen Zeit angeboten wird, zu der er einer Berufstätigkeit nachgehen muss, schlicht das Nachsehen und nicht etwa einen Anspruch auf Verlegung der Lehrveranstaltung.²⁸ Ebenso haben die Studierender keinen Anspruch auf eine bestimmte Lehrmethode.²⁹

²⁵ *Mager* in Isensee/Kirchhof, HStR Bd. VII, § 166 Rn. 15; *Lindner* in Hartmer/Detmer, HochschulR, 3. Aufl. 2017, 11. Kap. Rn. 17 f., jeweils mwN. In BW ist die Studierfreiheit darüber hinaus in § 3 Abs. 4 LHG einfachgesetzlich konkretisiert.

²⁶ *Lindner* in Hartmer/Detmer, HochschulR, 3. Aufl. 2017, 11 Kap. Rn. 163.

²⁷ *Ebd.*

²⁸ Anders mag es sein, wenn in gewichtigen Umfang für dasselbe Semester vorgesehene Lehrveranstaltung zeitgleich stattfinden. Zum Problem von Pflichtveranstaltungen mit begrenzter Teilnehmerzahl: Hamburgisches Obergericht, Beschl. v. 04. Mai 2004 – 3 Bs 174/04 –, juris

²⁹ *Lindner* in Hartmer/Detmer, HochschulR, 3. Aufl. 2017, 11 Kap. Rn. 24.

Gemünzt auf die oben angesprochenen alternativen Lehrformate lässt sich dies ohne Weiteres übertragen: Den Studierenden muss nur die Teilnahme in zumutbarer Weise ermöglicht werden.

So wird die Hochschule wohl angesichts der hohen Verbreitung belastbarer Internetverbindungen auch im privaten Bereich³⁰ davon ausgehen dürfen, dass Studierende an einer Webkonferenz teilnehmen können, und keine Alternative zu einer ausschließlich so stattfindenden Lehrveranstaltung anbieten.

Umgekehrt darf den Studierenden zugemutet werden, in Präsenzlehre im Hörsaal teilzunehmen, soweit der Infektionsschutz dort realisiert wird. Der Einwand, man selbst oder Angehörige gehörten zu einer Risikogruppe, wird dann insofern nicht berücksichtigt, als dies nur die Gefahr eines schweren Covid-19-Verlaufs, nicht aber die Gefahr einer Infektion erhöht. Eben letztere sei durch die entsprechenden Hygienekonzepte aber auf ein zumutbares Maß reduziert.³¹

Darüber hinaus können sich konkrete konzeptionelle Entscheidungen des Lehrenden auswirken: Beschließt der Dozent, die Lehrveranstaltung aufzuzeichnen, damit die Veranstaltung zuhause nachverfolgt werden kann, wenn etwa die Verbindung abbricht oder eine Terminkollision besteht, so muss er zwar die Einwilligung der Teilnehmer einholen, soweit sie von der Datenverarbeitung betroffen sind, Art. 6 Abs. 1 lit. a) DSGVO.

Entschließt sich jedoch ein Studierender, der Aufnahme zu widersprechen, ist der Lehrende nicht gezwungen, die Entscheidung, Studierende auch asynchron an der Vorlesung über die Aufzeichnung teilnehmen zu lassen, zu ändern. Vielmehr kann er den widersprechenden Studierenden auch aus dem aufzuzeichnenden Hörsaal ausschließen.³² Nicht die informationelle Selbstbestimmung des widersprechenden Studierenden, wohl aber seine Studierfreiheit tritt dann hinter der Lehrfreiheit zurück, und er wird selbst auf die Vorlesungsaufzeichnung verwiesen.³³

³⁰ Vgl. hierzu BGH Urt. v. 24. 1. 2013 – III ZR 98/12, NJW 2013, 1072, 1073.

³¹ Vgl. zur Präsenzpflicht im Referendariat: VG Düsseldorf, Beschl v. 06. Oktober 2020 – 10 L 1954/20 –, juris Rn. 13.

³² Zum Hausrecht der Lehrenden, *Starck/Paulus* in Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 5 Rn. 493.

³³ Insofern scheint zunächst ein Widerspruch zur Freiwilligkeit der Einwilligung vorzuliegen, vgl. Art. 4 Nr. 11 DSGVO und Erwägungsgrund Nr. 32 der DSGVO. Ohnehin scheint Erwägungsgrund Nr. 43 zu indizieren, dass eine Einwilligung gegenüber einer

III. Fazit

Damit ist zugleich das Ergebnis dieses Beitrags auf den Punkt gebracht: Im Spannungsverhältnis zwischen Lehrfreiheit und Studierfreiheit fällt jedenfalls auf individueller Ebene ersterer das größere Gewicht zu.

Im Rahmen von Studienordnung und vorhandenen Mitteln ist der Lehrende frei. Die Studierenden müssen annehmen, was angeboten wird.

Umso mehr ist zu hoffen und erfreulicherweise auch vielerorts zu beobachten, dass die Lehrenden die Anliegen der Studierenden im Blick behalten und ihre Lehrfreiheit im Sinne einer für alle Beteiligten optimalen Lösung ausüben.

Universität regelmäßig unfreiwillig ist. Diese Rechtsauffassung wird auch von einigen Landesdatenschutzbeauftragten vertreten. Das so gefundene Ergebnis verhindert, dass Lehrveranstaltung unter Einbindung von Studierenden aufgenommen werden, ist praktisch äußerst unbefriedigend und konfligiert mit der Aufgabe des Rechts, sozial akzeptanzfähige Entscheidungen zu produzieren. Die Lösung wird vielmehr darüber zu suchen sein, dass iSd Art. 7 Abs. 4 DSGVO und Erwägungsgrund Nr. 43 S. 2 der Lehrende im Rahmen seiner Lehrfreiheit aus Art. 5 Abs. 3 GG über die Konzeption der Lehrveranstaltung das zu Durchführung derselben Erforderliche determiniert. Da der Studierende keinen Anspruch auf Teilnahme an einer bestimmten Lehrveranstaltung in einer bestimmten Form hat, muss er für die Inanspruchnahme der Lehrveranstaltung auch die dafür erforderlichen eigenen Daten preisgeben oder eben auf die Lehrveranstaltung verzichten. Insofern erwächst dem Studierenden kein Nachteil bei Nichterteilung der Einwilligung, sondern sie ist Voraussetzung der durch den Lehrenden zu erbringenden „Dienstleistung“.

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.



Daniel Drescher, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter 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.



Noah Zimmermann, 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.

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

Fenja Salheiser, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.

Katharina Steuer, 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



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



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.



Ruben Martini, Dr., Dipl.-Kfm., LL.B., Richter am Finanzgericht Rheinland-Pfalz und Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg



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



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



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

Publikationen 2020

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

Herausgeberschaften

- Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 13, Lehmanns Media, Berlin, 2020 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

- Alternative Währungen – Herausforderungen des Finanz- und Steuerrechts, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 14, Lehmanns Media, Berlin, 2020 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

- Rechtswege – Urteilstwirkungen. Deutsch-ungarischer Verfassungsdialo g (2020) (gemeinsam mit Péter Darák, Hanno Kube und Fruzsina Molnár-Gábor).

Beiträge in Sammelwerken

- Anspruch auf Barzahlung?, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht

(HFSt) Bd. 13, Lehmanns Media, Berlin, 2020, S. 133-140.

- Europa: In Vielfalt geeint!, in: Gregor Kirchhof/Mario Keller/Rainer Schmidt (Hrsg.), Europa: In Vielfalt geeint! 30 Perspektiven zur Rettung Europas vor sich selbst, C. H. Beck Verlag, München, 2020, S. 503-519.

Aufsätze in Fachzeitschriften

- The Future of Constitutional Law – A German Perspective, in: The Taiwan Law Journal Nr. 300, Mai 2020, S. 34-45.

- Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität in der Umsatzsteuer – Tragende Strukturen und ein aktueller Fall, in: Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2020, S. 590-595 (Festheft für Bernd Heuermann).

- Affront oder Wegweisung? – Die EZB-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, in: Deutsches Verwaltungsblatt (DVBl.) 2020, S. 1161-1167.

Methodik der Fallbearbeitung

- Klausur im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene – Wohnungsnot in Heidelberg, in: StudZR Ausbildung 2020, S. 217-229 (zusammen mit Daniel Dreischer und Vera Pfeiffer).

Sonstige fachbezogene Veröffentlichungen

- Leben in Würde – Würde des Lebens, in: Verfassungsblog (online) vom 2.4.2020.

- European Solidarity Requires EU Taxes [rechtspolitischer Aufruf v. 23.04.2020], engl. Fassung in: Tax Notes International 2020, S. 567 f. Online-Fassung in: EU Law Live v. 02.05.2020 (gemeinsam mit Frans Vanistendael, Gianluigi Bizioli, Irene Burgers, Francisco Alfredo Garcia Prats, Daniel Gutmann, Peter Essers, Werner Haslehner, Georg Kofler, Adolfo Martín Jiménez, Włodzimierz Nykiel, Pasquale Pistone, Ekkehart Reimer und Edoardo Traversa); französische Fassung in: Fiscalité Internationale 2-2020 (Mai 2020), S. 1-2; deutsche Fassung in diesem Band.

- Lehren aus Karlsruhe – die EU-Finanzierung weiterdenken, in: Verfassungsblog (online) vom 17.5.2020.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Herausgeberschaften

- Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 13, Lehmanns Media, Berlin, 2020 (zusammen mit Hanno Kube).

- Alternative Währungen – Herausforderungen des Finanz- und Steuerrechts, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 14, Lehmanns Media, Berlin, 2020 (zusammen mit Hanno Kube).

- Rechtswege – Urteilstwirkungen. Deutsch-ungarischer Verfassungsdialo g (2020) (gemeinsam mit Péter Darák, Hanno Kube und Fruzsina Molnár-Gábor).

Beiträge in Sammelwerken

- Nach dem Brexit: Die Zukunft der europäischen Steuerrechtsordnungen, in: Kramme/Baldus/Schmidt-Kessel (Hrsg.), Brexit und die juristischen Folgen. Privat- und Wirtschaftsrecht der Europäischen Union, 2. Aufl. (2020), S. 389-421.

- Equality, ability to pay and neutrality. In: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), *Research Handbook on European Union Taxation Law* (2020), S. 51-74 (gemeinsam mit Gianluigi Bizioli).

Sonstige fachbezogene Veröffentlichungen

- European Solidarity Requires EU Taxes [rechtspolitischer Aufruf v. 23.04.2020], engl. Fassung in: *Tax Notes International* 2020, S. 567 f. Online-Fassung in: *EU Law Live* v. 02.05.2020 (gemeinsam mit Frans Vanistendael, Gianluigi Bizioli, Irene Burgers, Francisco Alfredo Garcia Prats, Daniel Gutmann, Peter Essers, Werner Haslehner, Georg Kofler, Hanno Kube, Adolfo Martín Jiménez, Włodzimierz Nykiel, Pasquale Pistone und Edoardo Traversa); französische Fassung in: *Fiscalité Internationale* 2-2020 (Mai 2020), S. 1-2; deutsche Fassung in diesem Band.

- Grußwort des Dekans der Juristischen Fakultät anlässlich des 12. Heidelberger Symposiums zur Unternehmensrestrukturierung, in: Ebke/Seagon/Blatz (Hrsg.), *Aktuelle Fragestellungen der Restrukturierung und Transformation*. Deutsches, Europäi-

ches und Vergleichendes Wirtschaftsrecht, Bd. 122 (2020), S. 11-13.

- Mehr Teilhabe und Zusammenhalt durch gleichwertige Lebensverhältnisse. Ein kirchlicher Diskussionsbeitrag. Die deutschen Bischöfe/Kommission für gesellschaftliche und soziale Fragen, Nr. 49 (2020). Gemeinsam mit Berthold Vogel, Jörg Althammer, Georg Cremer, Nils Goldschmidt, Gerhard Kruip, Uta Losem, Anton Losinger, Ursula Nothelle-Wildfeuer, Stephan Rixen, Christoph Schinke und Martin Werding.

Daniel Drescher

- Tagungsbericht: Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht - Symposium der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. am 17. Mai 2019, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), *Geprägte Freiheit 2019/20*, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020, S. 201-209 (gemeinsam mit Johannes Klamet).

- Gewährt § 4 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 UmwRG ein mit dem Aufhebungsanspruch korrespondierendes Klagerecht zugunsten von Individualklägern?, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), *Geprägte Freiheit 2019/20*, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020, S. 157-167.

- Fortgeschrittenenklausur - Öffentliches Recht: Der eiskalte Gemeinderat, Juristische Schulung (JuS) 8/2020, S. 855-860 (gemeinsam mit Johannes Klamet).

- Verwaltungsrecht in der Fallbearbeitung, in: *StudZR Ausbildung 2/2020*, S. 325-354 (gemeinsam mit Johanna Groß und Johannes Klamet).

- Klausur im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene - Wohnungsnot in Heidelberg, in: *StudZR Ausbildung 2/2020*, S. 217-229 (gemeinsam mit Hanno Kube und Vera Pfeiffer).

- Verwaltungsrecht in der Fallbearbeitung, erscheint in: *Studentische Zeitschrift für Rechtswissenschaft (StudZR-Ausbildung) 2/2020*, (gemeinsam mit Johanna Groß und Johannes Klamet).

Johanna Groß

- 25 Jahre wehrverfassungsrechtlicher Parlamentsvorbehalt, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), *Geprägte Freiheit 2019/20*, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020, S. 149-156.

- Institutssymposium Alternative Währungen (gemeinsam mit Anđela Milutinović), in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Geprägte Freiheit 2019/20*, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020, S. 223 ff.

- Verwaltungsrecht in der Fallbearbeitung, erscheint in: Studentische Zeitschrift für Rechtswissenschaft (StudZR-Ausbildung) 2/2020, (gemeinsam mit Daniel Drescher und Johannes Klamet).

Nicole Herrmann

- Die Finanzgerichtsbarkeit und ihre verfassungsrechtliche Verankerung – Ein Blick über den Tellerrand, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Band 13, Berlin 2020, S. 13-22.

Johannes Klamet

- Wertschöpfung als Maßstab zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Band 13, Berlin 2020, S. 111-121.

- Die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Erstausbildungsaufwendungen – Anmerkung zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom

19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., erscheint in: Recht der Jugend und des Bildungswesens (RdJB) 3/2020.

- Verfassungsrechtliche Zweifel am Verbot des Abzugs von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung (§ 33 Abs. 2 S. 4 EStG), in: Deutsches Steuerrecht (DStR) 2020, S. 2278-2284.

- Hausarbeit im Öffentlichen Recht für Anfänger – E-Mobilität: Der Zweck heiligt nicht die Mittel, in: Juristische Ausbildung (JURA) 2020, S. 750-762.

- Fortgeschrittenenklausur – Öffentliches Recht: Der eiskalte Gemeinderat, in: Juristische Schulung (JuS) 2020, S. 855-860 (gemeinsam mit Daniel Drescher).

- Verwaltungsrecht in der Fallbearbeitung, erscheint in: Studentische Zeitschrift für Rechtswissenschaft (StudZR-Ausbildung) 2/2020, (gemeinsam mit Daniel Drescher und Johanna Groß).

- Tagungsbericht: Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht – Symposium der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. am 17. Mai 2019, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge

zum Finanz- und Steuerrecht, Band 13, Berlin 2020, S. 201-209 (gemeinsam mit Daniel Drescher).

- Buchrezension: Effer-Uhe/Mohnert, Psychologie für Juristen, erscheint in: Studentische Zeitschrift für Rechtswissenschaft (StudZR-Ausbildung) 2/2020.

Andela Milutinović

- Institutssymposium Alternative Währungen (gemeinsam mit: Johanna Groß), in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020, S. 223 ff.

- Deutsch-Ungarischer Verfassungsdialo g 2019 in Heidelberg (gemeinsam mit: Daniel Reich), in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020 S. 189 ff.

- Globale Mindestbesteuerung (Der GloBE-Ansatz), in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020), S. 97 ff.

Daniel Reich

- Keine Pflicht zur förmlichen Anhörung kreisangehöriger Gemeinden vor Festlegung des Kreisumlagesatzes, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020, S. 53-59.

- Deutsch-Ungarischer Verfassungsdialo g 2019 in Heidelberg (gemeinsam mit: Andela Milutinović), in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020, S. 189 ff.

- 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, Wolters Kluwer 2020, S. 77-92.

Markus Schaupp

- Streitbeilegungsrichtlinie – Doppelbesteuerungsprognose als Fristbeginn?, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020, S. 85 ff.

Tim-Niklas Zimmer

Von der A-Brauerei und der Grundsteuerbefreiung des § 6a GrEStG. Ein Beitrag zum Selektivitätskriterium im EU-Beihilfenrecht, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, Heidelberger Beiträge zum Finanz- u. Steuerrecht, Bd. 13, Berlin 2020, S. 79-84.

Chronologie des Jahres 2020

6. Januar: Noch bevor die Studierenden zurückkehren, beginnt festlich das Jahr für die Mitglieder der öffentlichrechtlichen Fachsäule: In Heidelberg findet am Dreikönigstag die Übergabe der Vorstandsämter der Vereinigung der deutschen Staatsrechtler statt. Nach dem traditionellen Besuch des Archives und dem internen Übergabegespräch laden die Heidelberger Mitglieder alle Gäste zum Essen in den Europäischen Hof ein.

16. Januar: Auf Einladung von VRiBFH Professor Dr. Bernd Heuermann nehmen Studierende an einer Exkursion zum BFH nach München teil.

16. Januar: Am gleichen Tag findet in Berlin die zweite Internationale Steuerkonferenz von BDI und BIAC statt; hier werden zum ersten Mal prominent die Pläne eines „BEPS 2.0“-Projekts der OECD vorgestellt, das auf eine globale Formelaufteilung („Pillar One“) und Neuregelung zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft („Pillar Two“) zielt.

16. Januar: Professor Dr. Heribert Anzinger (Ulm) und Professor Dr. Ekkehart Reimer stehen im Paul-Löbe-Haus Abgeordneten der CDU/CSU-Bundestagsfraktion Rede und Antwort zu Möglichkeiten einer

Neuregelung des mittelbaren Grundstückserwerbs (der sog. share deals) im Grunderwerbsteuerrecht.

21. Januar: Zu einem Gastvortrag in der Reihe „Sinkende Sterne? Europa orientiert sich neu“ kehrt der Jurist und Landesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit Baden-Württemberg, Dr. Stefan Brink, an seine alte Alma Mater nach Heidelberg zurück. Mit Engagement und Augenmaß stellt er den deutschen und internationalen Studierenden der Fakultät die DSGVO, den Datenschutz als Exportartikel und Wettbewerbsvorteil, aber auch sein Amt vor.

22. Januar: Ein besonderer Tag für das Institut: Benjamin Straßburger hält seinen Habilitationsvortrag zum Thema „Die Verwirkung im Verwaltungsrecht – Geltungsgrund und Spannungslagen“. Im Anschluss an eine sehr angeregte und anspruchsvolle Fachdiskussion erhält er die Habilitationsurkunde überreicht. Die Institutsangehörigen feiern das schöne Ereignis im Restaurant Oskar in der Altstadt.

7. Februar: Festredner der Examensfeier der Juristischen Fakultät in der Großen Aula der Neuen Universität ist RiBVerfG Professor Dr. Peter-Michael Huber, der in erzählendem Ton Norm und Wirklichkeit des deut-

schen Bundesstaats analysiert. Passend dazu eine Orgelimprovisation von Bezirkskantor Dr. Markus Uhl, in der das Badnerlied und die Bayernhymne verflochten werden.

10. Februar: Aufräumarbeiten nach einem heftigen Sturm, der vor einigen Tagen einen alten Baum im oberen Bereich des Juristischen Seminars entwurzelt hatte. Glück im Unglück: Zerstört ist nur der schwere Stahlzaun zwischen Seminar und Villa Manesse; Menschen und Gebäude bleiben unversehrt

11. Februar: Die IFA-Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar befasst sich mit dem Entwurf eines neuen § 4k EStG zur Behandlung hybrider Gestaltungen unter der ATAD II. Hauptreferent ist ein früherer Mitarbeiter des Instituts: Rechtsanwalt Dr. Steffen Hörner, heute Steuerpartner bei Herbert Smith Freehills LLP in Frankfurt.

14. Februar: Auf Einladung von Professor Dr. Heribert Anzinger (Ulm) trifft sich der Arbeitskreis Steuergeschichte zu einer Sachstandstagung in der traditionsreichen Hochschule für Gestaltung (HfG). Aus Heidelberg sind Johanna Groß, Jonathan Seebach und Ekkehart Reimer dabei.

17. Februar: Zu einem mehrwöchigen Forschungsaufenthalt im Archiv der Staatsrechtslehrervereinigung trifft Frau Dr. Christina Coradi (erneut) am Institut ein. Mitte März bricht sie vorzeitig auf: Die Corona-Pandemie nimmt nach Norditalien

und Tirol nun auch Deutschland in den Griff.

17. Februar: Ekkehart Reimer nimmt an der förmlichen Defensio dissertationis von Jasper Bossuyt an der Katholischen Universität Löwen teil. Der Kandidat hat über „The legal status of extrinsic instruments under international, EU and comparative law for the interpretation and application of bilateral tax treaties“ gearbeitet, seine mehrjährige Forschung nun souverän vorgestellt und mit konzentrierten Antworten verteidigt.

2. März: Paul Kirchhof und Josef Isensee treffen sich mit Uwe Kischel und Hanno Kube am Institut, um die Herausgeberschaft für das Handbuch des Staatsrechts zu übergeben. Der Abend klingt mit einem sehr schönen gemeinsamen Abendessen im Europäischen Hof aus.

15.-20. März: Der eigentlich für diese Woche geplante European and International Tax Law Moot Court, der traditionell an der Katholischen Universität Löwen stattfindet, wird wegen der Corona-Pandemie in den virtuellen Raum verlagert. Das Heidelberger Team aus Milena Dietz, Maximilian Nungess, Fenja Salheiser und Katharina Steuer, wohlvorbereitet durch Anđela Milutinović und eine Reihe hervorragender Unterstützerinnen und Unterstützer aus der Anwaltschaft, hat einen guten Schriftsatz verfasst und sehr überzeugend plädiert. Auch in diesem Jahr reicht es wieder für einen Platz auf dem Siegertreppchen.

16. März: Mitten im Frühling, der das Land strahlend und kraftvoll erfasst, treten deutschlandweit spürbare Kontaktbeschränkungen zur Eindämmung der Covid-19-Pandemie in Kraft. Das Juristische Seminar leert sich zusehends; die Fakultätsbibliothek bleibt bis zum Abschluss der Hausarbeitszeit nahezu vollständig geschlossen. Innerhalb weniger Tage wird ein Scan-Service eingerichtet, und ebenfalls in Windeseile stellt das Universitätsrechenzentrum diverse Plattformen für Videokonferenzen und die Online-Lehre bereit.

20. April: Pünktlich beginnen die Vorlesungen des Sommersemesters; sie finden aber zunächst ausschließlich online statt. Davon sind neben den hauptamtlichen Angehörigen des Instituts auch Honorarprofessor Dr. Bernd Heuermann und die externen Lehrbeauftragten betroffen, die sich an der großen steuerrechtlichen Einführungsvorlesung beteiligen. Alle meistern diese Herausforderung, während nahezu alle externen Veranstaltungen zwischen Mitte März und Ende Juni ersatzlos entfallen sind.

23. April: „European Solidarity Requires EU Taxes“ – unter diesem Titel veröffentlichen 14 Steuerrechtsprofessoren aus zahlreichen EU-Mitgliedstaaten einen Aufruf, der anlässlich der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie die aktuellen und auch für die deutsche EU-Ratspräsidentschaft im zweiten Halbjahr 2020 bedeutsamen Fragen der künftigen Unionsfinanzierung

in den Blick nimmt. „Der Ruf nach EU-Steuern ist nicht der Ruf nach mehr oder höheren Steuern. Es ist der Aufruf zu einer graduellen und begrenzten Verschiebung der Einnahmen zwischen Mitgliedstaaten und Union.“ Mit der Stärkung der Steuer als zentraler Finanzierungsform zielt der Aufruf zugleich auf eine Eindämmung intransparenter und demokratisch unkontrollierter Ausgleichssysteme und verdeckter Verschuldungen in den EU-Nebenhaushalten und im Bereich der EZB (vollständiger Text auf S. ###).

24. April: Das Corona-Jahr ist von Online-Formaten geprägt. Hanno Kube nimmt am virtuellen „Tax Chat“ des IFSt zu den Perspektiven einer coronabedingten Ausdehnung der steuerlichen Verlustverrechnung teil.

28. April: Die Sachstandstagung des in diesem Jahr zu Ende gehenden Heidelberger Promotionskollegs findet online statt.

5. Mai: Das Bundesverfassungsgericht verkündet sein vielbeachtetes Urteil zum Anleihenkaufprogramm der EZB und attestiert dieser ein Handeln ultra vires.

15. Mai: Ekkehart Reimer interviewt den langjährigen Institutsdirektor Professor Dr. Reinhard Mußnug über seinen Werdegang als Staatsrechtslehrer, seine Eindrücke von der Staatsrechtslehrervereinigung, von den Heidelberger „Altvorderen“

und nicht zuletzt dem Ebracher Seminar von Ernst Forsthoff und Carl Schmitt.

26. Mai: Die Mitglieder des Cusanuswerk e.V. wählen Ekkehart Reimer in der Nachfolge von Paul Kirchhof zum Vorsitzenden des Vorstands des Cusanuswerks.

26. Mai: Benjamin Straßburger wird als Professor an der Universität Mannheim ernannt und damit zum Ehemaligen des Instituts. Er übernimmt den Lehrstuhl eines anderen Ehemaligen, Thomas Puhl, der Rektor der Universität Mannheim ist.

28. Mai: In einem Online-Vortrag „Affront oder Wegweisung? Das EZB-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 5.5.2020“ analysieren Paul Kirchhof und Hanno Kube das Urteil des Zweiten Senats des BVerfG vom 5. Mai vor den Teilnehmerinnen und Teilnehmern des Tandem-Programms, zahlreichen weiteren Studierenden, Kolleginnen und Kollegen.

4. Juni: Im Auftrag des Finanzgerichts München erstatten Anđela Milutinović und Ekkehart Reimer ein Sachverständigengutachten zum Steuerrecht des Vereinigten Königreichs und der alten Unterscheidung zwischen dem Status eines „Resident“, eines „Ordinary Resident“ und eines „(Ordinary) Resident Non-Domiciled“.

15. Juni: Daniel Drescher, Johanna Groß, Nicole Herrmann, Johannes Klamet und Hanno Kube reisen nach Luxemburg, um an der mündlichen Verhandlung vor der Großen Kammer des EuGH in Sachen „Recht auf Barzahlung“ teilzunehmen.

25. Juni: Die Hauptamtlichen des Lehrstuhls Reimer verabschieden Frau Diana Criclivaia, die für neun Monate als Georg-Foster-Stipendiatin der Alexander-von-Humboldt-Stiftung zu Gast in Heidelberg war, mit einem sommerlichen Mittagessen im Café Rossi.

2. Juli: Der Sommer führt Menschen wieder zusammen. Nach wochenlangen Online-Vorlesungen findet die Abschlussveranstaltung der einstündigen Vorlesung „Abgabenordnung“ (Reimer) in Form einer Wanderung in den Stadtwald hinter dem Juristischen Seminar statt.

8. Juli: Auf der Freifläche hinter der Villa Manesse kommen die Teilnehmerinnen und Teilnehmer des Tandem-Programms zu einem Filmabend über die US-amerikanische Richterin Ruth Bader Ginsburg zusammen. Den Film kommentiert Professor Dr. Andreas Deutsch (Heidelberg). Wenige Wochen später stirbt „RBG“; ihre Nachfolgerin wird im Oktober 2020 die von US-Präsident Donald J. Trump benannte ehemalige Scalia-Mitarbeiterin Amy Coney Barrett.

15. u. 16. Juli: Zu den ersten auswärtigen Präsenzveranstaltungen gehört das Professorengespräch des Deutschen Landkreistages, das auf Einladung von Professor Dr. Hans-Günter Henneke in diesem Jahr in Frankfurt stattfindet. Zu den Teilnehmern gehört Ekkehart Reimer.

24. Juli: Auch das steuerrechtliche Seminar des Sommersemesters, das in diesem Jahr Hanno Kube und Ekkehart Reimer gemeinsam veranstalten („Digitalisierung im Steuerrecht“), findet – mit besonderen Vorsichtsmaßnahmen – als ganztägige Blockveranstaltung in einem echten Hörsaal der Neuen Universität statt. Es ersetzt das trilaterale Seminar der Universitäten Budapest (ELTE), Ferrara und Heidelberg, das im Mai Corona-bedingt ausgefallen ist.

31. Juli: Dagegen kann die große Examensfeier nur online ausgerichtet werden. Statt einer Festrede trägt Dekan Reimer zum Abschluss der vierteiligen Reihe von Examensansprachen zu den Fundamentalprinzipien des Grundgesetzes zu den zentralen Elementen des Demokratieprinzips vor. Die persönliche Begegnung wird durch kurze Video-Clips ersetzt, durch die sich abwechselnd Absolvent/innen und Professor/innen einbringen. Humorvoll, kritisch und wohlmeinend halten sie Rückschau.

3. August: Das Institut feiert den 50. Geburtstag seines Direktors Hanno Kube. Der Sommer glänzt mit einem

Empfang, Speis und Trank auf der Wiese oberhalb der Villa Manesse.

4. August: Der Heiligenberg (439 m), von dem Heidelberg seinen Namen hat, ist Ziel des diesjährigen Institutsausflugs. Stets die Altstadt im Blick, wandern die Angehörigen des Instituts in mehreren Etappen vom Philosophenweg über das Stephanskloster, seinen Aussichtsturm und die Thingstätte hinauf zum Michaelskloster – immer wieder unterbrochen von Gesprächen und Ruhepausen, historischen Erläuterungen und einer schönen Einkehr im Biergarten. Nachmittags Eis in Neuenheim.

26. August: Darf eine staatliche Schule in Baden-Württemberg nicht-muttersprachlichen Schülern die Verwendung ihrer Muttersprache untersagen und Zuwiderhandlungen durch sog. Strafarbeiten sanktionieren? Diese Frage ist in den Medien kontrovers debattiert worden. Der Heidelberger Alumnus und heutige Rechtsanwalt Yalcin Tekinoglu stellt einen aktuellen Fall vor und diskutiert die Rechtslage mit Studierenden des Tandem-Programms und Ekkehart Reimer.

14. September: Welche (international-)steuerrechtlichen Konsequenzen hat das Arbeiten im Home Office? Dieser Frage geht eine Online-Veranstaltung der IFA-Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar auf Einladung von Pöllath+Partner nach, an der sich auch Ekkehart Reimer beteiligt.

16. September: Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages befasst sich in einer öffentlichen Anhörung mit dem Zustimmungsgesetz zu dem Mehrseitigen BEPS-Übereinkommen vom 07.06.2017 (MLI). Ekkehart Reimer steht den Abgeordneten als Sachverständiger Rede und Antwort. Obwohl sich die Zahl der von dem MLI unmittelbar betroffenen deutschen DBA ohnehin immer weiter reduziert hat, stößt das Vorhaben bei einzelnen Sachverständigen, aber auch Abgeordneten auf überraschende Skepsis.

21. u. 22. September: Online findet das diesjährige Europäische Doktorandenseminar der universitäten Bergamo, Groningen, Heidelberg, Linz, Louvain und Valencia statt. Aus Heidelberg stellt Daniel Reich sein Dissertationsprojekt über Linking Rules im Steuerrecht vor; Martin de Wall referiert über die Bedeutung der Grundfreiheiten des AEUV für das Erbschaftsteuerrecht der EU-Mitgliedstaaten.

29. u. 30. September: Im Vorfeld der Feierlichkeiten zum hundertjährigen Bestehen der Staatsrechtslehrervereinigung nimmt Ekkehart Reimer an einem von Pascale Cancik, Andreas Kley, Helmuth Schulze-Fielitz, Christian Waldhoff und Ewald Wiederin an der Humboldt-Universität veranstalteten Workshop zur Geschichte der Vereinigung teil.

6. Oktober: Ekkehart Reimer übergibt das Amt des Dekans an Professor Wolfgang Kahl. Als Prodekan gehört Professor Dr. Thomas Lobinger, als Studiendekan Professor Dr. Jan Schuhr weiterhin dem dreiköpfigen Dekanat an.

22. Oktober: Der dreiköpfige Vorstand der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. (Hanno Kube, Andreas Knebel und Ruben Martini) lädt die Mitglieder der Vereinigung zur jährlichen Mitgliederversammlung. In lebhafter Rückschau zeigt sich die beachtliche Dynamik der beiden Jahre seit der Gründung.

23. Oktober: Die Zukunft der EU-Finzen ist Gegenstand des diesjährigen Institutssymposiums, das online in HeiCONF stattfindet. Die Gäste sind Meister(innen) ihres Fachs. Der Vormittag ist von einer Bestandsaufnahme (Professor Dr. Martin Nettesheim, Tübingen) und einem Ausblick auf die rechtlichen Möglichkeiten zur Einführung einer unionalen Steuer (Professor Dr. Edoardo Traversa, Louvain) geprägt. In einem langen Podiumsgespräch am Nachmittag wird die ökonomische und politische Perspektive ergänzt – mit Jakob von Weizsäcker (BMF), Marco Buti (Europäische Kommission), Franziska Brantner (Deutscher Bundestag) und Clemens Fuest (ifo-Institut München). Schaltzentrale ist das zu einem veritablen Fernsehstudio umgebaute Dienstzimmer von Hanno Kube.

26. Oktober: Der langjährige Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Professor Dr. Reinhard Mußgnug, vollendet sein 85. Lebensjahr.

28. Oktober: Das Ende eines langen Verfahrens: Daniel Reich und Ekkehart Reimer nehmen in Greifswald an der letzten Berufungsverhandlung vor dem OVG Mecklenburg-Vorpommern in dem Verfahren der 300-Seelen-Gemeinde Perlin gegen den Landkreis Nordwestmecklenburg über die Rechtmäßigkeit eines der Gemeinde gegenüber ergangenen Kreisumlagebescheids teil.

1. November: Zur Mitarbeit an einem Forschungsprojekt „Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise“ tritt Markus Schaupp, der bisher das Examensvorbereitungsprogramm HeidelPräp! organisiert hat, den Dienst am Institut für Finanz- und Steuerrecht an.

2. November: Wegen der verspäteten Abiture und Hochschulzulassungen beginnt auch das Wintersemester 2020/21 verspätet. Und: Es wird wiederum ein nahezu reines Online-Semester. Zwar hatte die Juristische Fakultät die sog. hybride Lehre mit hohem Aufwand vorbereitet, bei der ein Teil der Studierenden in die Hörsäle kommt, ein anderer nur Online teilnimmt. Die „zweite Welle“ hat die Wissenschaftsministerin aber zu einem Lock-down veranlasst; sie verbietet den Hochschulen in Baden-Württemberg die Präsenzveranstaltungen.

2. u. 3. November: In Frankfurt findet die Tagung „Internationales Steuerrecht“ des Deutschen Anwaltsinstituts statt. Professor Reimer referiert über Neuigkeiten im Netz der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und geht dabei vor allem auf die Rechtsfragen sog. Sachverhaltsfiktionen ein, die Deutschland 2020 in mehreren Verständigungsvereinbarungen mit wichtigen Nachbarstaaten über den Aufenthaltsort von Grenzpendlern und Grenzgängern während der coronabedingten Nutzung sog. home offices geschlossen hat.

25. November: Nach und nach finden die Maßnahmen des 15teiligen BEPS-Maßnahmenplans von 2013 Eingang in die Rechtsordnung. In einer Online-Veranstaltung der IFA-Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar werden die deutschen Regelungen zur Begründung von Anzeigepflichten für Steuergestaltungen (§§ 138d ff. AO) detailliert analysiert und kontrovers debattiert. Auf Einladung von Gleiss Lutz (Dr. Michael Marquardt, Dr. Ocka Stumm) erörtern Dr. Michael Myssen (BMF), Dr. Stefan Breinersdorfer (Finanzministerium Rheinland-Pfalz) und Professor Dr. Ekkehart Reimer (Heidelberg) offene Fragen.

1. Dezember: Ein weiteres Online-Format: Hanno Kube stellt die Ergebnisse eines Gutachtens zu den verfassungsrechtlichen Grenzen kumulierter Steuerlasten auf einer Online-Veranstaltung der Friedrich-Naumann-Stiftung vor („Webtalk“).

15. Dezember: In Berlin lädt das Bundesministerium der Finanzen zu seinem 7. Symposium zum Internationalen Steuerrecht ein. Es steht im Zeichen der deutschen EU-Ratspräsidentschaft und behandelt in drei Foren materielle rechtliche und verfahrensrechtliche Reformprojekte. Zu den Organisatoren des Symposiums gehört der Heidelberger Alumnus Johannes Becker (BMF), der inzwischen als Referent einer Bundestagsfraktion den Wirecard-Untersuchungsausschuss begleitet.

15. Dezember: Am gleichen Tag geht in Heidelberg das IFA-Jahr mit einer Online-Veranstaltung über die Missbrauchsrechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im Bereich des Mehrwertsteuerrechts und den neuen § 25f UStG zu Ende. Diese Vorschrift versagt einem Unternehmer die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung und den Vorsteuerabzug, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass einer seiner Vor- oder Nachunternehmer in eine Umsatzsteuerhinterziehung, einen nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzug oder eine Schädigung des Umsatzsteueraufkommens einbezogen war. Referenten sind Ministerialdirigent a.D. Werner Widmann (Mainz/Heidelberg) und VorsRiBFH a.D. Professor Dr. Bernd Heuermann.

Europäische Solidarität erfordert europäische Steuern*

Kurz vor Ostern einigten sich die EU-Finanzminister auf ein Paket von 540 Milliarden Euro zur Bekämpfung der Corona-Krise. Die EU ist Krisen gewohnt. Auch die Bewältigung dieser Krise ist kein Grund zum Jubel. Die Einigung ist zwar richtig; sie stellt Geld für die dringendsten Bedürfnisse im Gesundheitswesen und zur Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der Krise bereit. Die Frage, wie die Wirtschaft in Union und Mitgliedstaaten langfristig gestärkt werden kann, bleibt ungelöst. Nach der Krise ist also vor der Krise, und in der nächsten Krise wird die Union erneut totgesagt werden – oder sich erneut durchmogeln. Die Wetten sind offen. Innerhalb eines Jahrzehnts haben wir eine Euro-Krise und eine Corona-Krise erlebt, und dazwischen viele Mini-Krisen. Als Hochschullehrer des Europäischen Steuerrechts sehen wir deutlich: Der gegenwärtige Weg der Entscheidungsfindung in der Europäischen Union ist eine Sackgasse. Jeder Mitgliedstaat kann jede Entscheidung über die Unionsfinanzierung blockieren. Ob das so bleiben soll, ist hochumstritten. Die Trennlinie verläuft mitten durch Europa.

Viele Europäer wollen es bei der vollen Kontrolle der Mitgliedstaaten über die Finanzierung des Unionshaushalts belassen. Sie berufen sich auf (1) das moral-hazard-Argument: die Furcht vor unkontrollierten Ausgaben der EU oder anderer Mitgliedstaaten mit anhaltenden und teils übermäßigen Haushaltsdefiziten, (2) das Argument demokratischer Legitimation: Steuerbewilligung und Haushaltshoheit als Prärogativen eines im vollen Sinne demokratisch gewählten Parlaments, das allein das nationale Parlament sei; und (3) die mangelnde Transparenz der Maßnahmen der Europäischen Zentralbank und des Europäischen Stabilitätsmechanismus, die zu einer weit verbreiteten Skepsis gegenüber einer europäischen Solidarität beitragen.

* Aufruf zahlreicher europäischer Steuerrechtsprofessoren vom 23.04.2020. Englische Originalfassung u.d.T. „European Solidarity Requires EU Taxes“, in: Tax Notes International 2020, S. 567 f. Online-Fassung in: EU Law Live v. 02.05.2020; französische Fassung in: Fiscalité Internationale 2-2020 (Mai 2020), S. 1-2.

Viele andere Europäer wünschen sich mehr Fortschritte bei der wirtschaftlichen und sozialen Integration. Sie betonen die direkte Solidarität zwischen den europäischen Bürgern bei der gemeinsamen Bereitstellung finanzieller Mittel auf europäischer Ebene. Die Hauptargumente für diesen Ansatz sind (1) die Notwendigkeit einer wirksamen gemeinsamen Wirtschafts- und Währungspolitik für den Euro, die die EU als Ganzes im zunehmenden Wettbewerb mit anderen großen Wirtschaftsmächten in der Welt stärkt, (2) die Erwartung, dass diese Solidarität den schwächeren EU-Mitgliedstaaten hilft, ihre strukturellen wirtschaftlichen und sozialen Schwächen zu überwinden, und (3) die Notwendigkeit einer stärkeren Demokratisierung der Union durch die Übertragung eines Teils der Entscheidungsgewalt über Steuern und Haushalt auf im vollen Sinne demokratische Unionsorgane.

Der Antagonismus dieser beiden Ansätze hemmt und blockiert Entscheidungen der Union. Die einheitliche Wirtschaftspolitik der EU beschränkt sich auf eine Kontrolle der nationalen Haushalte der Mitgliedstaaten durch die Kommission auf der Grundlage ähnlicher Kriterien. Demgegenüber gibt es keine gemeinsamen politischen Projekte oder Regelungsmechanismen für eine vertiefte, effektivere wirtschaftliche und soziale Integration. Der gegenwärtige Unionshaushalt lässt dies auch nicht zu. Er macht etwa 1 Prozent des BIP der EU aus, während das Volumen der öffentlichen Haushalte der Mitgliedstaaten meist zwischen 40 und 50 Prozent ihres nationalen BIP beträgt. Es liegt auf der Hand, dass der EU-Haushalt im Vergleich zu den Haushalten der Mitgliedstaaten keine Bazooka hergibt, die als Element einer gemeinsamen unionalen Wirtschafts- oder Sozialpolitik nennenswerte Wirkung haben könnte.

Allen bisherigen Krisen zum Trotz: Es ist möglich, diesen Antagonismus zu überwinden. Die Mitgliedstaaten müssen (1) die Gültigkeit beider Ansätze anerkennen und sich (2) die Unzulänglichkeit des derzeitigen Unionshaushalts eingestehen. Nur dann lassen sich Fortschritte bei der weiteren wirtschaftlichen und sozialen Integration der Mitgliedstaaten erzielen. Gegenwärtig besteht der EU-Haushalt zu einem kleinen Teil aus Zöllen (und bis 2018 auch Zuckerabgaben), die als echte EU-Abgaben betrachtet werden können. Der Löwenanteil (mehr als 80 Prozent) besteht bislang aus Beiträgen der Mitgliedstaaten, die als Prozentsatz einer Mehrwertsteuer-

Bemessungsgrundlage berechnet werden, und aus einem ergänzenden Beitrag der Mitgliedstaaten, der proportional zu ihrem jeweiligen Bruttonationaleinkommen ist. Diese Finanzierungsmechanismen eignen sich nicht für den Aufbau einer ambitionierteren Wirtschafts- und Sozialunion.

Was ist zu tun? Die Gefahr eines moral hazard ist ernst zu nehmen. Man kann ihr begegnen, indem (1) das Volumen des europäischen Haushalts weiterhin einer strengen quantitativen Begrenzung unterliegt. Sie ist durch einen Prozentsatz des EU-BIP zu definieren, der der Bedeutung der weiteren wirtschaftlichen und sozialen Integration der Union gerecht wird; (2) die Art der Steuern, die zur Deckung des EU-Haushalts erforderlich sind, qualitativ begrenzt wird; und schließlich (3) alle Hintertüren geschlossen werden, was eine Verschuldung in Nebenhaushalte der EU ausschließt. Ausnahme von diesem Neuverschuldungsverbot sind nur für absolute Notfällen wie Corona denkbar.

Innerhalb dieser Grenzen ist sodann das Solidaritätsanliegen zu erfüllen. Die Befugnis zur Erhebung bestimmter Steuern und zu ihrer Verwendung ist auf die demokratischen Organe der Union zu übertragen. Das ist nur möglich, wenn der gegenwärtige Finanzierungsmechanismus durch einen wirklich europäischen Mechanismus begrenzter Solidarität ersetzt wird, der der gemeinsamen Überzeugung entspringt, dass die Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht. Diese Übertragung von Befugnissen ist kein Blankoscheck für ungehemmte Staatsausgaben einzelner Mitgliedstaaten, sondern ein Vertrauensvotum für die demokratischen europäischen Organe. Sie sollen in die Lage versetzt werden, Steuern zu erheben und sie im Interesse der Union gut auszugeben. Das wird allen Mitgliedstaaten zugutekommen. Hätten die Mitgliedstaaten nach mehr als 60 Jahren nicht einmal dann genug Vertrauen in die Organe der Europäischen Union, wenn diese Umverteilung strikt auf einige wenige Prozentpunkte des nationalen Steueraufkommens beschränkt ist, dann hätten die Eurozone und vielleicht die gesamte Union keine Zukunft – und dann führte das Durchmogeln zum Zerfall.

Als Steuerrechtler wissen wir, dass diese Änderung zahllose haushaltsrechtliche Einzelheiten einschließen muss, die in umfangreichen Doku-

menten auszuarbeiten sind. Bereits in der Vergangenheit wurden viele Studien zu der Frage durchgeführt, welche EU-Steuern geeignet wären, den EU-Haushalt zu finanzieren. Klar ist eines: Der Ruf nach EU-Steuern ist nicht der Ruf nach mehr oder höheren Steuern. Es ist der Aufruf zu einer graduellen und begrenzten Verschiebung der Einnahmen zwischen Mitgliedstaaten und Union. Diese Reform soll nicht auf einen Schlag, sondern Schritt für Schritt über eine längere Übergangszeit hinweg umgesetzt werden – wie es schon bei der Zollunion war, deren Einführung von 1957 bis 1968 gedauert hat. Um die Union zusammenzuhalten, brauchen wir den verbindenden Kitt echter europäischer Solidarität. Nicht mehr, aber gewiss auch nicht weniger.

Erstunterzeichner: Frans Vanistendael, Katholische Universität Löwen • Gianluigi Bizioli, Universität Bergamo • Irene Burgers, Universität Groningen • Francisco Alfredo Garcia Prats, Universität Valencia • Daniel Gutman, Sorbonne • Peter Essers, Universität Tilburg • Werner Haslehner, Universität Luxemburg • Georg Kofler, Universität Linz • Hanno Kube, Universität Heidelberg • Adolfo Martin Jimenez, Universität Cadiz • Włodzimierz Nykiel, Universität Lodz (Lodsch) • Pasquale Pistone, Universität Salerno und Wirtschaftsuniversität Wien • Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg • Edoardo Traversa, Katholische Universität Louvain

Dritter Platz für Studierende der Juristischen Fakultät beim „International and European Tax Moot Court“



In diesem Jahr nahm wieder ein Team aus Studierenden der Juristischen Fakultät Heidelberg am International and European Tax Moot Court der Katholischen Universität im belgischen Leuven teil. Die Studierenden Milena Dietz, Maximilian Nungeß, Fenja Salheiser und Katharina Steuer erreichten bei diesem Gerichtsrollenspiel den dritten Platz. Betreut wurden die angehenden Juristen von Prof. Dr. Ekkehart Reimer sowie der akademischen Mitarbeiterin Anđela Milutinović vom Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg.

Im Rahmen der Qualifikationsrunde verfassten die Studierenden, welche zuvor lediglich über Grundkenntnisse im internationalen Steuerrecht verfügt hatten, zwei Schriftsätze in englischer Sprache zu einem anspruchsvollen Fall aus diesem Rechtsgebiet. Der fiktive Fall behandelte den Problemkreis des internationalen Arbeitnehmerverleihs, wobei unter Anwendung von verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen um das Besteuerungsrecht der Einkünfte gestritten wurde, welche die infrage stehenden Arbeitnehmer im Ausland erzielt hatten. Mit seinen beiden Schriftsätzen

erreichte das Heidelberger Team die zweitbeste Wertung in der Vorrunde und qualifizierte sich gemeinsam mit 15 anderen Teams aus Europa, den USA, Russland und Brasilien für die Hauptrunde.

Daraufhin bereiteten die Studierenden entsprechende Plädoyers vor, mit welchen sie unter normalen Umständen vom 15. bis 20. März in Leuven gegen die gegnerischen Teams angetreten wären. Dies war dem Team dieses Jahr leider aufgrund der COVID-19-Pandemie verwehrt. Stattdessen durften die Plädoyers aufgezeichnet und an die Juroren des Moot Courts geschickt werden. In der Gesamtwertung erreichte das Team aus Heidelberg schließlich den dritten Platz und musste sich nur gegen die Teams aus Virginia und Leuven geschlagen geben.

Aufgrund der „digitalen Teilnahme“ konnte der persönliche Austausch mit den anderen internationalen Teilnehmern nicht stattfinden, welcher sonst immer zum besonderen Reiz der Veranstaltung beiträgt. Dennoch war die Teilnahme am International and European Tax Moot Court eine bereichernde Erfahrung für die Studierenden, die sich dank der Unterstützung ihrer Betreuer innerhalb der sechsmonatigen Vorbereitungszeit detaillierte Kenntnisse im internationalen Steuerrecht aneigneten, ihre rhetorischen Fähigkeiten verbesserten und intensiv im Team zusammenarbeiteten. Der International and European Tax Moot Court ist der einzige seiner Art auf diesem Rechtsgebiet. Die Juristische Fakultät Heidelberg war mit ihrer diesjährigen Teilnahme schon zum neunten Mal vertreten.

Milena Dietz

Institutssymposium Tragfähige EU-Finanzierung / Solid Financing of the EU

Das diesjährige Symposium des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht galt der wissenschaftlichen Analyse einer tragfähigen Finanzierung der europäischen Union mit besonderem Schwerpunkt auf Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der deutschen Ratspräsidentschaft. Angesichts der im Sommer 2020 durch den Rat getroffenen fundamentalen Beschlüsse über einen neuen Mehrjährigen Finanzrahmen (MFR) 2021-2027, zudem über ein pandemiebedingtes Unterstützungspaket im Umfang von EUR 750 Mrd. („Next Generation EU“/“NGEU“), nahm es sich damit eines Themas von hochaktueller Bedeutung an. Mit einem europäischen und zudem interdisziplinären Blick führten durch dieses Professor Dr. Martin Nettesheim (Universität Tübingen), Professor Dr. Eduardo Traversa (Université Catholique de Louvain), Jakob von Weizsäcker (Bundesministerium der Finanzen), Marco Buti (Europäische Kommission), Franziska Brantner (MdB) und Clemens Fuest (ifo Institut). Den aufgrund der gegebenen Umstände digital stattfindenden Vorträgen und Statements folgten konzentrierte Diskussionen. Diese und die einzelnen Referate werden in einem Tagungsband veröffentlicht, der 2021 unter dem Titel des Symposiums in der Schriftenreihe des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht (HFSt) erscheinen wird. Eine Zusammenfassung der Tagung von Johanna Groß und Noah Zimmermann wird zudem in Kürze in der Europäischen Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (EuZW) erscheinen.

The image shows a screenshot of a Zoom meeting interface. On the left, there is a chat window titled "Öffentlicher Chat" with several messages. The first message is from Hanno Kube (Ha) at 13:54, mentioning a statement by Prof. Nettesheim and providing a link to a document: <https://www.bundestag.de/resource/blob/800864/6b-41599b41538e9f1c89246a0489daa25/nettesheim-data.pdf>. The second message is from Ekkehart Reimer (EK) at 15:03, mentioning Clemens Fuest (ifo Institute), Jean Pisani-Ferry (Bruegel) 2020, Financing the EU: New Context, New Responses, and providing a link: https://www.econpol.eu/publications/policy_report_24. The third message is a moderation notice from "Moderation - Institut für Finanz-un..." at 15:06, stating: "We will resume after a short break for the discussion at 15:15." On the right, the video conference is visible, showing five participants in a grid: Clemens Fuest, Hanno Kube, Jakob von Weizsäcker, Marco Buti, and Prof. Eduardo Traversa. A presentation slide is displayed in the foreground of the video conference, titled "Institutsymposium 23. Oktober 2020 'Tragfähige EU-Finanzierung - Solid Financing of the EU'". The slide includes the text: "3:15 pm Panel Discussion MD Jakob von Weizsäcker, Federal Minister of Finance, Director-General for Economic and Fiscal Policy Strategy, International Economy and Finance; Marco Buti, EU Commission, Head of Cabinet of the Commissioner for Economic and Financial Affairs; Dr. Franziska Brantner MdB, Deutscher Bundestag, Committee for EU Affairs; Professor Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest, President, Ifo Institut an der Universität München e.V."

Das Institut in Bildern

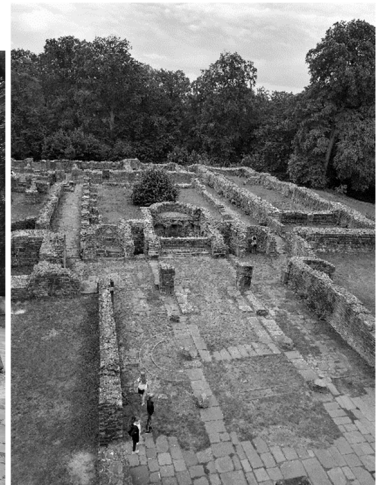


*Mitglieder des Instituts gratulieren Prof. Dr. Hanno Kube bei einer kleinen Feier im Freien zu seinem 50. Geburtstag.
Herzlichen Glückwunsch!*





Am 4.8.2020 fand der jährliche Ausflug des Instituts für Finanz- und Steuerrecht statt. Die Mitglieder des Instituts trafen sich morgens bei tollem Wetter und bester Laune vor dem juristischen Seminar um gemeinsam über den Philosophenweg auf den Heiligenberg zu wandern. Nach kurzen Ruhepausen am Fuchsrondell, dem Stephanskloster, dem Heiligenbergturm und einer leckeren Stärkung am Gasthof „Waldschenke“ ging es weiter zur Thingstätte und der Klosterruine St. Michael, ehe der gelungene Wandertag mit einem schmackhaften Eis auf dem Rückweg zum juristischen Seminar seinen Ausklang fand. Gute Gespräche und historische Erläuterungen über die historischen Bauten ließen den schönen Tag wie im Flug vergehen.







In einem Vortrag mit dem Titel „Affront oder Wegweisung? Das EZB-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 5.5.2020“ analysieren Paul Kirchhof und Hanno Kube das Urteil des Zweiten Senats des BVerfG vom 5. Mai vor den Teilnehmerinnen und Teilnehmern des Tandem-Programms.



Impressionen aus der "Schaltzentrale" des diesjährigen Institutssymposiums "Tragfähige EU-Finanzierung / Solid Financing of the EU"

SYMPOSIUM 2020
**TRAGFÄHIGE
 EU-FINANZIERUNG**
 SOLID FINANCING OF
 THE EU

