



INSTITUT FÜR  
FINANZ- UND  
STEUERRECHT


*Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)*

# Geprägte Freiheit 2021/22

Impulse aus dem Institut für Finanz- und Steuerrecht



HFSt **18**



Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22  
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt 18 (2022), 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](http://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 978-3-96543-292-5

Lehmanns Media, Berlin 2022

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

[www.lehmanns.de](http://www.lehmanns.de)

# Inhaltsverzeichnis

<b>Aus der Arbeit des Instituts .....</b>	<b>5</b>
§ 1 Geldwirtschaft und Geldvertrauen.....	7
<i>Paul Kirchhof</i>	
§ 2 Reform der Schuldenbremse?.....	13
<i>Johannes Klamet</i>	
§ 3 Die Kompetenzordnung der Finanzverfassung – Abgeschlossenheit und materieller Gehalt.....	27
<i>Moritz Teichmann</i>	
§ 4 Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im innerstaatlichen Mehrebenensystem .....	41
<i>Ekkehart Reimer</i>	
§ 5 EU-Steuern – Kompetenzrechtliche Lage und Entwicklungsperspektiven .....	51
<i>Hanno Kube</i>	
§ 6 Das unionsrechtliche Normwiederholungsverbot am Beispiel des Währungsrechts.....	59
<i>Johanna Groß</i>	
§ 7 Der steuerrechtliche Begriff der Personenvereinigung.....	67
<i>Nicole Herrmann</i>	
§ 8 Das Steueroasen-Abwehrgesetz – Trockenlegen um jeden Preis? .....	75
<i>Noah Zimmermann</i>	
§ 9 Verrechnungspreise vor den Finanzgerichten?.....	87
<i>Markus Schaupp</i>	
§ 10 Besteuerung von Grenzgängern.....	97
<i>Anđela Milutinović</i>	

<b>Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich</b>	
<b>Steuerrecht 2021 .....</b>	<b>105</b>
Diener zweier Herren?	
– Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff und die	
Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte	
durch einen abhängigen Vertreter im Vergleich .....	107
<i>Katharina Steuer</i>	
<b>Dokumentation .....</b>	<b>129</b>
Personalien .....	131
Publikationen 2021 .....	141
Chronologie des Jahres 2021 .....	147
International and European Tax Moot Court.....	155
Das negative Vorzeichen im Steuerrecht.....	157
VGH Moot Court „Öffentliches Recht in Baden-Württemberg“ .....	159
Ausflug des Instituts für Finanz- und Steuerrecht 2021.....	161
Das Steuerrecht der Republik.....	163
Das Institut in Bildern .....	167

## Vorwort

Auch im Jahr 2021 stand der Universitätsbetrieb im Zeichen der Corona-Pandemie. Während die Präsenzlehre und teilweise auch die Präsenzforschung im Sommersemester 2021 noch weitgehend ausgesetzt gewesen und sich Dozenten und Studierende, Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler überwiegend auf dem Bildschirm begegnet waren, konnten wir zu Beginn des Wintersemesters 2021/22 in die Hörsäle zurückkehren und uns beim fachlichen Gespräch wieder in die Augen schauen. Sofort wurde spürbar, wie wichtig das tatsächliche Miteinander, nicht zuletzt die beiläufige Begegnung vor und nach der Vorlesung, am Rande einer Veranstaltung oder während einer Kaffeepause, für das Gelingen von Lehre und für den Fortschritt der Wissenschaft ist. Elektronisch lässt sich Wissen vermitteln. Erkenntnis gedeiht dagegen aus einer Reflexion, die sich aus der Vielschichtigkeit der Kommunikationsebenen unter Anwesenden speist.

Einige der Erkenntnisse, die im ablaufenden Jahr am Institut gewonnen wurden, und einige der Erkenntnisinteressen, die die Angehörigen des Instituts bewegen, sind in diesem Jahresband vereinigt. Die Beiträge zeugen von der Reichhaltigkeit und Breite der laufenden Forschung am Institut, und auch davon, dass das Finanz- und Steuerrecht, das Verfassungsrecht und das Europarecht mit vielfältigen Fragen, Herausforderungen und Entwicklungen konfrontiert sind, die es rechtlich einzuordnen und zu würdigen gilt. Wiederum hat das letzte Jahr, haben unter anderem die steuer- und finanzpolitischen Auseinandersetzungen im Zuge des Bundestagswahlkampfes, die internationalen Bestrebungen zur Ausgestaltung einer neuen Weltsteuerrechtsordnung und – in anderem Zusammenhang – die anhaltenden Diskussionen über die gebotenen Maßnahmen zur Bekämpfung der Corona-Pandemie, eines gezeigt: Die rechtlichen Maßstäbe müssen immer wieder in Erinnerung gebracht und verdeutlicht werden, um die Gerechtigkeitsprinzipien der Freiheit und Gleichheit, der Demokratie und der Rechtsstaatlichkeit, die diese Maßstäbe transportieren, lebendig und wirksam zu halten.

Herzlicher Dank gebührt allen, die zum Gelingen dieses Bandes beigetragen haben: den Autorinnen und Autoren der Beiträge, die als Angehörige des Instituts und als Studierende im Schwerpunktbereich Steuerrecht Einblick in ihre laufende Arbeit geben, der Geschäftsführerin des Instituts Frau Susanne Röth sowie Herrn Moritz Teichmann für die Redaktion und die hervorragende organisatorische Betreuung. Danken möchten wir auch

der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e. V., die weiterhin ein sehr geschätzter Kooperationspartner ist und die Publikation dieses Bandes großzügig unterstützt hat.

Heidelberg, im Dezember 2021

*Hanno Kube  
Ekkehart Reimer*

## **Aus der Arbeit des Instituts**





# § 1 Geldwirtschaft und Geldvertrauen

*Paul Kirchhof*

## I. Geld ist Grundlage der ökonomischen Freiheit

Freiheit baut auf Freiheitsvertrauen. Bewegen wir uns auf öffentlichen Straßen, sind wir uns der Friedlichkeit aller Passanten sicher. Kaufen wir beim Bäcker unsere Brötchen, erwarten wir Lebensmittel, nicht Schädigungsmittel. Suchen wir den Arzt auf, wird er uns heilen und nicht die Krankheit vermehren.

Eine der bedeutendsten und anfälligsten Vertrauenskonzeptionen ist die Geldwirtschaft. Wer einen Geldschein besitzt, der acht Cent wert ist, aber eine Kaufkraft von 50 Euro verheißt, bei seiner Bank ein Guthaben von 10.000 Euro schriftlich vermerkt hat oder mit seiner Kreditkarte sich aktuelle Kaufkraft verschafft, vertraut auf das Leistungsversprechen der Bank, diese Zahlungserwartungen einzulösen.

Geld ist das Versprechen der Rechtsgemeinschaft, eine rechtlich zugesagte Geldsumme jederzeit in reale Werte eintauschen zu können. Dieses Geld ist in der modernen Wirtschaft die ökonomische Grundlage individueller Freiheit. Wer Geld zu eigen hat, kann nach Belieben Waren kaufen oder Dienstleistungen in Anspruch nehmen, er kann sparen und investieren, wohlätig sein oder dank Wirtschaftskraft Macht und Einfluss ausüben.

## II. Geld als verfassungsrechtlich geschütztes Eigentum

Das Geld ist verfassungsrechtlich als Eigentum des Berechtigten geschützt. Während früher Grundstücke und Sachgüter die Grundlage ökonomischer Freiheiten waren, gewinnt der moderne Mensch seine Wirtschaftskraft aus seinem Lohnanspruch, seinen Kapitalerträgen und den Leistungen seiner Sozialversicherung. Dieser Entwicklung folgt die Verfassungsgarantie der Eigentümerfreiheit und gewährleistet auch das Geldeigentum. Es ist heute anerkannt, dass die gesicherte Rechtsposition des Geldeigentümers durch die Garantie des Privateigentums geschützt und als Guthaben bei der Bank gegen den Zugriff Dritter gesichert ist.

Der Geldeigentümer hat das Recht, das Geld gegen Güter und Dienstleistungen einzutauschen, es auf einem Sparguthaben für zukünftige Verwendungen aufzubewahren, es als Ertragsquelle zum Erwerb von Zinsen zu nutzen und jederzeit über es zu verfügen.

Der Freiheitsgehalt des Geldes wird besonders ersichtlich, wenn das Geld dem Berechtigten die wirtschaftliche Existenzgrundlage bietet, er mit seinem Geld ein Haus erwirbt, Eltern ihren Kindern die Ausbildung finanzieren oder Sparer und Versicherte für ihr Alter vorsorgen. Diese Zukunftssicht ist auch staatspolitisch erwünscht, weil der Hauseigentümer sesshaft wird, die Eltern die Qualifikation der nachfolgenden Generationen mehren, die Altersvorsorge den Staat entlastet. Sie ist auch volkswirtschaftlich klug, weil eine Bank die Sparsumme in der Regel sachverständiger anlegt als der Sparer. Sparen bereitet zukünftige Investitionen des Sparers vor und erlaubt gegenwärtige Investitionen der Bank.

### III. Die Garantie des Geldwertes

Der Wert des Geldes ist labil, hängt von Löhnen und Preisen, staatlicher Finanzwirtschaft und Wechselkursen ab. Deshalb schafft die Rechtsordnung eine eigene Institution, die unabhängige Zentralbank, die allein die Aufgabe hat, den Geldwert stabil zu halten. In der Europäischen Union ist diese Aufgabe der Europäischen Zentralbank zugewiesen. Diese Institution des Geldwertgaranten ist einmalig, weil das Recht nur beim Geld ein Organ schafft, das ausschließlich einen Eigentumswert sichern und dabei den Maßstab der Preisstabilität zugrunde legen soll.

Doch dieser Garant des Geldwertes wird derzeit zu dessen Gegner. Die Zentralbank widmet sich nicht mehr vorrangig der Geldwertstabilität, sondern sucht die hochverschuldeten Staaten durch verbilligte Staatskredite in ihrer Finanzkraft zu stärken. Sie wirkt durch die Macht der Währungshegemonie und der Leitzinspolitik auf einen Nullzins und sodann auf einen Negativzins hin, um die weitere Aufnahme von Staatskrediten zu erleichtern und zu subventionieren. Diese Globalsteuerung verfolgt mit der Kraft des Goldenen Zügels allgemeine Ziele einer weit verstandenen Währungspolitik, die Zinsen senken, Staaten und Banken „retten“ soll. Sie ist aber auch in ihren ökonomischen und sozialen Auswirkungen auf die Bürger, insbe-

sondere die Aktionäre, Mieter, Immobilieneigentümer, Sparer und Versicherungsnehmer zu verantworten.<sup>1</sup> Die extreme Geldpolitik der EZB beschert den Aktionären außerordentliche Wertzuwächse, die aber nicht Produktivitätszuwächse abbilden, sondern formale Wertsteigerungen aufgrund hoheitlicher Geldvermehrung darstellen. Wegen der interventionistisch erzeugten Inflation am Immobilienmarkt wird der normalverdienende Wohnungsnachfrager vom Grundstücksmarkt verdrängt, kann seinen Traum vom eigenen Haus nicht mehr erfüllen. Bestandsmieter werden durch die Macht des inflationären Anlegerkapitals im Erhalt der ihnen vertrauten Wohnung gefährdet. Versicherungsnehmer fürchten um die Verlässlichkeit ihrer Zukunftsvorsorge. Gemeinnützige Einrichtungen können ihr zinsabhängiges Geschäftsmodell nicht mehr verwirklichen.

#### IV. Die Grundrechtseingriffe in die Ertragsfähigkeit und Substanz des Geldeigentums

Diese Eingriffe in die Ertragsfähigkeit und Substanz des Geldeigentums treffen den Sparer in seinen Eigentümerrechten. Sein Geldeigentum ist für ihn Ertragsquelle, die nun durch den hoheitlich veranlassten Nullzins zum Versiegen gebracht wird. Geldeigentum ist vor allem bleibende Vermögenssubstanz, die jetzt durch den Negativzins nach und nach verringert wird. Diese Minderung der Eigentümerrechte wird nicht durch den Auftrag der Europäischen Zentralbank gerechtfertigt, den Geldwert stabil zu halten. Sie ist ein Akt marktverändernder Wirtschaftspolitik, der einer Zentralbank nicht zusteht. Zudem darf ein Hoheitsorgan nur in Grundrechte eingreifen, wenn ein Gesetz es dazu ausdrücklich ermächtigt. Eine solche gesetzliche Ermächtigung müsste aber zuvor die Unabhängigkeit der Zentralbank aufheben, die gerade gegen den Einfluss des Gesetzgebers abschirmen soll, dürfte auch nicht eine Lenkungsmacht der Stabilisierungspolitik durch eine Herrschaftsmacht über Grundrechtsträger ersetzen.

Allerdings garantiert das Recht nicht einen bestimmten Zins. Wenn der Geldeigentümer sein Geld anlegt, kann er risikoarme Anlageformen wählen, das Risiko aber nicht stets vermeiden. Freiheit bleibt Wagnis. Doch der Unterschied zwischen der Höhe des marktabhängigen Zinses und der

---

<sup>1</sup> BVerfG, Urt. v. 5.5.2020, 2 BvR 859/15 u.a., NJW 2020, 1947 Rn. 173 – Wertpapierankaufprogramm, PSPP.

rechtlich garantierten Ertragsfähigkeit des Kapitals wird deutlich, wenn wir den Geldeigentümer mit dem Berufstätigen vergleichen. Der Berufstätige erzielt durch Arbeit einen bestimmten Lohn, der verfassungsrechtlich nicht garantiert ist, sozialstaatlich allenfalls für einen Mindestlohn die Verfassung in Anspruch nehmen mag. Würde aber eine hoheitliche Intervention verhindern, dass der Berufstätige überhaupt Lohn erzielen kann, also die Ertragsfähigkeit seiner Arbeitskraft verschütten, wäre die Verletzung der Berufsfreiheit offensichtlich. Gleiches gilt, wenn ein Hoheitsträger in die Ertragsfähigkeit des Kapitals so eingreift, dass der Kapitaleigentümer aus seinem Kapital Erträge nicht erzielen kann, das Kapital also von Rechts wegen ertraglos bleiben wird.

Immerhin verbleibt dem Sparer die Möglichkeit, sein Kapital anders – in Aktien oder Fonds – anzulegen. Doch er will seine Eigentümerfreiheit durch Anlage in Spareigentum ausüben. Freiheit besagt gerade, die Wahrnehmung der Freiheit selbst zu bestimmen und sie nicht vom Staat vorschreiben zu lassen. Würde bei der Garantie der Ehefreiheit der Anton die Bertha heiraten wollen, der Staat dieses aber untersagen und eine Heirat mit Clara empfehlen, so wäre die Ehefreiheit ersichtlich verletzt.

## V. Die Kernproblematik der Staatsverschuldung

Die Kernproblematik derartiger Geldpolitik der Europäischen Zentralbank liegt in der Staatsverschuldung. Der Kredit eines Staates unterscheidet sich grundlegend vom Kredit eines Unternehmers. Dieser kann mit den Darlehensmitteln seine wirtschaftliche Produktivität verbessern, mit dem erzielten Zusatzgewinn seine Darlehenspflichten bedienen. Das kann der Staat nicht. Wenn der Staat „investiert“ – z.B. in eine Universität – verbessert er die Allgemeinbedingungen der Freiheit (Studier- und Forschungsmöglichkeiten), erzielt aber keine zusätzlichen Einnahmen, mit denen er seinen Kredit bedienen könnte.

Zudem ist der Grundgedanke verfehlt, die Kinder müssten im Generationenvertrag die Investitionen der Eltern mitfinanzieren, weil diese ihnen später einmal zugutekommen. In der Generationenfolge haben sie die Güter der Großeltern – Waren, Produktivität und Infrastruktur, Hochkultur und rechtliche Verfasstheit, Kunst und Wissenschaft – unentgeltlich empfangen, suchen diese Güter in ihrer Gegenwart zu vermehren und geben sie im Erbfall unentgeltlich an ihre Kinder weiter. Bauen die Eltern ein Elternhaus, um darin mit ihren Kindern zu wohnen, verbessern sie ihre Le-

bedingungen und genießen den Vorteil ihrer Investitionen. Die Forderung, die Kinder mögen, weil sie später einmal erben, Investitionen mitfinanzieren, wäre kleinmütig, missverstehe die Verantwortlichkeit unter den Generationen.

Deshalb verbietet das Grundgesetz jede Staatsverschuldung. Das Unionsrecht begrenzt die Staatsverschuldung auf 60 % des Bruttoinlandsprodukts, verpflichtet die Staaten, ihren Kredit am allgemeinen Markt zu suchen, um bei schlechter Bonität auf hohe Zinsen und damit eine ökonomische Verschuldensbremse zu treffen. Außerdem gilt für die Mitgliedstaaten das Prinzip der Störerverantwortlichkeit: Jeder Staat, der die Stabilität gefährdet, muss diese Gefährdung unterlassen. Jeder Staat, der einen Stabilitätsschaden verursacht hat, muss diesen ausräumen und wiedergutmachen. Deswegen ist eine unbekümmerte Neuverschuldung des einen Staates zu Lasten des disziplinierten anderen Staates von Rechts wegen ausgeschlossen.

## VI. Notwendigkeit eines Wendepunktes

Allerdings werden diese rechtsverbindlichen Regeln in der aktuellen Finanzpolitik unbedacht beiseitegeschoben. Die europäische Rechtsgemeinschaft muss zum Recht zurückkehren. Wir brauchen einen Wendepunkt, nach dem die Staaten, die über 60 % ihres Bruttoinlandsprodukts verschuldet sind, keine neuen Kredite mehr erhalten. Die hochverschuldeten Staaten – Griechenland über 210 %, Italien über 150 %, Frankreich über 110 % – können nicht in einem Sprung zur Legalität der 60 % zurückkehren, müssen aber in jedem Jahreshaushalt ersichtlich machen, dass sie sich entschlossen auf das Ziel der 60 % zurückbewegen. Die öffentliche Finanzdebatte sollte nicht in Billionenbeträgen debattieren und nicht Vertragsverpflichtungen über das Jahr 2050 hinaus begründen, sondern in der Anschaulichkeit verbleiben, in der parlamentarische Debatten und demokratische öffentliche Diskussionen noch möglich sind.

Europäische Union, Mitgliedstaaten und die Wissenschaft dürfen sich nicht auf den Weg in eine Aussichtslosigkeit begeben, der unsere Kinder in eine Verschuldung von nicht tragbarer Höhe führt oder ihnen eine Instabilität von Recht und Währung zumutet. Alle Anstrengungen müssen den Weg zurück zu einer Normalität bahnen, in dem Geldeigentum durch Leistung verdient, nicht bei Wohlverhalten von der Zentralbank gewährt wird. Ein anstrengungsloses Einkommen zerstört auf Dauer die Wirt-

schaftsstruktur. Zudem muss Kapital arbeiten, als Ertragsquelle und in seiner Substanz erhalten bleiben. Der Staat muss sich im Kern aus seinem Steueraufkommen finanzieren, die Steuererträge als Obergrenze der Staatsausgaben anerkennen und den Steuerzahlern die Gewissheit geben, dass das Steueraufkommen für das gegenwärtige Gemeinwohl des Staates verwendet wird, nicht der Finanzierung des Finanzmarktes dient. Wachstumsziele sind nach der Realität jedes Staates zu bestimmen, dürfen nicht kreditfinanziert trügerische Erwartungen auf Unerreichbares wecken.

Die Europäische Zentralbank darf sich nicht in Abhängigkeit von Staaten und Finanzmarkt begeben, muss ihr Instrument variabler Zinsen zur Gegensteuerung gegen Konjunktorentwicklung bewahren. Schließlich fordern der Gleichheitssatz und der Stabilitätsauftrag der Zentralbank, dass der Euro in der Hand jedes Geldeigentümers den gleichen realen wirtschaftlichen Wert vermittelt. Der Sparer darf nicht durch einen Negativzins, der Aktionär nicht durch eine Negativdividende benachteiligt werden.<sup>2</sup>

## VII. Einklang von Rechtsvertrauen und Geldvertrauen

Die Bundesrepublik Deutschland und die Europäische Union sind Rechtsgemeinschaften, deren Bürger auf die Stabilität des Rechts und der Währung vertrauen. Dieses Vertrauen ist Grundlage der Geldwirtschaft, Bedingung bei Wahrnehmung der ökonomischen Freiheitsrechte, Fundament des Generationenvertrages in der Abfolge von öffentlichen Haushalten in Jährlichkeitsverantwortung, in Elternverantwortung, die nicht entgolten werden will, in der Sicherheit eines Rechts, nach dem Darlehensverträge rückzahlbar sind und zurückgezahlt werden. Rechtswissenschaften und Wirtschaftswissenschaften müssen an diesem Wendepunkt der Stabilität zusammenwirken, um Rechtsvertrauen und Geldvertrauen im Einklang zu halten.

---

<sup>2</sup> P. Kirchhof, Geld im Sog der Negativzinsen, 2021.

## § 2 Reform der Schuldenbremse?

*Johannes Klamet*

### I. Anhaltender staatlicher Finanzbedarf

Die finanziellen Folgen der Bewältigung der Corona-Pandemie haben die öffentlichen Haushalte stark belastet. Aufgrund von Steuerausfällen und staatlichen Hilfsmaßnahmen war eine beispiellose Neuverschuldung erforderlich,<sup>1</sup> in deren Folge die deutsche Staatsschuldenquote binnen eines Jahres von 59,7 % (2019) auf 69,8 % (2020) angestiegen ist<sup>2</sup>. Zugleich besteht Investitionsbedarf für drängende Modernisierungsvorhaben – etwa in den Bereichen Digitalisierung und Klimaschutz –, der einen zusätzlichen erheblichen Finanzbedarf hervorruft. Infolgedessen ist neuer steuerlicher Belastungsdruck entstanden, der sich insbesondere in Überlegungen zur Beibehaltung des Solidaritätszuschlags<sup>3</sup> und der Wiedererhebung der Vermögensteuer manifestiert. Neben steuerpolitischen Maßnahmen zur Einnahmenerhöhung wird in jüngerer Zeit zudem eine Reform der Schuldenbremse erwogen, um auch die Spielräume für eine Kreditfinanzierung staatlicher Ausgaben zu vergrößern. Die bestehenden Regelungen werden nicht zuletzt vor dem Hintergrund gegenwärtig günstiger (Re-)Finanzierungsbedingungen zunehmend als zu restriktiv kritisiert.

---

<sup>1</sup> Allein der Bund hat ca. 218 Mrd. Euro neue Schulden aufgenommen, 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.

<sup>2</sup> Siehe die Zahlen bei <https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Volkswirtschaftliche-Gesamtrechnungen-Inlandsprodukt/Tabellen/eu-stabilitaetspakt-defizit-schulden-eu.html> (zuletzt aufgerufen am 11.10.2021).

<sup>3</sup> Gegen die fortgesetzte Erhebung des Solidaritätszuschlags werden zurecht beachtliche verfassungsrechtliche Bedenken erhoben, siehe dazu *H. Kube*, Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, DStR 2017, 1792 ff. und zu aktuellen Entwicklungen die ifst-Veranstaltung „Vom ‚Wiedervereinigungs-SolZ‘ zum ‚Corona-SolZ‘“ vom 14.6.2021, <https://www.youtube.com/watch?v=rFhRL6ykAv8> (zuletzt aufgerufen am 11.10.2021).

## II. Gegenwärtige Ausgestaltung der Schuldenbremse

Die letztmalig im Zuge der Föderalismusreform II im Jahr 2009 geänderte<sup>4</sup> nationale Schuldenbremse schreibt vor, dass die Haushalte von Bund und Ländern grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen sind (Art. 109 Abs. 3 S. 1 GG). Diesem Grundsatz ist für den Bund entsprochen, wenn die Einnahmen aus Krediten 0,35 % des nominalen Bruttoinlandsprodukts (BIP) nicht überschreiten (Art. 115 Abs. 2 S. 2 GG; sog. strukturelle Komponente<sup>5</sup>). Darüber hinaus sind konjunkturelle Ausnahmelagen symmetrisch zu berücksichtigen, was zu einer Erweiterung oder Einschränkung des zulässigen Verschuldungsrahmens führen kann (Art. 115 Abs. 2 S. 3 GG; sog. konjunkturelle Komponente).<sup>6</sup> Während die konjunkturelle Komponente auch auf die Haushalte der Länder Anwendung findet, gilt für diese ein striktes Verbot struktureller Neuverschuldung (Art. 109 Abs. 3 S. 2, 5 Hs. 2 GG). Für den Fall einer Naturkatastrophe oder einer außergewöhnlichen Notsituation können dagegen sowohl der Bund als auch die Länder Ausnahmeregelungen treffen und die Kreditobergrenzen überschreiten (Art. 109 Abs. 3 S. 2, 115 Abs. 2 S. 6 GG). Hierauf hat der Bund die im Zuge der Corona-Pandemie erforderlichen Nachtragshaushalte gestützt.<sup>7</sup> Die Verschuldung anderer öffentlich-rechtlicher Einrichtungen, insbesondere der Kommunen und der Sozialversicherungsträger, werden von der nationalen Schuldenbremse nicht erfasst.<sup>8</sup>

In ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung werden die deutschen Fiskalregeln zudem in zweifacher Hinsicht durch Europarecht überformt. Zum einen besteht eine Bindung an den unionsrechtlichen Stabilitäts- und Wachstumspakt (Art. 126 AEUV i.V.m. dem Protokoll (Nr. 12) über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit<sup>9</sup> (Defizitprotokoll)). Hiernach wird die

---

<sup>4</sup> Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 29.7.2009, BGBl. I 2009, S. 2248. Siehe zur geschichtlichen Entwicklung *H. Kube*, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 2021, Art. 115 Rn. 24 ff.

<sup>5</sup> *H. Jarass*, in: ders./Pieroth, GG, 16. Aufl. 2020, Art. 115 Rn. 8.

<sup>6</sup> Zu Einzelheiten siehe *H. Kube*, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 2021, Art. 115 Rn. 149 ff. Im Jahr 2020 war die konjunkturelle Komponente negativ und ermöglichte eine um ca. 53,6 Mrd. Euro höhere Kreditaufnahme, vgl. BT-Drs. 19/20000, S. 6.

<sup>7</sup> BT-Drs. 19/18100, S. 5 f. und BT-Drs. 19/20000, S. 5 f. Kritisch – und bisweilen polemisch – zur Tragfähigkeit bzgl. des Zweiten Nachtragshaushalts 2020 *Ch. Gröpl*, Olafs „Wumms“ in die multiple Verfassungswidrigkeit, NJW 2020, 2523 ff.

<sup>8</sup> Berechtigte Kritik an dieser Regelung bei *H. Kube*, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 2021, Art. 109 Rn. 119 ff.

<sup>9</sup> Abl. C 115 vom 9.5.2008, S. 279.



Einhaltung der Haushaltsdisziplin der Mitgliedstaaten daran gemessen, ob das Verhältnis des geplanten oder tatsächlichen öffentlichen Defizits zum BIP (Haushaltsdefizit) einen Wert von 3 % oder das Verhältnis zwischen dem öffentlichen Schuldenstand und dem BIP (Staatsschuldenquote) einen Wert von 60 % überschreitet (Art. 126 Abs. 2 AEUV i.V.m. Art. 1 Defizitprotokoll; sog. Maastricht Kriterien). Anders als die nationale Schuldenbremse erfasst diese Regelung auch die Kommunen und Sozialversicherungsträger (Art. 2 Defizitprotokoll) und damit einen großen Teil der impliziten Staatsverschuldung. Diese unionsrechtlichen Verpflichtungen werden zum anderen durch den am 1.1.2013 in Kraft getretenen völkervertragsrechtlichen Fiskalpakt<sup>10</sup> ergänzt, der die Vertragsparteien insbesondere dazu verpflichtet, Schuldenbremsen in ihre nationalen Rechtsordnungen zu implementieren, deren Ausgestaltung im Wesentlichen der deutschen Regelung entspricht.

### III. Die Schuldenbremse in der Diskussion

#### 1. Hemmnis der staatlichen Investitionstätigkeit?

An dieser Ausgestaltung werden in der jüngeren Debatte im Wesentlichen zwei Kritikpunkte formuliert, die in entsprechende Reformüberlegungen münden. Zum einen wird geltend gemacht, die Schuldenbremse hemme die staatliche Investitionstätigkeit,<sup>11</sup> was angesichts anstehender Transformationsaufgaben von gesamtgesellschaftlicher Bedeutung (insb. Dekarbonisierung, Digitalisierung, demografischer Wandel) zu vermeidbaren Wohlfahrtsverlusten führe.

Im ökonomischen Schrifttum ist die Existenz eines derartigen öffentlichen Investitionsbedarfs grundsätzlich anerkannt.<sup>12</sup> Uneinigkeit besteht demge-

---

<sup>10</sup> Vertrag über Stabilität, Koordinierung und Steuerung in der Wirtschafts- und Währungsunion.

<sup>11</sup> Siehe nur *M. Hüther/J. Südekum*, Die Schuldenbremse nach der Corona-Krise, *Wirtschaftsdienst* 2020, 746 (751 f.); *Ch. Breuer*, Nützt die Schuldenbremse den kommenden Generationen?, *Wirtschaftsdienst* 2021, 7 (7 f.) mit zahlreichen w.N.

<sup>12</sup> Siehe nur *L. Feld/W. Reuter/M. Yeter*, Öffentliche Investitionen: Die Schuldenbremse ist nicht das Problem, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 2019, 292 ff.;

genüber hinsichtlich des Ausmaßes und der Frage, ob und inwieweit gerade die Schuldenbremse staatliche Investitionen hemmt. Während eine stark rezipierte Untersuchung den ungedeckten jährlichen Investitionsbedarf im Zeitraum von 2020 bis 2030 mit ca. 45 Mrd. Euro beziffert,<sup>13</sup> verweisen andere Autoren auf die grundsätzlichen empirischen und methodischen Unsicherheiten dieser und vergleichbarer Prognosen<sup>14</sup>. Aufgrund der konjunkturellen und strukturellen Komponente der Schuldenbremse ergibt sich nach anderen Schätzungen zudem ein Spielraum für jährliche Ausgabensteigerungen in Höhe von ca. 29-37,4 Mrd. Euro,<sup>15</sup> wodurch der ungedeckte Investitionsbedarf bedeutend reduziert würde. Übereinstimmend wird ferner darauf hingewiesen, dass der öffentlichen Investitionstätigkeit in erheblichem Maße andere Hindernisse, wie insbesondere Kapazitätsengpässe im Baugewerbe, zu beachtende Regulierungen und zu geringe Planungskapazitäten auf kommunaler Ebene entgegenstehen.<sup>16</sup>

Eine Ausweitung der kreditfinanzierten Investitionstätigkeit wird darüber hinaus mit dem gegenwärtig günstigen Zinsumfeld begründet. Da das volkswirtschaftliche Wachstum die (impliziten) Kreditkosten momentan in nahezu allen Mitgliedstaaten der EU übersteigt ( $r < g$ )<sup>17</sup>, ergäben sich hieraus finanzielle Spielräume, die für eine stärkere (investive) Kreditaufnahme bei konstanter Staatsschuldenquote genutzt werden könnten.<sup>18</sup> Daher wird verbreitet die (Wieder-)Einführung einer Ausnahme für investive

---

*M. Hüther/M. Jung*, Unzureichende Investitionsoffensive, Wirtschaftsdienst 2021, 158 ff.

<sup>13</sup> *H. Bardt/S. Dullien/M. Hüther/K. Rietzler*, Für eine solide Finanzpolitik: Investitionen ermöglichen!, IW Policy Paper 10/2019, 12 ff.

<sup>14</sup> *L. Feld/W. Reuter/M. Yeter*, Öffentliche Investitionen: Die Schuldenbremse ist nicht das Problem, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2019, 292 (294 f.) m.w.N.

<sup>15</sup> *L. Feld/W. Reuter/M. Yeter*, Öffentliche Investitionen: Die Schuldenbremse ist nicht das Problem, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2019, 292 (297).

<sup>16</sup> *H. Bardt/S. Dullien/M. Hüther/K. Rietzler*, Für eine solide Finanzpolitik: Investitionen ermöglichen!, IW Policy Paper 10/2019, 12 (9 f.); *L. Feld/W. Reuter/M. Yeter*, Öffentliche Investitionen: Die Schuldenbremse ist nicht das Problem, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2019, 292 (298 ff.).

<sup>17</sup> Neuere Untersuchungen zeigen, dass  $r < g$  jedenfalls in den USA seit den 1950er Jahren eher Regel als Ausnahme war, *O. Blanchard*, Public Debt and Low Interest Rates, American Economic Review 2019, 1197 (1201 ff. und *passim*).

<sup>18</sup> Siehe etwa *M. Hüther/J. Südekum*, Die Schuldenbremse nach der Corona-Krise, Wirtschaftsdienst 2020, 746 (749).

Kreditaufnahmen in die Schuldenbremse gefordert.<sup>19</sup> Eine derartige Regelung sah das deutsche Recht bereits bis 2009 vor, wonach die Einnahmen aus Krediten die Summe der im Haushaltsplan veranschlagten Ausgaben für Investitionen nicht überschreiten durfte (sog. Goldene Regel der Finanzpolitik<sup>20</sup>). Zur Begründung wird ferner auf die langen Zeithorizonte vieler Investitionsvorhaben verwiesen. Die heutigen Generationen stünden Investitionen ablehnend gegenüber, wenn sie die künftigen Generationen nicht durch eine Kreditfinanzierung an den entstehenden Kosten beteiligen könnten („pay as you use“-Gedanke).<sup>21</sup>

## 2. Indikatoren zur Beurteilung der Schulden Tragfähigkeit

Der zweite wesentliche Kritikpunkt an der gegenwärtigen Ausgestaltung der deutschen und europäischen Fiskalregeln betrifft die Indikatoren, die bislang für die Beurteilung der Schulden Tragfähigkeit herangezogen werden (Staatsschuldenquote, Haushaltsdefizit). Die Schulden Tragfähigkeit stelle ein komplexes Phänomen dar, das mit diesen Indikatoren nur unzureichend erfasst werden könne.<sup>22</sup> Insbesondere der Fokus auf die Staatsschuldenquote wird kritisiert, weil sie rückwärtsgewandt sei, das Zinsniveau ignoriere und eine Bestandsgröße (Schulden) ins Verhältnis zu einer Flussgröße (BIP) setze.<sup>23</sup> Diese Kritik wird häufig durch anekdotische Beispiele (bspw. die sehr hohe Verschuldung Japans) gestützt, in denen die jeweilige Staatsschuldenquote nur beschränkte Aussagekraft hatte.<sup>24</sup> Die Tragfähigkeit der Staatsverschuldung hänge stattdessen wesentlich von

---

<sup>19</sup> Siehe nur *S. Dullien/K. Rietzler/S. Tober*, Öffentliche Investitionen im Konjunkturprogramm als Einstieg in die sozial-ökologische Transformation, *Wirtschaftsdienst* 2021, 172 (174 f.); *Ch. Breuer*, Staatsverschuldung nach Corona: Rückkehr zur Goldenen Regel, *Wirtschaftsdienst* 2021, 2 f.

<sup>20</sup> Hierzu und allgemein zur früheren Rechtslage *H. Pünder*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 123 Rn. 5 ff.

<sup>21</sup> Vgl. *M. Hüther/J. Südekum*, Die Schuldenbremse nach der Corona-Krise, *Wirtschaftsdienst* 2020, 746 (749).

<sup>22</sup> *P. Sigl-Glöckner* u.a., Eine neue deutsche Finanzpolitik, *Forum for a New Economy*, Working Paper No. 2/2021, S. 7; siehe bereits *F. Helmedag*, Ist das starre Festhalten an den Maastricht-Kriterien sinnvoll?, *Wirtschaftsdienst* 2004, 601 ff.

<sup>23</sup> *P. Sigl-Glöckner* u.a., Eine neue deutsche Finanzpolitik, *Forum for a New Economy*, Working Paper No. 2/2021, S. 33.

<sup>24</sup> Siehe die Beispiele bei *P. Sigl-Glöckner* u.a., Eine neue deutsche Finanzpolitik, *Forum for a New Economy*, Working Paper No. 2/2021, S. 33.

dem Verhältnis der (prognostizierten) Zinsen zum (prognostizierten) nominalen Wachstum ab.<sup>25</sup>

Auch in diesem Zusammenhang kommt dem gegenwärtigen Zinsumfeld daher herausgehobene Bedeutung in der Diskussion zu. Neue Untersuchungen legen nahe, dass die volkswirtschaftlichen Wachstumsraten die Kreditkosten sowohl in den USA als auch in wichtigen europäischen Volkswirtschaften in der Vergangenheit nicht nur im Ausnahme-, sondern vielmehr im Regelfall überstiegen haben.<sup>26</sup> Vor diesem Hintergrund sei die Gefahr einer Staatsüberlastung, gemessen an der Staatsschuldenquote und dem Haushaltsdefizit, bislang tendenziell überschätzt worden, was für eine Neukonzeption spreche.<sup>27</sup> Die Finanzwissenschaft hat zahlreiche Indikatoren zur Analyse der Staatsverschuldung entwickelt, die diesem Umstand Rechnung tragen können, wie etwa die Zins-Steuer-Quote, welche die Belastung durch Zinszahlungen im Verhältnis zu den Steuereinnahmen abbildet.<sup>28</sup> In der Literatur wird daher vorgeschlagen, die bisherigen Tragfähigkeitsindikatoren durch einen Zinsindikator (bspw. der Anstieg der Finanzierungskosten als Anteil am Haushalt) zu ersetzen,<sup>29</sup> der flexibel auf Änderungen des Zinsniveaus reagiert.

Einen grundlegenden, auf die Fiskalregeln der EU bezogenen Reformvorschlag haben ferner *Olivier Blanchard* et al. unterbreitet. Sie schlagen vor, Fiskalregeln (*fiscal rules*) durch fiskalische „Standards“ (*fiscal standards*) zu ergänzen.<sup>30</sup> Die Unterscheidung von *rules* und *standards* entstammt der angloamerikanischen Rechtswissenschaft und hat im deutschen Recht keine direkte Entsprechung. Am ehesten könnte man von „harten“ und

---

<sup>25</sup> R. Bachmann, Bidens Fiskalpolitik – ein Vorbild für Deutschland?, Wirtschaftsdienst, 2021, 414 (417).

<sup>26</sup> O. Blanchard, Public Debt and Low Interest Rates, American Economic Review 2019, 1197 ff.; ders./A. Leandro/J. Zettelmeyer, Redesigning EU Fiscal Rules: From Rules to Standards, PIIE Working Paper 21-1, 2021, S. 7 ff.

<sup>27</sup> Siehe nur O. Blanchard/A. Leandro/J. Zettelmeyer, Redesigning EU Fiscal Rules: From Rules to Standards, PIIE Working Paper 21-1, 2021, *passim*.

<sup>28</sup> Siehe zur Zins-Steuer-Quote und zahlreichen weiteren Indikatoren, D. Brümmerhoff/T. Büttner, Finanzwissenschaft, 12. Aufl. 2018, S. 530 ff.

<sup>29</sup> P. Sigl-Glöckner u.a., Eine neue deutsche Finanzpolitik, Forum for a New Economy, Working Paper No. 2/2021, S. 47 ff. und S. 37 ff. zur Diskussion verschiedener Zinsindikatoren.

<sup>30</sup> O. Blanchard/A. Leandro/J. Zettelmeyer, Redesigning EU Fiscal Rules: From Rules to Standards, PIIE Working Paper 21-1, 2021, S. 29 und *passim*.

„weichen“ Normen sprechen.<sup>31</sup> Bei *standards* handelt es sich danach um „weiche“ Normen, deren Inhalt – zumeist auf Tatbestandsseite – relativ unbestimmt ist und daher im Wege der semantischen Interpretation nicht abschließend bestimmt werden kann, die dem Rechtsanwender vielmehr einen verhältnismäßig großen Spielraum belassen, dessen Einhaltung erst im Zeitpunkt der Anwendung abschließend beurteilt werden kann.<sup>32</sup> Als Beispiel für einen fiskalischen *standard* im geltenden Unionsrecht verweisen *Blanchard et al.* auf Art. 126 Abs. 1 AEUV, wonach die Mitgliedstaaten „übermäßige öffentliche Defizite“ vermeiden. Die Autoren schlagen vor, die bestehenden Fiskalregeln durch eine Kombination von *fiscal standards* auf Ebene der europäischen Verträge und konkretisierende Vorgaben auf darunter liegenden Normebenen zu ersetzen,<sup>33</sup> um deren Anwendung flexibler zu gestalten. Ob den so etablierten Standards hinreichend Rechnung getragen wurde, solle ex post anhand einer statistischen Analyse der Schulden Tragfähigkeit (*stochastic debt sustainability analysis*) bewertet werden, die unterschiedliche Einflussfaktoren wie etwa Wachstumsraten, Zinsumfeld und die Verschuldungsstruktur berücksichtige.<sup>34</sup>

Andere Untersuchungen kommen demgegenüber zu dem Ergebnis, dass eine hohe Staatsschuldenquote in der Vergangenheit häufig mit einem verringerten Wachstum korrelierte und Staaten nur selten aus ihren Schulden „herauswachsen“.<sup>35</sup> Eine Metastudie, der eine Analyse von 30 Studien zu-

---

<sup>31</sup> K. Röhl/H. Röhl, Allgemeine Rechtslehre, 3. Aufl. 2008, S. 240 ff.

<sup>32</sup> Vgl. K. Röhl/H. Röhl, Allgemeine Rechtslehre, 3. Aufl. 2008, S. 240; O. Blanchard/A. Leandro/J. Zettelmeyer, Redesigning EU Fiscal Rules: From Rules to Standards, PIIE Working Paper 21-1, 2021, S. 20 m.w.N.

<sup>33</sup> O. Blanchard/A. Leandro/J. Zettelmeyer, Redesigning EU Fiscal Rules: From Rules to Standards, PIIE Working Paper 21-1, 2021, S. 20 ff.

<sup>34</sup> O. Blanchard/A. Leandro/J. Zettelmeyer, Redesigning EU Fiscal Rules: From Rules to Standards, PIIE Working Paper 21-1, 2021, S. 22 ff. In ähnlicher Stoßrichtung schlägt R. Bachmann vor, eine unabhängige Schuldenkommission einzusetzen, die jedes Jahr die Höhe des zulässigen Budgetdefizits auf der Grundlage volkswirtschaftlicher Daten und Erkenntnisse flexibel festlegen soll, *ders.*, Bidens Fiskalpolitik – ein Vorbild für Deutschland?, Wirtschaftsdienst 2021, 414 (417).

<sup>35</sup> C. Reinhart/K. Rogoff, Growth in a Time of Debt, American Economic Review: Papers & Proceedings 100 (2010), S. 573 (577 f.). Diese Untersuchung wurde kontrovers diskutiert, da sie in ihrer ursprünglichen Fassung auf eine methodisch unzureichende Datengrundlage gestützt war, T. Herndorn/M. Ash/R. Pollin, Does high public debt consistently stifle economic growth?, Cambridge Journal of Economics, Vol. 38 (2014), 257 ff. Nachfolgende Untersuchungen konnten die grundsätzliche Stoßrichtung jedoch

grunde liegt, konnte zudem verhalten positive Auswirkungen von beschränkenden Fiskalregeln auf die Entwicklung der Staatsverschuldung feststellen, die auf den Indikatoren Staatsschulden- und Haushaltsdefizit basieren.<sup>36</sup> Zugleich konnte jedoch nicht sicher ausgeschlossen werden, dass die Effekte auf anderen Ursachen als den untersuchten Fiskalregeln beruhen.<sup>37</sup> Letztlich ist die deutsche Schuldenbremse in ihrer momentanen Ausgestaltung erst für einen zu kurzen Zeitraum in Kraft, als dass man ihre Effektivität abschließend bewerten könnte.<sup>38</sup>

### 3. Politische Absichtserklärungen

Die wissenschaftliche Diskussion über eine etwaige Reform der Schuldenbremse hat auch in fast<sup>39</sup> allen Programmen der in der 19. Legislaturperiode im Bundestag vertretenen Parteien für die Bundestagswahl 2021 Niederschlag gefunden. Während CDU/CSU<sup>40</sup>, FDP<sup>41</sup> und SPD<sup>42</sup> die Beibehaltung der gegenwärtigen Regelungen in Aussicht stellen, hat sich DIE LINKE<sup>43</sup> die vollständige und ersatzlose Abschaffung der Schuldenbremse

---

bestätigen, siehe etwa *J. Hukkinen/M. Viren*, How toxic is public debt?, *International Journal of Public Policy*, Vol. 13 (2017), 53 ff.

<sup>36</sup> *F. Heinemann/M.-D. Moessinger/M. Yeter*, Do fiscal rules constrain fiscal policy?, *European Journal of Political Economy* 51 (2018), 69 (83) und *passim*.

<sup>37</sup> *F. Heinemann/M.-D. Moessinger/M. Yeter*, Do fiscal rules constrain fiscal policy?, *European Journal of Political Economy* 51 (2018), 69 (83) und *passim*.

<sup>38</sup> *L. Feld/W. Reuter/M. Yeter*, Öffentliche Investitionen: Die Schuldenbremse ist nicht das Problem, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 2019, 292 (293 f.) m.w.N.

<sup>39</sup> Im Wahlprogramm der AFD findet sich keine Bezugnahme auf die Schuldenbremse oder – allgemein – die Fiskalregeln.

<sup>40</sup> CDU/CSU (Hrsg.), *Das Programm für Stabilität und Erneuerung. Gemeinsam für ein modernes Deutschland*, 2021, S. 70 („Grundgesetzänderungen zur Aufweichung der Schuldenbremse lehnen wir ab.“).

<sup>41</sup> FDP (Hrsg.), *Nie gab es mehr zu tun. Wahlprogramm der Freien Demokraten*, 2021, S. 13 („Dabei stehen wir für eine solide und investitionsorientierte Haushaltspolitik und zur im Grundgesetz verankerten Schuldenbremse.“).

<sup>42</sup> SPD (Hrsg.), *Aus Respekt vor Deiner Zukunft. Das Zukunftsprogramm der SPD*, 2021, S. 22 („Die Finanzierung der in diesem Zukunftsprogramm formulierten Schwerpunkte stellen wir sicher. Dazu werden wir die verfassungsrechtlich möglichen Spielräume zur Kreditaufnahme nutzen.“).

<sup>43</sup> DIE LINKE (Hrsg.), *Zeit zu handeln! Für soziale Sicherheit, Frieden und Klimagerechtigkeit*, 2021, S. 11 („Wir halten gemeinsam mit vielen Expert\*innen die Schuldenbremse für volkswirtschaftlich schädlich und wollen sie abschaffen.“).

zum Ziel gesetzt. Als einzige Partei spricht sich BÜNDNIS90/DIE GRÜNEN ausdrücklich für eine Reform der Schuldenbremse durch (Wieder-)Aufnahme einer Bereichsausnahme für Investitionen aus.<sup>44</sup>

## IV. Rechtliche Würdigung

### 1. Verfahrensrechtliche Voraussetzungen einer Reform der Schuldenbremse

Für eine Reform der deutschen Schuldenbremse müsste das Grundgesetz geändert werden. Hierfür ist ein Gesetz erforderlich, das der Zustimmung von zwei Dritteln der Mitglieder des Bundestages und zwei Dritteln der Stimmen des Bundesrates bedarf (Art. 79 Abs. 1 und 2 GG). Da jedoch nur ein Teil des politischen Spektrums die gegenwärtige Regelung als reformbedürftig ansieht, ist es zweifelhaft, ob sich die erforderlichen Mehrheiten perspektivisch gewinnen lassen.

Im Falle einer Reform müsste auch der völkervertragsrechtliche Fiskalpakt, auf dessen Vorgaben die nationale Regelung beruht, angepasst werden, um einen Verstoß gegen die daraus folgenden Verpflichtungen zu verhindern. Mangels ausdrücklicher Regelungen bemisst sich dessen Anpassung nach dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (WVK).<sup>45</sup> Sowohl eine Änderung (Art. 39 ff. WVK) als auch eine Beendigung durch Abschluss eines späteren Vertrages (Art. 59 WVK) würde eine Verständigung mit sämtlichen anderen Vertragsparteien und damit eine aufwendige inhereuropäische Koordinierung mit ungewissen Erfolgsaussichten erfordern.<sup>46</sup> Für eine Anpassung der Maastricht-Kriterien wäre schließlich auch

---

<sup>44</sup> BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (Hrsg.), Deutschland. Alles ist drin. Bundestagswahlprogramm 2021, S. 37 („[...] bei Investitionen, die neues öffentliches Vermögen schaffen, erlauben wir eine begrenzte Kreditaufnahme in Höhe der Netto-Investitionen.“).

<sup>45</sup> Vgl. BVerfGE 132, 195 (286 f.). Das Gericht verweist in der Entscheidung auf den „völkergewohnheitsrechtlich[en]“ Charakter der WVK. Hierauf kommt es an, da Frankreich als Vertragspartei des Fiskalpakts der WVK bislang nicht beigetreten ist. Siehe jedoch zur weitgehenden Deckungsgleichheit zwischen der WVK und gewohnheitsrechtlichen Regeln des Völkervertragsrechts *M. Herdegen*, Völkerrecht, 20. Aufl. 2021, § 15 Rn. 4.

<sup>46</sup> Dies gilt mangels entsprechender Regelung im Fiskalpakt auch für eine sonstige Beendigung oder Suspendierung (Art. 54 ff. WVK), die politisch aber ohnehin kaum opportun sein dürfte.

eine Änderung des europäischen Primärrechts notwendig (Art. 48, 51 EUV).

## 2. Materiellrechtliche Grenzen einer Reform der Schuldenbremse

Indem das Grundgesetz die Eigentums- und Berufsfreiheit umfassend gewährleistet und die Produktionsfaktoren dadurch strukturell in privater Hand belässt, hat es eine Grundsatzentscheidung für die Finanzierung der Staatsausgaben durch Steuern getroffen (Prinzip des Steuerstaats).<sup>47</sup> Im Gegensatz zur gegenwärtigen Belastung durch die Steuer führt die Ausgabenfinanzierung mittels der im Grundsatz zulässigen Staatsverschuldung zu einer Lastenverschiebung in die Zukunft.<sup>48</sup> Als solche ist sie insbesondere durch das Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG, Art. 2 EUV) beschränkt, das Herrschaft auf Zeit gebietet.<sup>49</sup> Um die demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit künftiger Generationen auch in finanzieller Hinsicht zu gewährleisten, mahnt das Demokratieprinzip im Grundsatz zu einer maßvollen Fiskalpolitik und einer Begrenzung der Kreditaufnahme. Die Wahrnehmung der Staatsaufgaben steht insgesamt unter dem Vorbehalt des Möglichen.<sup>50</sup> Es ist die genuine Aufgabe der Haushaltspolitik, das Gemeinwohl durch eine bewusste und angemessene Prioritätensetzung innerhalb des zur Verfügung stehenden Finanzrahmens bestmöglich zu verwirklichen. Dessen Ausweitung durch eine Kreditaufnahme führt dazu, dass die dabei notwendig auftretenden Zielkonflikte in die Zukunft verschoben werden, ohne sie zu lösen.<sup>51</sup> Indes wird der Gestaltungsraum des verfassungsändernden Gesetzgebers durch diese Maßstäbe kaum beschränkt, was nicht zuletzt durch einen Blick auf die geschichtliche Entwicklung der deutschen Fiskalregeln bestätigt wird, die unterschiedlich strenge Ausprägungen kennt.<sup>52</sup> Auch das Bundesverfassungsgericht hat in

---

<sup>47</sup> Statt aller *P. Kirchhof*, FS Mußgnug, 2005, S. 131 (134 f.) m.w.N.

<sup>48</sup> *H. Kube*, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 2021, Art. 115 Rn. 1.

<sup>49</sup> BVerfGE 79, 311 (343); 119, 96 (142); siehe ferner *H. Kube*, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 2021, Art. 115 Rn. 1.

<sup>50</sup> *P. Kirchhof*, FS Mußgnug, 2005, S. 131 (139 f.).

<sup>51</sup> Vgl. *L. Feld/W. Reuters/M. Yeter*, Öffentliche Investitionen: Die Schuldenbremse ist nicht das Problem, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2019, 292 (296).

<sup>52</sup> Siehe zur geschichtlichen Entwicklung nur *H. Kube*, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 2021, Art. 109 Rn. 12 ff. und Art. 115 Rn. 26 ff., jeweils m.w.N.



der Vergangenheit hervorgehoben, dass das Grundgesetz zwar „wirksame Instrumente zum Schutz gegen eine Erosion gegenwärtiger und künftiger Leistungsfähigkeit des demokratischen Rechts- und Sozialstaates“ fordere, zugleich aber „keine ausreichend konkreten Direktiven“ für deren „Auswahl und Institutionalisierung“ enthalte, sodass diese Aufgabe „dem verfassungsändernden Gesetzgeber vorbehalten und aufgegeben“ sei.<sup>53</sup>

### 3. Stellungnahme zu den Reformvorschlägen

#### a. *Bereichsausnahme für investive Kreditaufnahmen*

Die Erfahrungen mit der früheren deutschen Schuldenbremse zeigen, dass es sich bei Investitionsregeln um ein vages und stark konkretisierungsbedürftiges Konzept handelt. In der ökonomischen Theorie wird der Investitions- oder Konsumcharakter eines Gutes häufig kontextuell bestimmt.<sup>54</sup> Bereits auf nationaler Ebene konnte der Investitionsbegriff nicht zufriedenstellend konkretisiert werden.<sup>55</sup> Es ist daher fraglich, ob ein Konsens auf europäischer Ebene gefunden werden könnte. Eine hinreichende Konkretisierung ist jedoch unabdingbar, da die Ausnahmeregelung andernfalls manipulationsanfällig ist und zu einer starken Aufweichung der bisherigen Regelung führen würde.

Hinzu kommt, dass sich der „Ertrag“ von staatlichen Investitionen – anders als im unternehmerischen Bereich – häufig nur unzureichend messen lässt (bspw. im Hinblick auf öffentliche Güter). Zur Gewährleistung finanzieller Nachhaltigkeit müsste die Ausnahmeregelung aber prinzipiell auf Investitionen beschränkt werden, deren künftiger Nutzen ihre finanzielle Belastung übersteigt. Das hätte zur Folge, dass ökonomischen Steuerungskalkülen eine herausgehobene Bedeutung zukäme. Im Ergebnis würde dies voraussichtlich zu Lenkungseffekten führen, die gemeinwohlbezogene, aber nicht in ökonomischen Kategorien messbare Ausgaben verdrängen. Zudem birgt die (Wieder-)Einführung der „Goldenen Regel“ die Gefahr, dass Investitionsausgaben nur deshalb kreditfinanziert werden, damit kon-

---

<sup>53</sup> BVerfGE 119, 96 (142 f.).

<sup>54</sup> R. Bachmann, Bidens Fiskalpolitik – ein Vorbild für Deutschland?, Wirtschaftsdienst 2021, 414 (417).

<sup>55</sup> H. Kube, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 2021, Art. 115 Rn. 39 ff. m.w.N.

sumtive Staatsausgaben in größerem Umfang aus den laufenden Steuereinnahmen finanziert werden können. Statt Investitionsanreize drohen daher Verlagerungseffekte.

#### *b. Reform der Schuldentragfähigkeitsindikatoren*

Eine Änderung der maßgeblichen Indikatoren zur Beurteilung der Schuldentragfähigkeit ist dagegen aus rechtlicher Sicht grundsätzlich positiv zu bewerten, bezweckt sie doch, deren Einflussfaktoren präziser und zugleich flexibler als bislang zu erfassen. Während für die gegenwärtige Ausgestaltung ihre Einfachheit und Prägnanz sprechen, die eine öffentliche Kontrolle des staatlichen Verschuldungsgebarens begünstigen, sind die Einwände gegen ihre Leistungsfähigkeit berechtigt. Wenn die Schuldenbremse ihrem Sinn und Zweck nach die Schuldentragfähigkeit gewährleisten soll, muss dies in der Verwendung adäquater Kennzahlen zum Ausdruck kommen. Jedoch darf nicht verkannt werden, dass die gegenwärtige Debatte zumeist darauf abzielt, eine höhere staatliche Kreditaufnahme als bislang zu ermöglichen. Im Hinblick auf die durch das Demokratieprinzip verpflichtende Erhaltung künftiger Gestaltungsräume darf es jedoch nicht das Ziel sein, die Kreditaufnahme bis an die Grenze des vermeintlich Tragbaren auszuweiten; stattdessen muss sie durch rationale Regelungen beschränkt werden, bevor sie zur untragbaren Last wird. Da sich die Frage, wann eine Kreditaufnahme zu einer übermäßigen Bindung künftiger Generationen führt, nicht pauschal beantworten lässt, spricht viel dafür, die Schuldentragfähigkeit jedenfalls auf unionsrechtlicher Ebene in den Vordergrund zu stellen, wie es *Blanchard* et al. vorschlagen. Ob sich dazu eine Ersetzung von *fiscal rules* durch *fiscal standards* anbietet, steht und fällt mit der Effektivität der ex post-Kontrolle.

### V. Einfachgesetzliche Ausweichbewegungen

Da eine kurz- oder mittelfristige Reform der geltenden Fiskalregeln bereits aufgrund der verfahrensrechtlichen Anforderungen, die einen breiten politischen und innereuropäischen Kompromiss erforderlich machen, un-

wahrscheinlich scheint, sind Umgehungsmaßnahmen „mit einfachgesetzlichen Mitteln“ zu befürchten.<sup>56</sup> In jüngerer Zeit wurde etwa verstärkt auf die Möglichkeit hingewiesen, auf investive Zweckgesellschaften („Öffentliche Investitions-Gesellschaften“<sup>57</sup>, „Investitionsfördergesellschaften“<sup>58</sup>) zurückzugreifen, da deren Kreditaufnahme nicht der Schuldenbremse unterfällt. Andere Vorschläge gehen dahin, die einfachgesetzlich<sup>59</sup> geregelte Berechnung der konjunkturellen Komponente anzupassen, um einen größeren fiskalischen Spielraum zu erreichen.<sup>60</sup> Diese Vorschläge sind kritisch zu sehen, da sie der Zwecksetzung der Schuldenbremse widersprechen und dazu beitragen, dass ihre Steuerungswirkung verfehlt wird. Dadurch wäre nicht bloß die „Verfassungsgehrlichkeit“<sup>61</sup> gefährdet, sondern schlechterdings der normative Geltungsanspruch der Fiskalregeln in Frage gestellt. Eine Reform sollte daher darauf abzielen, den Anwendungsbereich der Schuldenbremse ihrer Zwecksetzung nach möglichst lückenlos auszugestalten. Unter diesem Gesichtspunkt ist es ferner zu kritisieren, dass die gegenwärtige Regelung die Verschuldung anderer Rechtsträger als der Haushalte von Bund und Ländern nicht erfasst.<sup>62</sup>

## VI. Fazit

Da Fiskalregeln dem Schnittbereich der Wirtschafts-, Politik- und Rechtswissenschaft unterfallen, wird die gegenwärtig an Fahrt aufnehmende Reformdiskussion auch zu einer Bewährungsprobe für die interdisziplinäre

---

<sup>56</sup> Vgl. *Ch. Breuer*, Nützt die Schuldenbremse den kommenden Generationen?, *Wirtschaftsdienst* 2021, 490 (491).

<sup>57</sup> *G. Hermes/L. Vorwerk/T. Beckers*, Die Schuldenbremse des Bundes und die Möglichkeit der Kreditfinanzierung von Investitionen, *IMK Study Nr. 70*, 2020, S. iv, 21 ff. und *passim*.

<sup>58</sup> *BMF (Hrsg.)*, Öffentliche Infrastruktur in Deutschland: Probleme und Reformbedarf, 2020, S. 31 ff., 48 ff. und *passim*.

<sup>59</sup> Siehe zu den entsprechenden Regelungen des Bundes und der Länder *H. Kube*, in: *Maunz/Dürig*, GG, 94. EL 2021, Art. 109 Rn. 180 ff.

<sup>60</sup> *P. Sigl-Glöckner* u.a., Eine neue deutsche Finanzpolitik, *Forum for a New Economy*, Working Paper No. 2/2021, S. 51 ff.

<sup>61</sup> So euphemistisch *G. Hermes/L. Vorwerk/T. Beckers*, Die Schuldenbremse des Bundes und die Möglichkeit der Kreditfinanzierung von Investitionen, *IMK Study Nr. 70*, 2020, S. 52.

<sup>62</sup> Zurecht kritisch daher *H. Kube*, in: *Maunz/Dürig*, GG, 94. EL 2021, Art. 109 Rn. 119.

Rechtsforschung.<sup>63</sup> Wie dieser kursorische Überblick gezeigt hat, belässt das Verfassungsrecht dem Gesetzgeber erhebliche Gestaltungsräume, um die theoretischen und empirischen Erkenntnisse der verwandten Nachbardisziplinen aufzugreifen. Indes ist die Kritik an der gegenwärtigen Ausgestaltung der Schuldenbremse nur zum Teil berechtigt. Es ist fraglich, ob die anstehenden Transformationsaufgaben von gesamtgesellschaftlicher Bedeutung nur durch kreditfinanzierte Investitionen der öffentlichen Hand adäquat zu bewältigen sind. Die Debatte konzentriert sich allzu häufig auf eine Ausweitung der staatlichen Einnahmen zur Finanzierung zusätzlicher Ausgaben, obwohl bereits die bestehenden Regelungen eine staatliche Kreditaufnahme in erheblichem Umfang erlauben. Dagegen ist die Kritik an der Leistungsfähigkeit, Flexibilität und Adäquanz der bislang zur Bewertung der Schuldentragfähigkeit verwendeten Indikatoren (Staatsschuldenquote, Haushaltsdefizit) dem Grunde nach berechtigt. Insoweit ist perspektivisch eine Fortentwicklung der Fiskalregeln angezeigt, die nicht nur angesichts der bestehenden unionsrechtlichen und völkervertragsrechtlichen Bindungen, sondern insbesondere auch im Hinblick auf die schleichende Strukturveränderung der Wirtschafts- und Währungsunion<sup>64</sup> nur auf europäischer Ebene Erfolg haben kann. Da sich die EU in Umsetzung ihres umfassenden Aufbauplans („Next Generation EU“) erstmalig in ganz erheblichem Maße verschulden wird,<sup>65</sup> wäre es zudem nur folgerichtig, die (reformierten) Regelungen des Fiskalpakts in das Primärrecht zu übernehmen<sup>66</sup> und auf den Unionshaushalt zu erstrecken.

---

<sup>63</sup> Siehe aus diesem Anlass *E. Hilgendorf*, Bedingungen gelingender Interdisziplinarität, JZ 2019, 913 ff. m.w.N.

<sup>64</sup> Dazu ausführlich *H. Kube/F. Schorkopf*, Strukturveränderung der Wirtschafts- und Währungsunion, NJW 2021, 1650 ff.

<sup>65</sup> *H. Kube/F. Schorkopf*, Strukturveränderung der Wirtschafts- und Währungsunion, NJW 2021, 1650 (1652 f.).

<sup>66</sup> Dies entspräche im Übrigen ohnehin der Absichtserklärung in Art. 16 des Fiskalpakts.

### § 3 Die Kompetenzordnung der Finanzverfassung – Abgeschlossenheit und materieller Gehalt

*Moritz Teichmann*

#### I. Die Kompetenz- und Aufgabennorm

Die Kompetenznorm weist die staatsexterne Aufgabenwahrnehmung einer staatsinternen Organisationseinheit zu.<sup>1</sup> Indem sie die Zuständigkeit im staatlichen Binnenverhältnis festlegt, grenzt sie negativ die übrigen staatlichen Stellen vom Tätigwerden im fremden Kompetenzbereich aus. Dabei lässt die Kompetenznorm den Schluss auf die Staatsaufgabe – das ist der Handlungsraum innerhalb dessen der Staat auftreten und öffentliche Belange verfolgen darf<sup>2</sup> – zu.<sup>3</sup> Denn die staatsinterne Zuteilung impliziert die grundsätzliche Handlungsmöglichkeit des Staates gegenüber der Gesellschaft – unbeschadet der im Bereich des Vorbehalts des Gesetzes erforderlichen Befugnisnorm. Die Kompetenz setzt also die Staatsaufgabe voraus.<sup>4</sup>

Dass der Umfang der Staatsaufgaben aber über die grundgesetzlichen Kompetenzkataloge hinausgeht, zeigen die Generalklauseln in den Art. 30, 70 Abs. 1, 83 GG<sup>5</sup> sowie die Notwendigkeit der Rechtsfigur ungeschriebener Bundeskompetenzen. Spiegelbildlich impliziert die verfassungsrechtlich abschließende Katalogisierung staatsinterner Zuständigkeiten durch Verzicht auf Residualkompetenzen und durch die bereichsspezifische Ablehnung rechtsfortbildender Institute die Überzeugung des Verfassungsgebers, die den Kompetenzen vorausgehenden Staatsaufgaben für Gegenwart

---

<sup>1</sup> Zur Kategorisierung von Staatszweck, Staatsziel, Staatsaufgabe, Kompetenz und Befugnis vgl. *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 1 ff., 19 f., 42; bereits grundlegend in der Erstauflage *J. Isensee* in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. III, 1. Aufl. 1988, § 57 Rn. 132 ff. und *P. Kirchhof*, ebd., § 59 Rn. 16 ff.

<sup>2</sup> *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 13; vgl. zum Begriff der Staatsaufgabe bereits *H.-P. Bull*, *Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz*, 1973, S. 44, 53, dort aber mit imperativem Charakter.

<sup>3</sup> Bereits *H. Ehmke*, *VVDStRL* 20 (1971), 53 (90).

<sup>4</sup> *H.-P. Bull*, *Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz*, 1973, S. 52; *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 19.

<sup>5</sup> *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *HStR*, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 42.

und Zukunft lückenlos erfassen zu können. Die darin liegenden Gefahren der Beschneidung politischer Prozesse und staatlicher Handlungsomniscience im Angesicht unvorhergesehener Entwicklungen – kurz: der „Versteinigung“ der Verfassungsordnung – scheinen dem Anspruch an eine „lebendige“ Verfassung nicht gerecht zu werden.

Die Zuweisung der Steuergesetzgebungs- und Steuerertragszuständigkeit in der Kompetenzordnung der Finanzverfassung gemäß Art. 105, 106 GG jedoch postuliert nach mittlerweile verfassungsgerichtlich bestätigter<sup>6</sup> Auffassung ebendiese Abgeschlossenheit.<sup>7</sup> Danach kommt ein Steuererfindungsrecht außerhalb der in Art. 105, 106 GG genannten Steuern und Steuerarten nicht in Betracht. Die überzeugende Begründung dieses *numerus clausus* der Steuerarten<sup>8</sup> ist vor allem auf die besondere Ausgestaltung der Staatsaufgabe der Steuererhebung durch das Grundgesetz zurückzuführen (zu II.).

Im Gegenteil zu der *prima facie* Gefahr eines Verfassungsstillstandes birgt die verfassungsrechtlich erschöpfende Regelung das Potential, dem staatlichen Steuerzugriff bereits bei der Auswahl zu steuernder Sachverhalte äußere Grenzen zu setzen (zu III.). Hierdurch gewinnt die Auslegung der einzelnen Kompetenztitel an Bedeutung und werden Fragen nach der Beständigkeit steuerlicher Strukturmerkmale aufgeworfen (zu IV.).

## II. Kein Steuererfindungsrecht außerhalb Art. 106 GG

Die erschöpfende Regelung der Einnahmengewalt des Bundes wurde bereits im Parlamentarischen Rat debattiert – mit dem intendierten Ergebnis der Schaffung eines abschließenden, aber alle denkbaren Anknüpfungspunkte einer Besteuerung umfassenden, Zuständigkeitskatalogs über die

---

<sup>6</sup> BVerfGE 67, 256 (286) – Investitionshilfeabgabe; BVerfGE 145, 171 (194) – Kernbrennstoffsteuer.

<sup>7</sup> Statt aller K. Vogel/H. Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 105 Rn. 63 ff. m.w.N.; M. Jachmann-Michel/M. Vogel, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 7. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 32 ff. m.w.N.; a. A. insb. noch Sondervotum P. Huber und P. Müller, BVerfGE 145, 171 (230 ff.), W. Heun, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 3, 3. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 33, Art. 106 Rn. 15.

<sup>8</sup> BVerfGE 67, 256 (286) – Investitionshilfeabgabe; H. Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 114 ff.

konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes.<sup>9</sup> Die Verteilung des Steueraufkommens in Art. 106 GG konzentrierte sich dagegen auf die tatsächlich erhobenen Steuern und war nach Art. 107 GG a. F. nur eine vorläufige Regelung.

Bemerkenswert ist, dass der Regierungsentwurf zu dem auf Grundlage des Art. 107 GG a.F. erlassenen Finanzverfassungsgesetz 1955<sup>10</sup> einen Art. 106d GG vorsah,<sup>11</sup> der die vorangehenden Ertragskompetenzen ausdrücklich auf bestehende Steuern beschränken und ein Verteilungssystem für zukünftige, neue Steuern schaffen sollte. Nach damaliger Regierungsauffassung könne eine „verfassungsrechtliche, ihrer Natur nach erschöpfende Regelung der Steuerertragshoheit auf eine solche Vorschrift nicht verzichten.“<sup>12</sup> Dennoch scheiterte deren Einführung an fehlender Zustimmung im Bundesrat.<sup>13</sup>

Vor diesem Hintergrund war heftig umstritten, ob der Katalog über die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes in Art. 105 Abs. 2 GG a.F. ein auf Art. 30, 70 Abs. 1 GG gestütztes Steuererfindungsrecht auch der Länder ausschloss.<sup>14</sup> Während vor allem das Bundesverwaltungsgericht hiervon ausging,<sup>15</sup> bejahte das Bundesverfassungsgericht ein Steuererfindungsrecht der Länder<sup>16</sup> mit erstaunlich klarer Formulierung:

„Die Meinung, Art. 105 GG zähle die möglichen Steuerarten auch gegenüber den Ländern erschöpfend auf, ist nicht zutreffend. **Wäre sie richtig, so würde das gesamte Steuerwesen auf die Steuerarten festgelegt, die der Verfassungsgeber vorgefunden hat.** Das hätte zur Folge, daß die kleinen

---

<sup>9</sup> Vgl. die Aussprache in der ersten Lesung des Hauptausschusses: Deutscher Bundestag/Bundesarchiv (Hrsg.), Der Parlamentarische Rat 1948-1949, Bd. 14, 2009, S. 421-425; siehe insb. den Vorschlag von P. Binder auf Seite 424 „Steuern vom Einkommen, Vermögen, Erbschaften ...“ an Stelle von „die Einkommen- und Körperschaftsteuer...“ zu benennen, um auch eine grundlegende Umgestaltung des Steuersystems zu ermöglichen. Vgl. bereits im Finanzausschuss: Deutscher Bundestag/Bundesarchiv (Hrsg.), Der Parlamentarischer Rat 1948-1949, Bd. 12, 1999, S. 423-432.

<sup>10</sup> BGBl. I 1955, S. 817.

<sup>11</sup> BT-Drs. 2/480, S. 3 mit Begründung auf S. 105, 110 f., 229.

<sup>12</sup> BT-Drs. 2/480, S. 229.

<sup>13</sup> Zur Stellungnahme des Bundesrates vgl. BT-Drs. 2/480, S. 208 ff. und das Sitzungsprotokoll der Plenardebatte in BR-Sitz.Ber. 1954 Nr. 121, S. 78 ff.

<sup>14</sup> Vgl. hierzu K. Vogel/H. Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 105 Rn. 63 Fn. 35.

<sup>15</sup> BVerwGE 6, 247 (255) – Spielautomatensteuer.

<sup>16</sup> BVerfGE 14, 76 (90 f.) – Vergnügungsteuer; BVerfGE 16, 64 (78) – Einwohnersteuer.

Steuern, die heute nach Landesrecht von den Gemeinden oder Kreisen erhoben werden, zum großen Teil „in einer der Klassifikation des Steuersystems spottenden Weise“ (BVerwGE 6, 247 [255]) als Verbrauch- oder Verkehrssteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis charakterisiert werden müssen, damit sie überhaupt Bestand haben können.<sup>17</sup>

Die Enumeration von konkurrierenden Bundeszuständigkeiten über die Steuergesetzgebung wurde mit dem Finanzreformgesetz 1969<sup>18</sup> abgeschafft. Nach Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG hat der Bund heute die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit „über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen.“ In den ausdrücklichen Kompetenzbereich der Länder fällt nach Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG die Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern.

Art. 105 GG weicht damit jedenfalls in der heutigen Fassung dergestalt von den Kompetenz-Grundnormen der Art. 30, 70 Abs. 1 GG ab, dass dem Bund die umfassende (konkurrierende) Kompetenz zugeteilt wird und nur im Rahmen des Art. 105 Abs. 2a GG eine Rückzuweisung<sup>19</sup> an die Länder erfolgt. Systematisch bleibt kein Raum für eine Anwendung der Art. 30, 70 Abs. 1 GG zur Bestimmung der Gesetzgebungskompetenz.<sup>20</sup>

Der Ausschluss eines Steuererfindungsrechts von Bund und Ländern ist weiter bedingt durch die Auslegung, dass „übrige Steuern“ nur solche im Sinne des Art. 106 GG sind. Diese findet gewichtige Gründe in der ausdifferenzierten Regelung über den primären vertikalen Finanzausgleich sowie der Zielsetzung der Finanzreform 1969, diesbezüglich ein dauerhaftes System zu schaffen und Auseinandersetzungen zwischen Bund und Ländern vorzubeugen<sup>21</sup>. Die Trennung in Art. 105, 106 GG zwischen Gesetzgebung und Ertrag und die Regelung auch der Ertragshoheit von Ländern und Gemeinden verbietet insoweit ebenfalls einen Rückgriff auf Art. 30 GG<sup>22</sup>

---

<sup>17</sup> BVerfGE 16, 64 (78) – Einwohnersteuer, Hervorhebung nur hier.

<sup>18</sup> BGBl. I 1969, S. 359.

<sup>19</sup> K. Vogel/H. Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 105 Rn. 61.

<sup>20</sup> Ebd., Rn. 62; vgl. auch die ausdrückliche Inbezugnahme auf die oben zitierte Entscheidung (BVerfGE 16, 64) und die Korrekturabsicht diesbezüglich im Entwurf zum Finanzreformgesetz 1969, BT-Drs. 5/2861, S. 94.

<sup>21</sup> BT-Drs. 5/2861, S. 12, 33.

<sup>22</sup> BVerfGE 145, 171 (201 ff.) – Kernbrennstoffsteuer m.w.N.



ebenso wie die Annahme, der Ertrag nicht genannter Steuern und Steuerarten stehe dem nach Art. 105 GG zuständigen Gesetzgeber zu<sup>23,24</sup>.

Der abschließende Charakter von Steuergesetzgebungs- und Steuerertragskompetenz unterbindet also die Erhebung einer Steuer, die sich nicht unter eine der in Art. 105, 106 GG genannten Einzelsteuern und Steuerarten einordnen lässt. Diese Abgeschlossenheit bietet sich an als Anknüpfungspunkt für die Begründung eines verstärkten materiellen Gehalts der Kompetenznormen der Finanzverfassung.

### III. Der materielle Gehalt der Kompetenzordnung der Finanzverfassung

#### 1. Kompetenznorm im Allgemeinen

Neben dem formell ordnenden Charakter, den jede Kompetenznorm durch die staatsinterne Formulierung abgrenzbarer Zuständigkeitsbereiche entfaltet, stellt sich die Frage möglicher materieller Wirkrichtungen der Kompetenznorm im Allgemeinen. Dahingehend kann zwischen einem positiven, staatliches Handeln dem Grunde nach rechtfertigenden Gehalt (Legitimationsfunktion) und einem negativen, den Staat begrenzenden Gehalt (Schutz- und Begrenzungsfunktion) unterschieden werden.<sup>25</sup>

##### a. *Legitimationsfunktion*

Die mittelbare Ableitung der Staatsaufgabe aus der Kompetenznorm lässt den Schluss auf ein gewisses Maß an legitimierender Funktion der Kompetenznorm selbst zu: Der Staat darf gegenüber dem Bürger auftreten, um

---

<sup>23</sup> So aber noch *W. Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 3, 3. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 15.

<sup>24</sup> BVerfGE 145, 171 (203 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; vgl. ausführlich *J. Hidién*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 603 f., 1368 ff. m.w.N.

<sup>25</sup> Vgl. BVerfGE 55, 274 (303) – Berufsausbildungsabgabe; *R. Stettner*, Grundfragen einer Kompetenzlehre, 1983, S. 320 ff., 327 ff. m.w.N.

einen bestimmten öffentlichen Belang zu verwirklichen.<sup>26</sup> Jedoch liegt darin noch keine Aussage über die Wertigkeit dieses staatlichen Interesses.<sup>27</sup> Der staatliche Handlungsraum erfährt seine Schranken insbesondere durch den Grundrechtsbereich des Bürgers.<sup>28</sup> Beabsichtigt der Staat in diesen vorzudringen, muss er eine gesetzliche Befugnisnorm schaffen und die ihr zugrundeliegenden Zwecke und aus ihr hervorgehenden Mittel gegen die Intensität des Eingriffs abwägen. Die unmittelbar der Verfolgung öffentlicher Interessen dienende (finale)<sup>29</sup> Staatsaufgabe vermag insoweit nur die grundsätzliche Legitimität des Zwecks begründen. Dessen materielle Wertigkeit folgt erst aus der Verfassungsinterpretation, kann insbesondere durch die Verfolgung der den Staat objektiv verpflichtenden Staatszielen bestimmendes Gewicht erhalten, und ist anschließend gegenüber den mit der Kompetenzausübung kollidierenden Verfassungswertungen in schonendsten Ausgleich zu bringen.<sup>30</sup> Die Begrenztheit der Legitimationsfunktion der Kompetenz- und Aufgabennorm bestätigt sich angesichts der grundsätzlichen Offenheit der Kompetenzordnung (Art. 30 GG)<sup>31</sup> und der dem Gesetzgeber überlassenen Wahl der Handlungsmittel.

#### b. Schutz- und Begrenzungsfunktion

Auf der anderen Seite kommt der Kompetenznorm im Allgemeinen eine Schutz- und Begrenzungsfunktion mittelbar insoweit zu, wie das kompetenzwidrige staatliche Verhalten den subjektiven Grundrechtsbereich des Bürgers berührt.<sup>32</sup> Auch der dem Grunde nach verhältnismäßige Eingriff

---

<sup>26</sup> BVerfGE 12, 45 (50); 14, 105 (111); 53, 30 (56); H. Ehmke, VVDStRL 20 (1971), 53 (89 ff.) („positives Kompetenzverständnis“); C. Pestalozza, Der Staat 11 (1972), 161 (169, 183) („konstitutiver Teilgehalt“); M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 151 ff.

<sup>27</sup> C. Pestalozza, Der Staat 11 (1972), 161 (171 f.); H. Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 165 m.w.N.

<sup>28</sup> BVerfGE 4, 7 (15) – Investitionshilfegesetz; J. Isensee, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 21 f.; 46 f. m.w.N.

<sup>29</sup> J. Isensee, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 32.

<sup>30</sup> Vgl. C. Pestalozza, Der Staat 11 (1972), 161 (171, 182); M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 187.

<sup>31</sup> H. Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 165.

<sup>32</sup> BVerfGE 55, 274 (302) – Berufsausbildungsabgabe; 24, 367 (384 f.); C. Pestalozza, Der Staat 11 (1972), 161 (179).

ist grundrechtsverletzend, wenn er auf eine unzuständige staatliche Stelle zurückgeht.

## 2. Besonderer materieller Gehalt der Kompetenzordnung der Finanzverfassung

### a. *Steuerstaatsprinzip*

Die Kompetenzordnung der Finanzverfassung entfaltet in ihrer Gesamtheit legitimierende Wirkung für die Frage der Rechtfertigung der Besteuerung dem Grunde nach.<sup>33</sup> Die Deckung des staatlichen Finanzbedarfs als sekundäres Staatsziel ist notwendige Voraussetzung für die Verwirklichung der unmittelbar gemeinwohlorientierten (primären)<sup>34</sup> Staatsziele sowie für die Schaffung und den Erhalt der diesen Zielen dienenden staatlichen Einrichtungen. Der Staat setzt seine Finanzierung voraus und das Grundgesetz richtet in Art. 105 ff. GG ebendiese auf die Erhebung von Steuern aus. In der Kompetenzordnung der Finanzverfassung kommt das Prinzip der Bundesrepublik als Steuerstaat<sup>35</sup> zum Ausdruck.

Daraus folgt weiter die Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung betreffend die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben. Das Prinzip der allgemeinen Finanzierung des Staates durch Steuern schützt den Bürger vor einer beliebigen Belastung mit Abgaben durch den Sachgesetzgeber auf Grundlage der Art. 70 ff. GG.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 155; K. Vogel/C. Waldhoff, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 19, 199. EL 07.2019, Vorbem. Art. 104a Rn. 336.

<sup>34</sup> Unterscheidung nach J. Isensee, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 26.

<sup>35</sup> BVerfGE 78, 249 (266 f.); J. Isensee, FS Ipsen, 1977, S. 409 ff.; W. Heun, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 3, 3. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 1 m.w.N.

<sup>36</sup> Vgl. insb. BVerfGE 55, 274 (300 ff.) – Berufsausbildungsabgabe.

## b. Einzelsteuer

### aa. Legitimationsfunktion

Der Verfassungsgeber hat das Steuerstaatsprinzip weiter konkretisiert, indem er das Konglomerat an historisch vorgefundenen Einzelsteuern in die Kompetenzordnung der Finanzverfassung aufgenommen hat. Daraus folgt nach der allgemeinen, auch auf das Steuerrecht anwendbaren, Relation von Kompetenz und Aufgabe die grundsätzlich legitimierende Wirkung der in Art. 105, 106 GG aufgezählten Steuerarten, also der Überzeugung des Verfassungsgebers von diesen als dem Grunde nach zulässige Formen der Besteuerung.<sup>37</sup>

Gleichsam kann der Katalog der Art. 105, 106 GG nicht den durch die Steuer bewirkten Grundrechtseingriff rechtfertigen.<sup>38</sup> Der Kompetenztitel setzt die (instrumentale)<sup>39</sup> Staatsaufgabe in diesem Bereich voraus, eröffnet also den Handlungsbereich des Staates, garantiert aber nicht dessen Umfang. Das eingreifende Steuergesetz rechtfertigt sich erst in der Verhältnismäßigkeit des Eingriffs. Die Ungreifbarkeit des Fiskalzwecks jedoch scheint sich einer Zweck-Mittel-Relation zu entziehen.<sup>40</sup>

#### (1) Zweck

Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff<sup>41</sup> setzt den Fiskalzweck jeder Steuer voraus. Da aber prinzipiell jede Steuer in der Lage ist, diesen allgemeinen Fiskalzweck auszufüllen, verweist weder die Kompetenz über die Gesetzgebung noch diese über den Ertrag auf die Erhebung einer bestimmten oder gar aller enumerierten Steuerarten – Art. 106 GG ist keine generelle institutionelle Garantie zu entnehmen.<sup>42</sup>

---

<sup>37</sup> M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 161 f.

<sup>38</sup> Vgl. BVerfGE 120, 1 (28) – Gewerbesteuer; anders aber noch G. Wacke, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, 1950, S. 62 ff.

<sup>39</sup> Unterscheidung nach J. Isensee, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR, Bd. IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 32.

<sup>40</sup> Hierzu ausführlich P. Kirchhof, Steuern im Verfassungsstaat, FS Vogel, 1996, S. 27 (43 f.); ders., AöR 128 (2003), 1 (6 ff.).

<sup>41</sup> BVerfGE 7, 244 (251); 29, 402 (480 f.); 36, 6 (70).

<sup>42</sup> J. Hidién, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 1327 ff. m.w.N.

Etwas anderes gilt aber für diese Einzelsteuern und Steuerarten, deren Bestand das Grundgesetz in anderen Bestimmungen implizit voraussetzt<sup>43</sup> und dessentwegen diesen ein verstärkt legitimierender Gehalt zugeschrieben werden kann. In diesem Zusammenhang maßgeblich ist die Funktionsfähigkeit des Finanzausgleichssystems der Art. 106, 107 GG.<sup>44</sup> Betreffend die – finanzpolitisch ohnehin unverzichtbaren – Gemeinschaftssteuern kann den durch Art. 106 Abs. 3 GG gewährleisteten Elementen eines Verbundsystems ein Gruppenbestandsschutz<sup>45</sup>, also die Voraussetzung des Bestands jedenfalls einer der dort genannten Steuerarten, entnommen werden. Weiter setzt Art. 106 Abs. 4 S. 1 GG die Umsatzsteuer individuell voraus.<sup>46</sup> Demgegenüber könnten direkte Ertragsteuern eine besondere Legitimation aus sozialstaatlichen Anforderungen erfahren, denen ein rein konsumorientiertes Besteuerungssystem nur schwerlich gerecht würde.<sup>47</sup> Die Ersetzung des Realsteuerbegriffs in Art. 106 Abs. 6 GG durch die Grund- und Gewerbesteuer sollte zwar ausdrücklich keine institutionelle Garantie der Gewerbesteuer begründen.<sup>48</sup> Im Hinblick auf die Garantie einer kommunalen Steuerquelle in Art. 28 Abs. 2 S. 3 Hs. 2 GG ist die Gewerbesteuer aber de-facto unverzichtbar und ihre Abschaffung ohne Änderung des Art. 106 GG wohl nicht zulässig.<sup>49</sup>

Insoweit das Grundgesetz also eine Steuergruppe oder Einzelsteuer in anderen Bestimmungen voraussetzt, können diese über den allgemeinen Fiskalzweck hinaus auch als der Funktionsfähigkeit der spezifischen Verfassungsregelung dienend angesehen werden. Dieser besondere rechtfertigende Gehalt ist in die mit vornehmlich den Grundrechten notwendig werdende praktische Konkordanz einzustellen.

---

<sup>43</sup> „Verfassungsvoraussetzung“ *M. Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 164 ff.

<sup>44</sup> *J. Hidien*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 1330 ff. m.w.N.

<sup>45</sup> Ebd.

<sup>46</sup> *K.-A. Schwarz*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 20 m.w.N.

<sup>47</sup> Vgl. *C. Trzaskalik*, FS Tipke, 1995, S. 321 (322 f.).

<sup>48</sup> BT-Drs. 13/8488, S. 6.

<sup>49</sup> *J. Hidien*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 1335; vgl. auch BVerfGE 120, 1 (26) – Gewerbesteuer.

## (2) Mittel

Die Abgeschlossenheit der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung bindet den Gesetzgeber in der Auswahl der Handlungsmittel bei der Wahrnehmung der Staatsaufgabe der Besteuerung. Indem das Grundgesetz die zulässigen Formen der Besteuerung abschließend festlegt, lässt sich eine besondere legitimierende Wirkung derjenigen Strukturmerkmale herausarbeiten, die für eine genannte Einzelsteuer oder Steuerart prägend sind.

Dabei gewinnt diese Legitimationswirkung umso mehr an Bedeutung, je mehr das Strukturmerkmal den „Kern“ eines Steuertypus<sup>50</sup> zeichnet.<sup>51</sup> Dessen Ausarbeitung ist Aufgabe der Verfassungsinterpretation, bei der insbesondere die historische, vorkonstitutionelle Entwicklung der Steuerarten sowie deren Funktion und systematische Abgrenzung zueinander im Gefüge der Steuerkompetenzordnung Berücksichtigung finden müssen.<sup>52</sup>

### bb. Schutz- und Begrenzungsfunktion

Gleichzeitig schützt die negative Wirkrichtung des materiellen Gehalts der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung den Bürger vor einem Steuereingriff, dessen gesetzliche Grundlage sich keinem verfassungsrechtlichen Steuertypus zuordnen lässt. Die Abgeschlossenheit der Finanzverfassung begrenzt die besteuerswürdigen Sachverhalte grundsätzlich und gibt die Ausgestaltung der Steuer in grundlegenden Merkmalen verfassungsrechtlich vor.<sup>53</sup>

Spiegelbildlich zur erhöhten Legitimationswirkung des strukturellen Kerns eines Steuertypus können verfassungsrechtlich zwingende Begrenzungen nur den elementaren Grundstrukturen der Steuerart entnommen

---

<sup>50</sup> Vgl. zur „Steuertypenlehre“ K. Vogel/H. Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 105 Rn. 94 ff.

<sup>51</sup> M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 189; vgl. auch C. Pestalozza, Der Staat 11 (1972), 161 (183 ff.), der den Begriffskern aber anders als hier als „verfassungsfest“ und „von den Grundrechten freigestellt“ ansieht.

<sup>52</sup> BVerfGE 7, 244 (252); 14, 76 (91); 16, 306 (317, 321); 26, 302 (309); 31 (332); 110, 274 (296); 123, 1 (16); 145, 171 (193); vgl. K. D. Drüen, StuW 2008, 3 (7) – „finanzverfassungsrechtlich vorausgesetztes Abstandsgebot der Steuertypen zueinander“.

<sup>53</sup> BVerfGE 67, 256 (288 f.) – Investitionshilfeabgabe.

werden.<sup>54</sup> In diesem Sinne verbietet etwa der Begriff der Einkommensteuer ihre Erhebung als reine Brutto-Einnahmensteuer.<sup>55</sup> Weiter folgt die absolute Grenze der konfiskatorischen bzw. erdrosselenden Steuer nicht nur aus den Freiheitsgrundrechten, sondern bereits aus der Überschreitung des in der Kompetenzordnung angelegten verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs.<sup>56</sup>

Im Übrigen aber kann sich der Gesetzgeber auf eine sehr weitreichende Gestaltungsfreiheit berufen. Die Schutz- und Begrenzungsfunktion der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung ist fähig zur Bestimmung nur von äußeren Grenzen und ist nicht betroffen, so lange sich der Gesetzgeber bei einer Gesamtbetrachtung aller die Steuerart ausmachenden Strukturmerkmale im Rahmen des Typusbegriffs bewegt.<sup>57</sup>

#### IV. Kompetenzrechtliche Steuertypenbegriffe in der Zeit

Da der Verfassungsgeber insbesondere bei der Aufteilung des Steuerertrags von den historisch bestehenden Einzelsteuern und Steuerarten ausgeht, ergeben sich deren Struktur- und Unterscheidungsmerkmale vornehmlich aus dem traditionellen deutschen Steuerrecht.<sup>58</sup> Gleichzeitig beabsichtigte der Verfassungsgeber, ein möglichst „elastisches“<sup>59</sup> System zu schaffen und auch weitreichende Steuerreformen verfassungsrechtlich nicht zu versperren. Daher verbietet sich gerade für die eine Mehrzahl besonderer Einzelsteuern zulassenden Steuerarten der Art. 106 GG eine allzu restriktive Auslegung und enge Grenzziehung.<sup>60</sup> Für die Bestimmung der Typenmerkmale der Gruppe der Verbrauch- und Verkehrsteuern etwa

---

<sup>54</sup> Vgl. zu sog. „Kernlehren“ ausführlich *J. Hidién*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 1336 ff., 1340 ff.

<sup>55</sup> Vgl. *M. Jachmann-Michel/M. Vogel*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 7. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 33 Fn. 346 m.w.N.

<sup>56</sup> BVerfGE 14, 76 (99); 16, 147 (161); 29, 327 (331); 31, 8 (23); 38, 61 (81); 115, 97 (115).

<sup>57</sup> BVerfGE 145, 171 (193 f., 206, 217) – Kernbrennstoffsteuer.

<sup>58</sup> BVerfGE 145, 171 (193) – Kernbrennstoffsteuer m.w.N.

<sup>59</sup> So die Sachverständigengutachten im Finanzausschuss des Parlamentarischen Rates zusammenfassend *F. Wolff*, in: Deutscher Bundestag/Bundesarchiv (Hrsg.), Der Parlamentarische Rat 1948-1949, Bd. 12, 1999, S. 430.

<sup>60</sup> BVerfGE 145, 171 (212) – Kernbrennstoffsteuer.

kann die Gesetzgebung zum Finanzverfassungsgesetz 1955<sup>61</sup> als Auslegungshilfe herangezogen werden.

Die in Art. 105, 106 GG nur aus verteilungspolitischen oder klarstellenden Gründen spezifisch aufgezählten Einzelsteuern müssen sich ihrem Typus nach ebenso unter die allgemeinere Steuerart einordnen lassen.<sup>62</sup> Da der Verfassungsgeber respektive der verfassungsändernde Gesetzgeber aber an das einfache Steuergesetz in seiner derzeitigen Fassung anknüpfte,<sup>63</sup> lassen sich strukturelle Besonderheiten dieser Einzelsteuer eher legitimieren. Insofern ist diese einzelsteuerspezifische Besonderheit für die übergeordnete Steuerart zunächst nicht typusbestimmender Einzelfall.<sup>64</sup> Dies wirft aber zugleich die Frage auf, ob und ab welcher Schwelle eine solche Besonderheit einer oder mehrerer Einzelsteuern auch für die übergeordnete Steuerart typusprägenden Charakter entfalten kann.

Die Frage nach der Beständigkeit typusprägender Steuermerkmale lässt sich ebenso im Zusammenhang mit der Streichung des Realsteuerbegriffs aus Art. 106 Abs. 6 GG<sup>65</sup> in Reaktion auf die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer<sup>66</sup> stellen. Dies sollte wohl nicht den Objektsteuercharakter der Grundsteuer berühren und auch die Gewerbesteuer wird weiterhin als objektivierte Ertragsteuer aufgefasst. Hinsichtlich des Funktionszusammenhangs der Gewerbesteuer im Gefüge der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung erfordert die systematische Kompetenzabgrenzung zur Einkommensteuer<sup>67</sup> wohl auch den Fortbestand eines objektivierenden Elements der Gewerbesteuer. Jedoch hat der verfassungsändernde Gesetzgeber mit der klaren Wortlautänderung die potentiell auch weitere Einzelsteuern umfassende Steuergruppe der „Realsteuern“ abgeschafft.<sup>68</sup>

---

<sup>61</sup> BT-Drs. 2/480, S. 107, 109.

<sup>62</sup> Vgl. etwa BFHE 110, 213 (215 ff.) zur Einordnung der Kraftfahrzeugsteuer als Verkehrsteuer.

<sup>63</sup> Vgl. ausdrücklich in BT-Drs. 2/480, S. 107 ff.; BT-Drs. 5/286, S. 53.

<sup>64</sup> Vgl. BVerfGE 145, 171 (217 f., 220 ff.) mit dem Beispiel der Spielkartensteuer und weiteren historischen Verbrauchsteuern auf reine Produktionsmittel.

<sup>65</sup> BGBl. I 1997, S. 2470.

<sup>66</sup> BT-Drs. 13/8488, S. 6.

<sup>67</sup> Zur kompetenzrechtlichen Problematik der Annäherung von Einkommen- und Gewerbesteuer vgl. *K.-D. Driien*, *StuW* 2008, 3 (7 f.).

<sup>68</sup> *J. Hidién*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), *BK-GG*, Ordner 20, 201. EL 11.2019, Art. 106 Rn. 1456.



Darüberhinausgehend könnte der europäische Integrations- und Harmonisierungsprozess Grundlage für einen zeitlichen Wandel nationaler kompetenzrechtlicher Steuertypenbegriffe sein, ohne gar eine ausdrückliche Änderung der Art. 105, 106 GG zu erfordern. Dies freilich nur im Bereich von umsetzungsbedürftigem Unionsrecht, in dem die nationalen Kompetenzvorschriften weiterhin Anwendung finden.



## § 4 Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im innerstaatlichen Mehrebenensystem

*Ekkehart Reimer*

### I. Das Problem

Lassen sich ausländische Ertragsteuern auf die deutsche Gewerbesteuer anrechnen? Inwieweit müssen die Gemeinden bei der Erhebung der Gewerbesteuer Rücksicht auf völkerrechtliche Steuersatzbegrenzungen bei Dividenden<sup>1</sup>, Zinsen<sup>2</sup> und Lizenzgebühren<sup>3</sup> nehmen? Diese Grundfragen werden immer wieder gestellt<sup>4</sup>. Beantworten lassen sie sich nur schwer. Denn sie betreffen ein wenig beachtetes Grundproblem auf der Schnittstelle zwischen dem Steuervölkerrecht, dem innerstaatlichen (Außen-)Steuerrecht und teils verfassungsrechtlichen, teils einfachgesetzlichen Regeln über die gestufte Finanzgewalt im Mehrebenensystem.

### II. Völkerrechtliche Lage

Ausgangspunkt der Analyse sind die völkerrechtlichen Regelungen der

---

<sup>1</sup> Vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD- und UN-MA, Art. 10 Abs. 2 dVG.

<sup>2</sup> Vgl. Art. 11 Abs. 2 OECD- und UN-MA.

<sup>3</sup> Vgl. Art. 12 Abs. 2 UN-MA.

<sup>4</sup> Aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung BFH v. 6.7.2005 – VIII R 72/02; BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, DStRE 2018, 375, Rn. 42; BFH v. 6.11.2019 – I R 32/18; BVerwG v. 12.8.2014 – 9 B 23/14; aus dem Bereich der Instanzgerichte einerseits VGH Hessen v. 17.12.2013 – 5 A 329/12, DStRE 2015, 420; andererseits FG Niedersachsen v. 16. 7.2015 – 6 K 196/13; FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, DStR 2021, 845 (n. rkr.). Verwaltungsseitig BMF v. 14.5.2004 – IV B 4-S 1340-11/04, Rn. 20.2. Aus der Literatur v.a. *J. Becker/T. Loose*, IStR 2012, 57 (58); *F. Roser*, in: Gosch (Hrsg.), KStG, 4. Aufl. 2020, § 26 Rn. 16d; *W. Haarmann*, FS Gosch, 2016, S. 123 (130); *C. Schmidt/D. Blöchle*, in: Strunk/Kaminiski/Köhler (Hrsg.), AStG – DBA, OECD-MA 2017, Art. 23 A/B Rn. 195; *H. Schaumburg/N. Häck*, in: Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 19.554; *C. Kahlenberg/J. Rieck*, FR 2018, 461; *D. Eberhardt*, IStR 2019, 180 (183); *F. Schumacher*, Die Gewerbesteuer im internationalen Steuerrecht, 2020, S. 197 ff.; *R. Ismer*, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017, 7. Aufl. 2021, Art. 2 Rn. 73 ff. (81) und v.a. Art. 23 Rn. 138 ff.; und *U. Rönnebeck/A. Kremer*, DStR 2021, 851.

Doppelbesteuerungsabkommen. Die bedeutenden Musterabkommen von OECD und UN erstrecken ihren sachlichen Anwendungsbereich auf sämtliche Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, unabhängig von der Zuordnung von Gesetzgebungs-, Verwaltungs- oder Ertragskompetenz zu einer bestimmten staatlichen Ebene<sup>5</sup>. Diesen Vorbildern folgen die Abkommen nahezu aller föderal verfasster Staaten des kontinentaleuropäischen Rechtskreises<sup>6</sup>, darunter auch die deutschen DBA<sup>7</sup>. Konsequentermaßen führt der Katalog von Regelbeispielen in Art. 2 Abs. 3 dVG auch weiterhin die Vermögensteuer als reine Ländersteuer und ebenso die Gewerbesteuer als eine in der nahezu ausschließlichen Ertragskompetenz der Gemeinden liegende Steuer an.

Daraus folgt grundsätzlich, dass die dezentralen Steuern in die Pflichten, die aus den Verteilungsnormen und/oder den Methodenartikeln der DBA folgen, einbezogen sind. Ist Inhalt dieser Pflicht ein vollständiger Besteuerungsverzicht, erfüllt der Vertragsstaat als Ganzer diese Pflicht nur, wenn kumulativ sowohl die Zentralebene als auch die Einzelstaaten und alle weiteren dezentralen Ebenen die betroffenen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage ausnehmen. Diese Konstellation ist rechtlich anerkannt und konstruktiv unproblematisch.

Dagegen treffen die deutschen DBA keine Regelungen für den Fall, dass Verteilungsnormen nur einen partiellen Besteuerungsverzicht verlangen. Im völkerrechtlichen Außenverhältnis treffen auch diese Pflichten den Vertragsstaat im Ganzen. Der Modus ihrer Erfüllung ist abkommensrechtlich nicht vorgezeichnet; er bleibt vielmehr der innerstaatlichen (innerföderalen, interkommunalen) Verantwortungszuweisung überlassen.

Wieder anders ist das Bild für die zentrale Frage nach der Anrechnung ausländischer Quellen(staats)steuer auf die inländische Steuer. Einige deutsche DBA beschränken die Anrechnungsverpflichtung Deutschlands als Ansässigkeitsstaat abweichend von dem OECD-MA<sup>8</sup> von vornherein auf die deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer; in diesen Fällen ist eine

---

<sup>5</sup> Art. 2 Abs. 1 OECD-MA 2017: „taxes [...] imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities“.

<sup>6</sup> Anders dagegen die Abkommenspraxis Australiens, Kanadas und der USA: *R. Ismer/M. Blank*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, 5. Aufl. 2022, Art. 2 Rn. 21; und exemplarisch Art. 2 Abs. 1 und Abs. 3 lit. b US-MA 2016.

<sup>7</sup> Art. 2 Abs. 1 dVG 2013: „Steuern [...], die für Rechnung eines Vertragsstaats, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden“.

<sup>8</sup> Art. 23A Abs. 2 bzw. Art. 23B Abs. 1 OECD-MA.

Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer völkerrechtlich nicht geboten<sup>9</sup>. Wo diese Beschränkung fehlt, die deutschen DBA also den Musterabkommen folgen, gilt auch für die Anrechnungsverantwortung das oben Gesagte: Sie bleibt innerstaatlichen (innerföderalen, interkommunalen) Regelungen überlassen.

### III. Innerstaatliche Verantwortungszuweisung

#### 1. Legitimation

Legitimatorisch wirkt die Erstreckung der deutschen DBA auf reine Ländersteuern und auf die Gewerbesteuer als Kommunalsteuer keine ungelösten verfassungsrechtlichen Probleme auf. Die Vertragsschlusskompetenz des Bundes folgt jedenfalls für Materien, die in die (hier: konkurrierende) Gesetzgebungskompetenz des Bundes fallen, aus Art. 32 Abs. 1 GG<sup>10</sup>. Die deutschen DBA-Zustimmungsgesetze bedürfen nach Art. 105 Abs. 3 GG ihrerseits der Zustimmung des Bundesrates, dem auch die Vertretung der fiskalischen Interessen der – insoweit mediatisierten – Gemeinden obliegt.

#### 2. Regelungsvakuum?

Gleichwohl haben weder der Bundesgesetzgeber noch ein Landesgesetzgeber spezifische Regelungen darüber getroffen, wie die Verantwortung für eine im völkerrechtlichen Außenverhältnis geschuldete Steuerentlastung innerhalb Deutschlands unter den Gebietskörperschaften aufgeteilt werden kann. Derartige spezifische DBA-Anwendungsregeln sind allerdings von vornherein entbehrlich, wo schon nach den allgemeinen Zuständigkeits- und Verfahrensregeln für die Veranlagung der unter ein DBA fallenden dezentralen oder geteilten Steuern eine Zuständigkeitskonzentration eingreift, wie dies innerhalb der Subsysteme der Einkommensteuer, der

---

<sup>9</sup> So etwa Art. 24 Abs. 3 lit. b DBA Italien 1989, BGBl. II 1990, 743 = BStBl. I 1990, 397; zu weiteren Beispielen aus der deutschen Abkommenspraxis: *W. Haarmann*, FS Gosch, 2016, S. 123 (125); und *F. Schumacher*, Die Gewerbesteuer im internationalen Steuerrecht (2020), S. 197 ff. mit Fn. 478.

<sup>10</sup> Vgl. Ziff. 1, ergänzend Ziff. 2 des Lindauer Abkommens v. 14.11.1957, Internet: <https://www.lexexakt.de/index.php/glossar/lindauerabkommtext.php> (18.11.2021).

Körperschaftsteuer oder auch der früheren Vermögensteuer der Fall ist<sup>11</sup>. Denn insoweit sind die Steuerpflichtigen im Außenverhältnis einem einheitlichen Steueranspruch ausgesetzt, der sich nach Maßgabe der abkommensrechtlichen Beschränkungen verringert; der primären und erst recht der sekundären Ertragsaufteilung im finanzausgleichsrechtlichen Innenverhältnis liegt sodann von vornherein nur der so verringerte Steueranspruch zugrunde.

Problematisch sind aber die Steuerarten und die innerstaatlichen Steuerkumulationen, für die getrennte Festsetzungs- und Erhebungszuständigkeiten bestehen. Das betrifft auf der Makroebene das Nebeneinander der Gewerbesteuer und der Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer, ebenso (früher) das Nebeneinander der Grundsteuer und der Vermögensteuer. In beiden Kombinationen ist fraglich, inwieweit die Gemeinden einen Beitrag zur Erfüllung der völkerrechtlichen begründeten Pflichten Deutschlands im zwischenstaatlichen Außenverhältnis und im Staat-Bürger-Verhältnis leisten müssen.

Entsprechendes gilt auf der Mikroebene innerhalb der Gewerbesteuer für das Nebeneinander mehrerer ertragszuständiger Gemeinden, wenn es zu einer gewerbesteuerlichen Zerlegung kommt<sup>12</sup>. Auch hier fehlt es an gesetzlichen Regelungen. Dem Grundgesetz und insbesondere den kargen Normen der Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 106 Abs. 6 GG lassen sich keine Antworten entnehmen. Diese Vorschriften beantworten primär Fragen der vertikalen Zuständigkeitsordnung; die Lastenteilung innerhalb der sog. kommunalen Familie lässt sich ihnen dagegen nicht entnehmen.

Allerdings ist nicht jedes Fehlen ausdrücklicher Regelungen für den innerstaatlichen Vollzug abkommensrechtlicher Verpflichtungen als Regelungslücke anzusehen. Vielmehr können übergeordnete verfassungsrechtliche oder einfachgesetzliche Regeln des allgemeinen Finanzausgleichsrechts oder auch Analogien zu §§ 34c EStG, 26 KStG bereits (subsidiäre) Vorgaben darüber enthalten, inwieweit die einzelnen Gebietskörperschaften zur Erfüllung der völkerrechtlichen Pflichten beizutragen haben.

---

<sup>11</sup> §§ 19, 20 AO. Dies gilt allerdings nur, soweit eine innerstaatliche Doppelbelastung (Nebenbelastung) durch die Vermögensteuer andere Steuern (etwa die kommunale Grundsteuer) außer Betracht bleibt.

<sup>12</sup> §§ 28 ff. GewStG.

In diesem Sinne hat das Hessische Finanzgericht in einem 2020 ergangenen, aber noch nicht rechtskräftigen Urteil dem finanzbehördlichen Gewerbesteuermessbescheid die Funktion zugewiesen, Feststellungen zu Grund und Höhe einer Pflicht der hebeberechtigten Gemeinde zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer zu treffen<sup>13</sup>. Materiell sei die völkervertraglich begründete Anrechnungspflicht durch analoge Anwendung der o.g. einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsvorschriften umzusetzen.

### 3. Nachrang der Anrechnung auf kommunale Steuern

In seinen materiellrechtlichen Erwägungen lässt das Gericht – allerdings ohne nähere Begründung – zunächst erkennen, dass diese Anrechnung jedenfalls nicht vorrangig vor einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sei<sup>14</sup>. Diese Annahme fügt sich in die Staatspraxis der Finanzämter ein, die – soweit ersichtlich – die Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch nie mit der Begründung verweigert haben, vorrangig oder auch nur gleichrangig (d.h. nach einer näher zu bestimmenden Aufteilungsquote) liege die abkommensrechtlich begründete Anrechnungsverantwortung bei den Gemeinden.

Verfassungsrechtlich lässt sich vielmehr umgekehrt ein Vorrang der Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutschen Gemeinschaftssteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) und den Solidaritätszuschlag begründen. Denn die Gewerbesteuer genießt nach Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG besonderen Schutz. Zwar kann der parlamentarische Gesetzgeber den Gemeinden eine Anrechnungspflicht auferlegen. Ohne eine derartige parlamentsgesetzliche Regelung würde die Annahme einer Anrechnungsverpflichtung aber den aus Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG folgenden Vorbehalt des Gesetzes verletzen.

Methodisch schließt das eine analoge Anwendung der bestehenden Normen der §§ 34c EStG, 26 KStG zu Lasten der Gemeinden nicht aus. Weder Rechtsstaats- und Demokratieprinzip noch die speziellen Anforderungen aus Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG reichen an die Strenge des Art. 103 Abs. 2 GG

---

<sup>13</sup> FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, DStR 2021, 845 (n. rkr.; Rev. eingelegt, Az. BFH: I R 8/21).

<sup>14</sup> FG Hessen (Fn. 13), Rn. 61.

heran. Diese Normen tragen aber rechtsfolgende nur das Wie der Anrechnung, sobald der Anrechnungsschuldner feststeht. Sie liefern dagegen keine Antwort auf die Fragen nach dem steuerartenübergreifenden Rangverhältnis und/oder der Bestimmung von steuerartenübergreifenden Anrechnungsquoten. §§ 34c EStG, 26 KStG scheiden als Rechtsgrundlage für eine gleichrangige Einbeziehung der Gemeinden in die Anrechnungspflicht des deutschen Fiskus im Außenverhältnis aus. Auch im allgemeinen Finanzausgleichsrecht ist keine einschlägige gesetzliche Grundlage ersichtlich.

#### IV. Umgang mit dem Regelungsvakuum

In Ermangelung einer gesetzlichen Rangregelung können Antworten auf das Verhältnis der staatlichen und der kommunalen Anrechnungsverantwortung nur dem Grundgesetz selbst entnommen werden. Antworten auf diese Frage liefern allerdings nicht die Verfassungsnormen über die Zuweisung von Ausgabenkompetenzen (Art. 104a Abs. 1 und Abs. 2 GG) oder gar die Regeln über die Lastentragung bei Völkerrechtsbrüchen (Art. 104a Abs. 6 GG). Art. 104a Abs. 1 und Abs. 2 GG sind schon deshalb unanwendbar, weil sie sich allein auf die – ausgabenträchtige – Erfüllung von Sachaufgaben, nicht auf Steuermindereinnahmen (die ihrerseits noch keine „Ausgaben“ sind) beziehen; und die Anwendbarkeit von Art. 104a Abs. 6 GG scheidet daran, dass es gerade um die Verhinderung eines Völkerrechtsbruchs geht, nicht um dessen (nachträgliche) vermögensrechtliche Bewältigung.

Gesucht ist vielmehr die praktische Konkordanz der völkerrechtlichen Vertragstreue der Bundesrepublik Deutschland, der grundrechtlichen Pflicht im Staat-Bürger-Verhältnis zur Vornahme der durch das DBA-Zustimmungsgesetz angeordneten Steueranrechnung (auch) auf die Gewerbesteuer und schließlich des aus Art. 28 Abs. 2 Satz 3 und Art. 106 Abs. 6 GG folgenden Schutzes der kommunalen Finanzhoheit. Diese praktische Konkordanz ist *de lege lata* nur durch die Annahme eines Nachrangs der Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer herzustellen.



Soweit aber – etwa, weil keine oder nahezu keine Körperschaftsteuer anfällt<sup>15</sup> – nur die Gewerbesteuer noch Anrechnungspotenzial bietet, muss die gemeindliche Ebene die gesamtstaatliche Anrechnungspflicht erfüllen. Unterliegt der Steuerpflichtige nur in einer Gemeinde der Gewerbesteuer oder ist das Anrechnungsguthaben höher als die Summe der in allen hebeberechtigten Gemeinden anfallenden Gewerbesteuer auf den Teil des im Gewerbesteuermessbescheid festgestellten Gewerbeertrags, der auf Einkünfte aus dem betroffenen Quellenstaat entfällt (*per-country limitation*), kann man es *de lege lata* bei der Lösung des FG Hessen bewenden lassen. Für technische Einzelheiten finden insoweit die Regeln der §§ 34c Abs. 6 Sätze 2 ff. EStG, 26 KStG analoge Anwendung.

Diese Lösung versagt aber, wenn der Steuerpflichtige Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhält, daher in mehreren Gemeinden gewerbesteuerpflichtig ist und die Summe der in allen hebeberechtigten Gemeinden anfallenden Gewerbesteuer auf den Teil des im Gewerbesteuermessbescheid festgestellten Gewerbeertrags, der auf Einkünfte aus dem betroffenen Quellenstaat entfällt, höher ist als das länderspezifische Anrechnungsguthaben.

In diesen Fällen sind sowohl das Finanzamt beim Erlass des Gewerbesteuermessbescheids als auch die einzelnen Gemeinden beim Erlass der Gewerbesteuerbescheide strukturell überfordert: Das Finanzamt kennt zwar die nach der Festsetzung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer noch anzurechnende ausländische Steuer. Es könnte diese verbleibende anzurechnende ausländische Steuer den einzelnen Gemeinden im Verhältnis ihrer Zerlegungsanteile zuweisen. Bei niedrigen Gewerbesteuerhebesätze und/oder etwaigen Billigkeitsmaßnahmen der einzelnen Gemeinden kann es in einzelnen Gemeinden aber zu Anrechnungsüberhängen kommen. Sie bleiben dem Finanzamt verborgen, obwohl sie zur Wahrung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen Deutschlands auf andere Gemeinden zur dortigen Anrechnung übertragen werden, bei diesen anderen Gemeinden also gleichsam zu einer Anwachsung führen müssen. Ebenso können sich die einzelnen hebeberechtigten Gemeinde nicht gegenseitig überwachen. Und erst recht scheiden frei geschöpfte Modelle aus, die es einer Gemeinde erlauben, sich durch eine Absenkung der Hebesätze oder einzelfallbezogene Billigkeitsmaßnahmen einer Anrechnungsverpflichtung zu entziehen und

---

<sup>15</sup> In der dem Urt. des FG Hessen (oben Fn. 14) zugrunde liegenden Konstellation wegen § 8b Abs. 1 KStG.

damit zugleich eine andere Gemeinde ihres Gewerbesteueraufkommens zu berauben.

## V. Gesetzgebungspflicht

Deshalb ist der Gesetzgeber gefordert. Angesichts der völkerrechtlichen Anrechnungsverpflichtung, die den Bund im Außenverhältnis – also einerseits gegenüber einem ausländischen DBA-Vertragsstaat, andererseits gegenüber Steuerpflichtigen – trifft, reduziert sich das dem Bundesgesetzgeber in Art. 28 Abs. 2, 106 Abs. 6 GG eingeräumte Entschließungsermessen in der Frage des Ob einer interkommunalen Aufteilung der Anrechnungsverantwortung auf null. Der Bund ist verpflichtet, eine parlamentsgesetzliche Regelung zur Aufteilung der kommunalen Anrechnungsverantwortung zu erlassen. Er muss dabei Maßstäbe bilden, die einerseits sicherstellen, dass Deutschland als Ganzes seine völkerrechtliche Anrechnungsverpflichtung vollständig erfüllt. Andererseits muss er einen Aufteilungsmaßstab finden, der Doppelanrechnungen vermeidet und entweder von vornherein keine interkommunale Überwirkung der Hebesatzpolitik einer einzelnen Gemeinde zulässt oder aber materiell und verfahrensrechtlich Sorge dafür trägt, dass sich keine Gemeinde durch ihre Hebesatzpolitik oder im Vollzug des Gewerbesteuerrechts einseitig und rücksichtslos auf Kosten der durch Art. 28 Abs. 2 GG geschützten mitbeteiligten anderen Gemeinden Vorteile verschafft.

In der Ausübung des ihm verbleibenden Auswahlermessens (Gestaltungsermessens) kann der Gesetzgeber aber durchaus pauschalierende Unterstellungen zur Höhe typischer Gewerbesteuerbelastungen zugrunde legen und auf dieser Grundlage – realitätsgerecht – gemeindeübergreifende Anrechnungsmindestbeträge, feste Anrechnungsbeträge (beides als sog. „*refundable credits*“, d.h. mit Vergütungspflicht), unter Umständen aber auch Anrechnungshöchstbeträge festsetzen. Alternativ kann er ein Modell wählen, in dem die gemeindliche Gewerbesteuerbelastung zunächst eintritt, Bund und Länder dem Steuerpflichtigen aber später zentral, d.h. aus ihren allgemeinen Haushaltsmitteln, eine Steuervergütung in Höhe der nach DBA zu viel gezahlten Gewerbesteuer gewähren.

## VI. Fazit

Die vorstehenden Überlegungen haben am Beispiel der Anrechnung ausländischer Einkommen-, Gewinn- und Ertragsteuern auf die deutsche Gewerbesteuer gezeigt, dass der Abschluss völkerrechtlicher Verträge und die auf sie bezogenen parlamentarischen Zustimmungsgesetze nach Art. 59 Abs. 2 GG an anderer Stelle, d.h. weit über den Wortlaut des Vertrages hinaus, Gesetzgebungspflichten aktiviert. Geltungsgrund dieser Gesetzgebungspflichten kann dabei nicht das DBA-Zustimmungsgesetz sein – schon weil es normhierarchisch auf derselben Rangstufe steht wie das gesuchte Verantwortungsaufteilungsgesetz. Die Pflicht zum Erlass eines derartigen Gesetzes ist normativ vielmehr Ausfluss eines verfassungsrechtlichen Gebots der Systemvollständigkeit, das man letztlich als rechtsstaatliches Konsequenzgebot verstehen muss.

Diese Erwägungen reichen in ihrer Bedeutung über die konkreten Fragen der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer hinaus. *Mutatis mutandis* betreffen sie ebenso die Kürzung innerstaatlicher Quellenbesteuerungsrechte in Fällen, in denen das DBA Deutschland als Quellenstaat eine Steuersatzbegrenzung vorgibt<sup>16</sup>. Hier wie dort weisen sie auf eine verborgene Seite des Finanzverfassungsrechts und des einfachen Finanzausgleichsrechts hin. Die gesetzliche Klärung dieser Fragen darf nicht an dem Biotopschutz scheitern, unter dem die Gewerbesteuer bisweilen zu stehen scheint. Obsolet wäre sie nur, wenn sich der Gesetzgeber entschliesse, die Gewerbesteuer durch kommunale Zuschlagsrechte zur Einkommensteuer<sup>17</sup> und zur Körperschaftsteuer<sup>18</sup> zu ersetzen.

---

<sup>16</sup> Oben Fn. 1.-3.

<sup>17</sup> Vgl. Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG.

<sup>18</sup> Erforderlich ist insoweit ein verfassungsänderndes Gesetz.



## § 5 EU-Steuern – Kompetenzrechtliche Lage und Entwicklungsperspektiven

*Hanno Kube*

### I. Ein Thema von wachsender Bedeutung

In der politischen Diskussion über die künftige Finanzierung der Europäischen Union spielen EU-Steuern eine wachsende Rolle. In den Schlussfolgerungen des Europäischen Rates von Juli 2020 wurden neue, EU-steuerbasierte Eigenmittel perspektivisch klar benannt.<sup>1</sup> Der Rat, die Kommission und das Europäische Parlament haben sich in einer Interinstitutionellen Vereinbarung von Dezember 2020 auf einen Fahrplan zur Einführung derartiger, EU-steuerbasierter Eigenmittel verständigt.<sup>2</sup> Auf dieser Grundlage hat die Kommission im Juli 2021 Entwürfe für eine CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichsabgabe<sup>3</sup> und für die Überarbeitung des Emissionshandelssystems<sup>4</sup> vorgelegt. Der Regelungsentwurf für eine EU-Digitalsteuer soll in Kürze folgen, wenn nicht die OECD mit einem vergleichbaren Konzept bis Herbst 2021 voranschreitet. Gemäß der Interinstitutionellen Vereinbarung soll der Rat sodann bis Mitte 2022 über die neuen Abgaben entscheiden. Ab Anfang 2023 sollen sie erhoben werden. Zeitlich noch weiter in die

---

<sup>1</sup> Europäischer Rat, Außerordentliche Tagung des Europäischen Rates (17., 18., 19., 20. und 21. Juli 2020) – Schlussfolgerungen, EUCO 10/20, Rdnr. 145 ff.

<sup>2</sup> Interinstitutionelle Vereinbarung vom 16.12.2020 zwischen dem Europäischen Parlament, dem Rat der Europäischen Union und der Europäischen Kommission über die Haushaltsdisziplin, die Zusammenarbeit im Haushaltsbereich und die wirtschaftliche Haushaltsführung sowie über neue Eigenmittel, einschließlich eines Fahrplans im Hinblick auf die Einführung neuer Eigenmittel, ABl. 2020 L 433I/28.

<sup>3</sup> Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Schaffung eines CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichssystems vom 14.7.2021, KOM (2021) 564 endg.

<sup>4</sup> Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2003/87/EG über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Union, des Beschlusses (EU) 2015/1814 über die Einrichtung und Anwendung einer Marktstabilitätsreserve für das System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Union und der Verordnung (EU) 2015/757 vom 14.7.2021, KOM (2021) 551 endg.

Zukunft reichen die ergänzenden Planungen zur Einführung einer Finanztransaktionsteuer und einer Körperschaftsteuerbasierten Einnahmequelle (GKKB). Diesbezüglich will die Kommission bis Juni 2024 Vorschläge unterbreiten, so dass diese Abgaben Anfang 2026 erstmals erhoben werden können. Bereits mit dem Eigenmittelbeschluss 2020<sup>5</sup> – also für den Zeitraum von 2021 bis 2027 – eingeführt wurde die neue Eigenmittelkategorie der Plastikabgabe.

Im Angesicht der weiter steigenden Finanzierungsbedarfe einer mit großen Aufgaben konfrontierten Europäischen Union, insbesondere aber auch im Angesicht der erheblichen Tilgungslasten, die sich aus der NGEU-Kreditaufnahme der EU in Höhe von 750 Mrd. Euro ergeben, könnten die Mitgliedstaaten geneigt sein, der Einführung neuer, EU-steuerbasierter Finanzierungsquellen der Union zuzustimmen. Dies wirft kompetenzrechtliche Fragen auf.

## II. Kompetenzrechtliche Lage

### 1. Begriff der EU-Steuer

Als EU-Steuern sind Steuern zu begreifen, die durch die EU geregelt werden oder deren Erträge dem EU-Haushalt zufließen, sei es unmittelbar oder vermittelt durch das Eigenmittelsystem. Ob eine Steuer durch die EU oder durch die Mitgliedstaaten verwaltet wird, soll im Rahmen dieser Analyse dagegen nicht interessieren. Denn entscheidend kommt es auf Ausgestaltung und Ertragszufluss an.

### 2. Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung

Nach dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV) verfügt die EU über die Kompetenzen, die ihr zur Ausübung von den Mitgliedstaaten übertragen wurden. Dies gilt auch für das Steuerwesen.

---

<sup>5</sup> Beschluss (EU, Euratom) 2020/2053 des Rates vom 14. Dezember 2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABL. 2020 L 424/1.

### 3. Abschließender Charakter des Eigenmittelsystems

Die einzige Vertragsvorschrift, die sich unmittelbar auf die Finanzierung der Union bezieht, ist Art. 311 AEUV. Nach dieser Vorschrift speist sich der Unionshaushalt „unbeschadet der sonstigen Einnahmen vollständig aus Eigenmitteln“ (Art. 311 Abs. 2 AEUV). „Sonstige Einnahmen“ sind allein ergänzende Einnahmen, die anlässlich der Aufgabenerfüllung der Union – gleichsam beiläufig – anfallen, wie etwa Gebühren, Strafzahlungen und die Steuern der EU-Bediensteten. Die „sonstigen Einnahmen“ können deshalb von vornherein keine grundsätzliche Bedeutung für die Unionsfinanzierung haben; eigenständige Besteuerungskompetenzen lassen sich hierauf keinesfalls stützen. Auch die Regelungen der Art. 323 AEUV (Finanzmittel für Verpflichtungen gegenüber Dritten), Art. 325 AEUV (Betrugsbekämpfung) und Art. 352 AEUV (Vertragsabrundungskompetenz) erweitern die finanziellen Kompetenzen der Union nicht, sondern bewegen sich in ihrem Rahmen. Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass sich auch im Übrigen keine Kompetenzen der Union in den Verträgen finden, Steuern mit Fiskalzweck auszugestalten und zu erheben. Das Eigenmittelsystem gemäß Art. 311 AEUV hat abschließenden Charakter.

### 4. Begriff der Eigenmittel

Die Eigenmittel bilden somit das finanzielle Rückgrat der Union. Eigenmittel sind alle Mittel, die in dem vom Rat verabschiedeten und von den Mitgliedstaaten ratifizierten Eigenmittelbeschluss (Art. 311 Abs. 3 AEUV) als Eigenmittel ausgewiesen sind. Es gibt keinen *numerus clausus* zulässiger Eigenmittel. Nach Maßgabe des von 2021 bis 2027 geltenden Eigenmittelbeschlusses 2020 sind die Eigenmittel der Union auf 1,4 % der Summe der Bruttonationaleinkommen (BNE) der Mitgliedstaaten beschränkt (+ 0,6 % zur Deckung der NGEU-Schulden). Die jährlichen Abrufsätze dürfen 1,46 % des BNE nicht übersteigen. Die Abrufsätze berechnen sich aufgrund von vier verschiedenen Eigenmittelkategorien: 1. den traditionellen Eigenmitteln (Zoll und Agrarabgaben), 2. den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln, 3. den Eigenmitteln aus der neuen Plastikabgabe und 4. den formal lückenfüllenden, in der Sache aber zentralen (rund 70 % der Gesamtsumme) BNE-basierten Eigenmitteln.

Art. 311 Abs. 3 Satz 2 AEUV stellt klar, dass durch den Eigenmittelbeschluss „neue Kategorien von Eigenmitteln eingeführt oder bestehende Kategorien abgeschafft werden“ können. Diese Kompetenz, die sich auf die Zusammensetzung des Korbes der Eigenmittel bezieht, impliziert jedoch ihrerseits keine ausreichende Kompetenz zur Einführung von EU-Steuern,

mit denen der Steuerpflichtige sodann unmittelbar konfrontiert wäre. Dies folgt aus dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung als Vorbehalt einer hinreichend bestimmten Ermächtigung, zumal in Bereichen von grundsätzlicher Bedeutung.

Dies führt vor Augen, dass das Eigenmittelsystem in seinem Kern weiterhin ein Beitragssystem ist, wie es aus dem hergebrachten Völkerrecht bekannt ist und bis 1970 in Reinform auch in den Europäischen Gemeinschaften installiert war. Um die jährlich wiederkehrenden Verhandlungen über die Beitragshöhe zu vermeiden, wurde das reine Beitragssystem sodann durch das Eigenmittelsystem abgelöst,<sup>6</sup> das für die Zeit von jeweils mehreren Jahren zu „automatischen“ Zahlungsverpflichtungen der Mitgliedstaaten gemäß den zuvor vereinbarten Abrufsätzen führt. Doch ist es unverändert dabei geblieben, dass die Mitgliedstaaten – aus ihren Haushalten – an die Union leisten, nicht dagegen die Bürger.

Hiermit geht wiederum einher, dass alle „steuerbasierten“ Eigenmittel, wie insbesondere die Mehrwertsteuer-Eigenmittel und künftig möglicherweise auch andere „steuerbasierte“ Eigenmittel, keineswegs zwingend aus entsprechenden Steuererträgen zu erbringen sind. Vielmehr dienen die Eigenmittel-Steuerbemessungsgrundlagen lediglich als Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der jeweiligen Eigenmittelhöhe. Ob und inwieweit die einzelne Eigenmittelzahlung tatsächlich aus dem betreffenden Steuerertrag geleistet wird, bleibt dem Mitgliedstaat überlassen. Im Fall der Mehrwertsteuer-Eigenmittel gilt sogar, dass sich ihre Höhe gar nicht nach der tatsächlichen Mehrwertsteuer-Bemessungsgrundlage im Mitgliedstaat bestimmt (die von optionalen Steuerbefreiungen geprägt sein kann), sondern nach einer unionsweit einheitlich und nur für die Berechnung der Eigenmittel zugrunde zu legenden Bemessungsgrundlage. Auch die neuen Plastikabgabe-Eigenmittel werden nicht etwa gemäß den mitgliedstaatlichen Einnahmen aus einer Plastikabgabe bzw. der Bemessungsgrundlage dieser Abgabe erhoben, sondern nach der Menge des im Mitgliedstaat angefallenen Plastikmülls. Die ersten Erfahrungen zeigen, dass die Mitgliedstaaten die Plastikabgabe-Eigenmittel zu einem guten Teil aus dem allgemeinen Haushalt leisten, ohne die Abgabe überhaupt bei den Bürgern zu erheben. EU-steuerbasierte Eigenmittel führen also, um es auf den Punkt zu bringen, zu einer Form „fiktiver Besteuerung“.

---

<sup>6</sup> Beschluss 70/243/EGKS, EWG, Euratom vom 21.4.1970 über die Ersetzung der Finanzbeträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, ABl. 1970 L 94/19.



## 5. Kompetenzen zur Einführung neuer, steuerbasierter Eigenmittelbemessungsgrundlagen

Das Verhältnis der Steuern, auch harmonisierter Steuern, zum Eigenmittelsystem ist mithin ein indirektes: Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen oder auch Steuern können als Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der Eigenmittelverpflichtungen dienen, ebenso wie das BNE oder die Menge angefallenen Mülls Berechnungsgrundlagen für Eigenmittelkategorien sein können.

Umso klarer tritt damit hervor, dass die Schaffung EU-weit einheitlicher, harmonisierter Steuerbemessungsgrundlagen oder Steuern der Mitgliedstaaten eigenständiger EU-vertraglicher Kompetenzen bedarf. Im Eigenmittelbeschluss mag dann, in einem zweiten Schritt, hieran angeknüpft werden.

Wenn im Fahrplan zur Schaffung neuer, EU-steuerbasierter Eigenmittel eine CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichsabgabe, eine Überarbeitung des Emissionshandelssystems oder auch eine Digitalsteuer avisiert werden, richtet sich der Blick folglich auf die Frage, ob das Unionsrecht Kompetenzgrundlagen enthält, die entsprechende, vereinheitlichte Steuerregelungen erlauben.

Das Spektrum der hierfür in Betracht kommenden Kompetenzgrundlagen ist überschaubar. Art. 192 Abs. 2 UAbs. 1 lit. a AEUV ermöglicht die Einführung von Umweltabgaben, Art. 194 Abs. 3 AEUV die Einführung energiebezogener Abgaben. In beiden Fällen muss das Lenkungsanliegen, also die Sachpolitik im Vordergrund stehen. Nur wenn die Abgabe dem Lenkungsziel dient, darf sie EU-einheitlich ausgestaltet werden und nur dann mag sie zugleich Bemessungsgrundlage für eine Eigenmittelkategorie sein.

Entsprechendes gilt für die binnenmarktbezogenen Kompetenzen der Art. 113, Art. 115 und Art. 116 AEUV. Die Steuerharmonisierung muss danach jeweils für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts erforderlich bzw. zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt notwendig sein. Nur dann, wenn die Harmonisierung primär dieses Sachziel verfolgt, ist sie erlaubt. In einem zweiten Schritt kann sodann im Eigenmittelbeschluss an die vereinheitlichte Steuer zur Berechnung von Eigenmitteln angeknüpft werden.

Im Ganzen zeigt sich, dass das EU-Recht keine Kompetenz der Union enthält, Steuern primär aus fiskalischen Gründen zu vereinheitlichen, also mit dem Ziel, Eigenmittelbemessungsgrundlagen zu schaffen. Stets muss eine Sachpolitik im Mittelpunkt stehen, muss die Harmonisierung um eines Sachziels willen gerechtfertigt sein. Die Nutzbarkeit der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Rahmen des Eigenmittelsystems hat gleichsam ein

Nebenertrag der Vereinheitlichung zu bleiben. Es darf nicht dazu kommen, dass eine Steuer in erster Linie deshalb harmonisiert wird, um eine Eigenmittelkategorie zu schaffen.

## 6. Keine Verstetigung des Eigenmittelbeschlusses

Gefahr droht der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung im Verhältnis zwischen Union und Mitgliedstaaten schließlich auch dann, wenn – wie es die Europäische Kommission gefordert hat –<sup>7</sup> die Geltungsdauer des einzelnen Eigenmittelbeschlusses deutlich verlängert oder gar dessen Geltung verstetigt wird. Während das Interesse der Kommission an langfristiger Planbarkeit nachvollziehbar ist, muss aber zugleich gesehen werden, dass nur durch die periodisch wiederkehrende Erneuerung der Entscheidung über die Eigenmittel deren demokratische Legitimation gesichert wird. Art. 311 Abs. 3 AEUV erlaubt deshalb nur zeitlich begrenzt gültige Eigenmittelbeschlüsse. Die Orientierung an der Geltungsdauer des Mehrjährigen Finanzrahmens ist naheliegend und sachgerecht.

## III. Entwicklungsperspektiven

### 1. Veränderte Berechnung der Eigenmittel

Weiterentwicklungen der EU-Finanzierung sind in vielerlei Hinsicht denkbar. Im Rahmen des bestehenden Eigenmittelsystems könnte direkter an die in den Mitgliedstaaten angefallenen Steuererträge zur Berechnung der mitgliedstaatlichen Zahlungspflichten angeknüpft werden. Hierdurch könnte, ohne Kompetenzen verschieben zu müssen, eine etwas direktere Beziehung zwischen Steuerzahler und EU-Haushalt erreicht werden. Dies gilt im gegenwärtigen System primär für die Mehrwertsteuer-Eigenmittel. Auch wenn es durch die unterschiedlichen Ausgestaltungen von Steuerbefreiungen und anderen Wahlmöglichkeiten in den Mitgliedstaaten zu gewissen Verzerrungen der Bemessungsgrundlage kommen würde, wäre der Gewinn einer solchen Berechnungsmodifikation der klarere Zusammen-

---

<sup>7</sup> Europäische Kommission, Vorschlag für einen Beschluss des Rates über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union vom 29.6.2011, KOM (2011) 510 endg., S. 9 f.

hang zwischen Last und Zufluss. So könnte auf jeder Rechnung und Quittung wahrheitsgemäß ausgewiesen werden, welcher Prozentanteil der getragenen Umsatzsteuer, zumal des Endverbrauchers, an den EU-Haushalt fließt.

## 2. Übergang zum Mehrheitsprinzip im Bereich bestehender Steuerkompetenzen?

Anfang 2019 entwickelte die Europäische Kommission Überlegungen für effizienteres und demokratischeres Entscheiden im Bereich der EU-Steuerpolitik.<sup>8</sup> Im Mittelpunkt steht dabei der teilweise Übergang zu Mehrheitsentscheidungen, insbesondere mittels Brücken- oder Passerelleklauseln (Art. 192 Abs. 2 UAbs. 2 AEUV für den Bereich des Art. 192 AEUV, Art. 48 Abs. 4 EUV im Übrigen). Während ein solcher Übergang primär Bedeutung für die Gestaltung des Binnenmarkts und anderer Sachpolitiken hätten, würde er sich – über die steuerbasierten Eigenmittelbemessungsgrundlagen – auch auf die EU-Finanzierung auswirken. Die Nutzung der Brückenklauseln unterliegt strengen Anforderungen, namentlich der Einstimmigkeit. Die diesbezügliche Diskussion steht für sich. Im vorliegenden Zusammenhang bleibt entscheidend, dass auch dann, wenn mit Mehrheit über eine Steuerharmonisierung entschieden wird, primär ein Sachziel verfolgt werden muss. Die Auswirkung auf das Eigenmittelsystem muss auch insoweit sekundär bleiben.

## 3. Verstärkte Zusammenarbeit

Auch die verstärkte Zusammenarbeit (Art. 20 EUV, Art. 326 ff. AEUV) kann ein Weg sein, um Steuerpolitik in der EU dynamischer zu gestalten. Dieser Weg kann gleichwohl nicht substantiell dazu beitragen, das Eigenmittelsystem weiterzuentwickeln. Der einfache Grund ist der, dass das Eigenmittelsystem Mitgliedstaaten umfasst, die nicht an der verstärkten Zusammenarbeit mitwirken. So lassen sich steuerbasierte Eigenmittelbemessungsgrundlagen von vornherein nicht im Wege verstärkter Zusammenarbeit verändern.

---

<sup>8</sup> Europäische Kommission, Mitteilung an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat vom 15.1.2019, Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, KOM (2019) 8 endg.

#### 4. Vertragsänderung?

Schließlich kommen Vertragsänderungen zur Weiterentwicklung einer steuerlichen EU-Finanzierung in Betracht. Denkbar wäre zum einen, eine EU-Kompetenz zur Steuerharmonisierung mit primär fiskalischem Ziel im Rahmen des Eigenmittelsystems zu schaffen. Die Steuer würde dann harmonisiert werden, um eine Eigenmittelbemessungsgrundlage daraus abzuleiten. Die sonstigen Anforderungen des Eigenmittelsystems blieben erhalten, insbesondere die Anforderung des periodisch wiederkehrenden Eigenmittelbeschlusses.

Sehr viel weiter geht die Überlegung, eine Kompetenz zur Ausgestaltung und Erhebung einer genuinen EU-Steuer jenseits des Eigenmittelsystems zu schaffen. Hier stellten sich aber sogleich zahlreiche ernstliche Folgefragen. So müsste eine derartige Steuer von materiellen Maßstäben zur Sicherung freiheits- und gleichheitsgerechter Besteuerung angeleitet sein. Weiterhin wäre zu klären, in welchem Verhältnis eine solche, unabhängige EU-Steuer zum Eigenmittelsystem stünde. Schließlich und insbesondere wären die verfassungsrechtlichen Anforderungen in allen Mitgliedstaaten zu beachten. Im Fall Deutschlands hieße dies, die Grenzen aus Art. 23 Abs. 1, Art. 79 Abs. 3 GG zu wahren. Nach der Lissabon-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts schließt dies aus, „wesentliche“ Einnahmeentscheidungen auf die EU zu übertragen.<sup>9</sup>

Viel spricht danach dafür, vor allem das Eigenmittelsystem klug und behutsam weiterzuentwickeln, um einerseits die EU für ihre Zukunftsaufgaben zu rüsten, andererseits aber die demokratischen und rechtsstaatlichen Rahmenbedingungen rechtmäßiger Steuererhebung zu erfüllen.

---

<sup>9</sup> BVerfG, Urt. vom 30.6.2009, 2 BvE 2, 5/08, 2 BvR 1010, 1022, 1259/08, 182/09, BVerfGE 123, 267 (361).

## § 6 Das unionsrechtliche Normwiederholungsverbot am Beispiel des Währungsrechts

*Johanna Groß*

### I. Mitgliedstaatliche Gesetzgebung im Bereich des Währungsrechts

Währungsrechtliche Entscheidungen oberster Gerichte, insbesondere zum öffentlichen Geldrecht, sind selten. Entsprechend groß ist die Aufmerksamkeit, die ein aktuelles Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur Frage der Unionsrechtskonformität mitgliedstaatlicher Barzahlungsbeschränkungen erhalten hat.<sup>1</sup> Das durch das Bundesverwaltungsgericht initiierte Vorabentscheidungsverfahren betraf unter anderem die Vereinbarkeit von § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG mit Art. 128 Abs. 1 S. 3 AEUV. Aufgeworfen war die Frage, ob Mitgliedstaaten den Status des Euro als „gesetzliches Zahlungsmittel“ ausgestalten dürfen, und damit letztlich die Problematik der Grenzen erlaubter mitgliedstaatlicher Normsetzungstätigkeit im Bereich einer ausschließlichen Zuständigkeit der Union.<sup>2</sup> Grundsätzlich, so der EuGH, hindere deren währungspolitische Zuständigkeit (Art. 3 Abs. 1 lit. c AEUV) die Mitgliedstaaten der Eurozone daran, Vorschriften zur rechtlichen Ausgestaltung des gesetzlichen Zahlungsmittels zu erlassen. Es bleibe ihnen aber unbenommen, im Rahmen eigener Zuständigkeiten Regelungen zu schaffen, die den Euro als gesetzliches Zahlungsmittel zwar nicht ausgestalten, im Ergebnis aber gleichwohl Auswirkungen auf seine Verwendung haben können.<sup>3</sup> Ob es sich bei § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG um eine solche Regelung oder um eine währungsrechtliche und damit unions-

---

<sup>1</sup> EuGH, verb. Rs. C-422/19 und C-423/19 (Hessischer Rundfunk), ECLI:EU:C:2021:63, EuZW 2021, 554 m. Anm. *J. Groß/J. Klamet*. S. aus dem Schrifttum nur *R. Freitag*, NJW 2021, 1058; *S. Omlor*, EuZW 2021, 480; *C. Manger-Nestler/L. Gramlich*, WM 2021, 1257.

<sup>2</sup> S. zu den Hintergründen des Verfahrens schon *H. Kube*, in: *Kube/Reimer* (Hrsg.), *Geprägte Freiheit* 2019/20, HFSt 13, 2020, S. 133 (137).

<sup>3</sup> EuGH, verb. Rs. C-422/19 und C-423/19 (Hessischer Rundfunk) (Fn. 1), Rn. 56. Der EuGH formuliert allerdings mehrere Voraussetzungen, die in einem solchen Fall eingehalten werden müssen, s. dazu die Anm. bei *J. Groß/J. Klamet* (Fn. 1), S. 559.

rechtswidrige Ausgestaltung des Euro als gesetzliches Zahlungsmittel handelt,<sup>4</sup> liegt nun in der Entscheidungsgewalt des Bundesverwaltungsgerichts. Dabei könnte ein Gesichtspunkt relevant werden, zu dem sich der EuGH im Gegensatz zu den Schlussanträgen des Generalanwalts<sup>5</sup> nicht verhalten hat: Die Frage nach dem unionsrechtlichen Normwiederholungsverbot.

## II. Das unionsrechtliche Normwiederholungsverbot

Im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens hatten Europäische Zentralbank (EZB) und Kommission vorgebracht, dass der besondere institutionelle Rahmen des Europäischen Systems der Zentralbanken (ESZB) den Erlass bestimmter nationaler Vorschriften im Anwendungsbereich der ausschließlichen unionalen Zuständigkeit für die Währungspolitik ausnahmsweise erlaube.<sup>6</sup> Aufgrund der engen Zusammenarbeit zwischen der EZB und den nationalen Zentralbanken herrsche dort „eine weniger ausgeprägte Unterscheidung zwischen der Rechtsordnung der Union und den nationalen Rechtsordnungen“<sup>7</sup>, was die genaue Reproduktion unionsrechtlicher Bestimmungen zur Gewährleistung der Rechtssicherheit rechtfertigen könne.<sup>8</sup> § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG könnte nach dieser Argumentation also selbst dann weiter angewendet werden, wenn das Bundesverwaltungsgericht die Norm als eine währungsrechtliche und damit in die ausschließliche Zuständigkeit der Union fallende Ausgestaltung des gesetzlichen Zahlungsmittels ansehen würde, sofern es sich bei ihr um eine bloße Wiederholung dessen handelt, was Art. 128 Abs. 1 S. 3 AEUV bereits auf unionsrechtlicher Ebene normiert.

---

<sup>4</sup> Wofür Wortlaut, Systematik und Entstehungsgeschichte der Norm sprechen, s. dazu *J. Groß/J. Klamet* (Fn. 1), S. 560.

<sup>5</sup> GA *Pitruzzella*, Schlussanträge v. 29.9.2020 in den verb. Rs. C-422/19 und C-423/19 (Hessischer Rundfunk), ECLI:EU:C:2020:756.

<sup>6</sup> Ebd., Rn. 151.

<sup>7</sup> EuGH, verb. Rs. C-202/18 und C-238/18 (Rimšēvičs/Lettland), ECLI:EU:C:2019:139, Rn. 69, zitiert nach GA *Pitruzzella* (Fn. 5), Rn. 151.

<sup>8</sup> GA *Pitruzzella* (Fn. 5), Rn. 151.

## 1. Grundsätzliches Verbot einer „Umsetzung“ unmittelbar anwendbarer Rechtsnormen in mitgliedstaatliches Recht

Diese Argumentation ist bemerkenswert, denn nach der gefestigten Rechtsprechung des EuGH ist eine nationale Gesetzgebung, die Bestimmungen unmittelbar anwendbarer Unionsvorschriften lediglich wiederholt, nicht nur überflüssig, sondern rechtswidrig.<sup>9</sup> Entwickelt wurde dieses unionale Normwiederholungsverbot in Bezug auf Art. 288 Abs. 2 AEUV<sup>10</sup>. Nach Auffassung des Gerichtshofs ruft die nationale Übernahme oder Wiederholung einer Verordnung Unsicherheit sowohl über die Rechtsnatur der anwendbaren Bestimmungen als auch über den Zeitpunkt ihres Inkrafttretens hervor, wodurch ihre gleichzeitige und einheitliche Anwendung in der gesamten Union gefährdet wird.<sup>11</sup> Die Verabschiedung inhaltlich gleichlautender Regelungen durch den nationalen Gesetzgeber sei „geeignet [...], die Zuständigkeit des Gerichtshofes zur Entscheidung über Fragen der Auslegung des Gemeinschaftsrechts [...] zu beschneiden“ und „die Normadressaten über den Gemeinschaftscharakter einer Rechtsnorm im Unklaren“<sup>12</sup> zu lassen. Dies widerspreche aber der mitgliedstaatlichen Verpflichtung, „nicht die unmittelbare Geltung zu vereiteln, die Verordnungen und sonstige Vorschriften des Gemeinschaftsrechts äußern“<sup>13</sup>.

Das Verbot, unmittelbar in den Mitgliedstaaten anwendbare Rechtsakte durch einen dazwischentretenden nationalen Gesetzes- oder Verordnungsakt „umzusetzen“, findet seinen Grund also letztlich in einem gemeinschaftsrechtlichem Transparenzgebot: Bürger, Verwaltung und Gerichte sollen mit einem Blick in die einschlägigen nationalen Gesetze erkennen können, wie die Rechtslage unter Berücksichtigung des vorrangigen Gemeinschaftsrechts zu verstehen ist.<sup>14</sup> Das Normwiederholungsverbot dient damit dem Schutz des Auslegungsmonopols des EuGH (Art. 19

---

<sup>9</sup> EuGH, Rs. C-39/72 (Kommission/Italien), ECLI:EU:C:1973:13, Rn. 9 f.; EuGH, Rs. C-34/73 (Variola), ECLI:EU:C:1973:101, Rn. 11. S. dazu zudem *U. Haltern*, *Europarecht*, Bd. 1, 3. Aufl. 2017, Rn. 865 ff. und Bd. 2, Rn. 677 f.; *W. Schroeder*, in: *Streinz* (Hrsg.), *AEUV*, 3. Aufl. 2018, Art. 288 Rn. 43.

<sup>10</sup> Bzw. dessen Vorgängernorm Art. 189 Abs. 2 EWGV.

<sup>11</sup> EuGH, Rs. C-39/72 (Kommission/Italien), (Fn. 9), Rn. 17.

<sup>12</sup> EuGH, Rs. C-34/73 (Variola), (Fn. 9), Rn. 11.

<sup>13</sup> Ebd., Rn. 10; EuGH, Rs. C-94/77 (Zerbone), ECLI:EU:C:1978:17, Rn. 22/27.

<sup>14</sup> *M. Selmayr*, *Das Recht der Wirtschafts- und Währungsunion*, Bd. 1, 2002, S. 288 f. Zur Rolle des Einzelnen für die dezentrale Rechtsdurchsetzung im Unionsrecht s. *U. Haltern* (Fn. 9), Bd. 2, Rn. 622 ff.

Abs. 1 S. 2 EUV), vor allem aber der effektiven Umsetzung des Unionsrechts (Art. 4 Abs. 3 EUV).

## 2. Ausnahmen aus Gründen der Rechtssicherheit und -klarheit

Auf den ersten Blick steht diese Rechtsprechung einer wortlautgleichen Übernahme unmittelbar anwendbarer Normen des Unionsrechts auch im Bereich des Währungsrechts von vornherein entgegen. Allerdings gilt das Normwiederholungsverbot nicht absolut. Zum einen hat der Gerichtshof anerkannt, dass manche Bestimmungen einer Verordnung zu ihrer Durchführung des Erlasses entsprechender Maßnahmen durch die Mitgliedstaaten bedürfen, wobei ihnen ein weiter Ermessensspielraum zusteht.<sup>15</sup> Das Verbot, die unmittelbare Geltung einer Unionsnorm durch den Erlass von Umsetzungsmaßnahmen zu vereiteln, hindert folglich nicht in jeder Beziehung weiteres mitgliedstaatliches Handeln, insbesondere dann nicht, wenn der Unionsrechtsakt eine entsprechende ausdrückliche Erlaubnis enthält<sup>16</sup> oder für eine unmittelbare Anwendung nicht hinreichend bestimmt ist.<sup>17</sup> Auch mitgliedstaatliche Auslegungsregeln zur Beseitigung von Unklarheiten sollen erlassen werden können, sofern sie keine rechtsverbindliche Wirkung haben.<sup>18</sup> Zum anderen erkennt der EuGH ausdrücklich die Möglichkeit nationaler Wiederholungsmaßnahmen an, wenn weder das europäische noch das nationale Recht für sich genommen vollstreckt werden können. In solchen Fällen einer zersplitterten Rechtslage gesteht der EuGH den Mitgliedstaaten zu, im Interesse des inneren Zusammenhangs und der Verständlichkeit punktuell Normwiederholungen vorzunehmen,<sup>19</sup> eine Ausnahme, die insbesondere im Datenschutzrecht Relevanz erlangt hat.<sup>20</sup>

Dies zeigt, dass das Unionsrecht eine wiederholende nationale Gesetzgebung nicht schlechthin untersagt, sondern das Normwiederholungsverbot in den Grenzen seines Zwecks – der Schaffung von Rechtssicherheit und -klarheit – Ausnahmen kennt. Wenn eine nationale Normwiederholung zu mehr Rechtssicherheit und Transparenz führt als ihr Unterlassen, würde

---

<sup>15</sup> EuGH, Rs. C-403/98 (Monte Arcosu), ECLI:EU:C:2000:175, Rn. 26, 28.

<sup>16</sup> S. dazu *M. Ruffert*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 288 Rn. 21.

<sup>17</sup> S. dazu *U. Haltern* (Fn. 9), Bd. 2, Rn. 679.

<sup>18</sup> EuGH, Rs. C-94/77 (Zerbone), (Fn. 13), Rn. 22/27.

<sup>19</sup> EuGH, Rs. C-272/83 (Kommission/Italien), ECLI:EU:C:1985:147, Rn. 26 f.

<sup>20</sup> So lässt ErwG 8 der DSGVO nationale Normwiederholungen ausdrücklich zu. Vgl. hierzu BT-Drs. 18/11325 und *A. Benecke/J. Wagner*, DVBl 2016, 600 (605).



ein formalistisches Verständnis des gemeinschaftsrechtlichen Transformationsverbots seinen Zweck verfehlen. Das gilt insbesondere für Sachbereiche, die durch ein intensives Zusammenspiel des Gemeinschaftsrechts mit nationalen Regeln geprägt sind. In solchen Fällen kann eine punktuelle wiederholende mitgliedstaatliche Gesetzgebung nicht nur rechtmäßig, sondern im Einzelfall sogar geboten sein.

### III. Anwendung der Rechtsprechung auf den „besonderen institutionellen Rahmen des ESZB“

Mit der EZB und den nationalen Zentralbanken vereint das ESZB mitgliedstaatliche und supranationale Institutionen zu einem „rechtsträgerübergreifenden Verbund“<sup>21</sup>, der in dieser Form ohne historisches Vorbild ist.<sup>22</sup> Er wird geprägt durch eine wechselseitige Einflussnahme sowie eine enge aufgabenbezogene Verflechtung und Verbindung der Zentralbanken, wobei die nationalen Zentralbanken zwar mitgliedstaatliche Organe bleiben, im Rahmen eines übergreifenden Regelwerkes aber als „integraler Bestandteil“ (Art. 14.3 ESZB-Satzung) in das System eingegliedert sind.<sup>23</sup> Rechtlich wird diese Eingliederung durch ein auf mehreren Rechtsebenen verteiltes System zusammenhängender Vorschriften gewährleistet: Trotz ihrer Eigenschaft als „integraler Bestandteil“ des ESZB finden sich die Rechtsgrundlagen der nationalen Zentralbanken sowohl im Gemeinschafts-, als auch weiterhin im mitgliedstaatlichen Recht. Gem. Art. 131 AEUV und Art. 14.1 ESZB-Satzung müssen die Mitgliedstaaten allerdings sicherstellen, dass ihre innerstaatlichen Rechtsvorschriften im Bereich des Währungsrechts mit den Verträgen „im Einklang“ stehen.<sup>24</sup>

Angesichts dieser engen rechtlichen Verzahnung von unionaler und mitgliedstaatlicher Ebene im Bereich des Zentralbank- und Währungsrechts erscheint es grundsätzlich angemessen, das intensive Zusammenspiel von Unionsrecht und nationalem Recht auch in den nationalen Gesetzestexten

---

<sup>21</sup> C. Seiler, EuR 2004, 52 (55).

<sup>22</sup> L. Dittrich, Die Bedeutung des Rechts für die Stabilität des Geldes, 2016, S. 104.

<sup>23</sup> F. Becker, in: Siekmann (Hrsg.), EWU Kommentar zur EU-Währungsunion, AEUV, 2013, Art. 282 Rn. 28 m.w.N.

<sup>24</sup> S. dazu B. Dziechciarz, Rechtliche Integration der nationalen Zentralbanken in das Europäische System der Zentralbanken und in das Eurosystem, S. 83 ff.

zum Ausdruck zu bringen.<sup>25</sup> Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu Aufgaben, Zielen und Organisationsstruktur der nationalen Zentralbanken im ESZB sind so zahlreich, dass eine punktuelle Normwiederholung zur Vermeidung rudimentärer, ohne den gemeinschaftsrechtlichen Zusammenhang kaum verständlicher Normen im Einzelfall notwendig wird.<sup>26</sup> Das haben auch Kommission und EZB in der Vergangenheit anerkannt, wenn sie nicht nur mehrfach Normwiederholungen in nationalen Zentralbanksatzungen hingenommen haben,<sup>27</sup> sondern sogar explizit darauf hinweisen, dass die durch Art. 131 AEUV und Art. 14.1 ESZB-Satzung geforderte Anpassung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften „[auch] durch die Übernahme von Bestimmungen der Verträge und der ESZB-Satzung“ erfolgen könne.<sup>28</sup>

#### IV. § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG als zulässige Wiederholung von Art. 128 Abs. 1 S. 3 AEUV?

Es könnte sich bei § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG also tatsächlich um eine ausnahmsweise zulässige Reproduktion des Unionsrechts handeln. Jedenfalls die Instanzgerichte der Ausgangsverfahren und Teile des Schrifttums sehen in dieser Norm eine bloße Paraphrasierung von Art. 128 Abs. 1 S. 3 AEUV.<sup>29</sup> Gemessen am jeweiligen Wortlaut der beiden Vorschriften drängt sich diese Beurteilung zwar nicht unmittelbar auf. § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG legt fest, dass Banknoten das einzige *unbeschränkte* gesetzliche Zahlungsmittel sein sollen; eine Eigenschaft, die in Art. 128 Abs. 1 S. 3 AEUV keine Erwähnung findet. Allerdings erschöpft sich die Bedeutung des Begriffs des „unbeschränkten“ Zahlungsmittels wohl in einer Abgrenzung zu Euro-Münzen, die anders als Banknoten nur bis zu einem Betrag

---

<sup>25</sup> M. Selmayr (Fn. 14), S. 291.

<sup>26</sup> M. Selmayr (Fn. 14), S. 289.

<sup>27</sup> S. die Bsp. bei B. Dziechciarz (Fn. 24), S. 120 Fn. 556; und F. Elderson, in: Liber amicorum P. Zamboni Garavelli, 2005, S. 102 f. Auch GA Pitruzzella (Fn. 5), weist in Fn. 82 zu Rn. 151 auf diesen Umstand hin.

<sup>28</sup> So der Mai 2018 gem. Art. 140 AEUV erlassene Konvergenzbericht der EZB, S. 20.

<sup>29</sup> S. z.B. M. Rodi, in: Vedder/Heintschel von Heinegg (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, AEUV, 2. Aufl. 2018, Art. 128 Rn. 6; C. Herrmann, Währungshoheit, Währungsverfassung und subjektive Rechte, 2010, S. 314; R. Freitag, Euro as Legal Tender (and Banknotes) in: Amtenbrink/Herrmann (Hrsg.), The EU Law of Economic and Monetary Union, 2020, 595 (612); B. Beck/D. König, K&R 2017, 142 (144).

von 50 Euro je Zahlung angenommen werden müssen (Art. 11 S. 3 Euro-VO II). Das jedenfalls legt die Entstehungsgeschichte der Norm nahe.<sup>30</sup> Der Norminhalt des § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG geht so gesehen nicht über eine Umschreibung der Eigenschaften des gesetzlichen Zahlungsmittels hinaus, wie sie bereits durch das Unionsrecht ausgestaltet werden.<sup>31</sup>

Indes ergeben sich aus dem oben geschilderten Zweck des Normwiederholungsverbotes Anforderungen an eine ausnahmsweise zulässige mitgliedstaatliche Normwiederholung. So darf durch die wiederholende mitgliedstaatliche Gesetzgebung die Rechtssicherheit nicht beeinträchtigt und das Monopol des EuGH über die Auslegung von Rechtsvorschriften europarechtlicher Herkunft nicht untergraben werden. Trotz Normwiederholung muss folglich Klarheit über den europarechtlichen Charakter eines Rechtsatzes und den Grund seiner rechtlichen Wirkung bestehen.<sup>32</sup> Die nationalen Gesetze müssen deshalb zum einen ihren unionalen Ursprung erkennen lassen. Um die notwendige Rechtsklarheit zu schaffen ist es zum anderen wichtig, dass der Inhalt der inkorporierten Norm nicht verändert wird.<sup>33</sup>

Gerade Letzteres erscheint mit Blick auf § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG problematisch. Die Unterscheidung zwischen einem „beschränkten“ und einem „unbeschränkten“ Zahlungsmittel ist im Europarecht zwar angelegt, findet sich in dieser Form aber nicht in Art. 128 Abs. 1 AEUV wieder. Auf Art. 11 S. 3 Euro-VO II verweist § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG hingegen nicht. Auch die Entstehungsgeschichte der Norm legt eine bewusste Erweiterung des Inhalts von Art. 128 Abs. 1 AEUV durch den deutschen Gesetzgeber nahe.<sup>34</sup> Es ist somit zu bezweifeln, dass § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG in seiner jetzigen Form den hohen Anforderungen des Transparenzgebots entspricht.<sup>35</sup>

---

<sup>30</sup> Bereits vor der Einführung des Euro bezweckte der Begriff des „unbeschränkten Zahlungsmittel[s]“ die Abgrenzung zu den Deutsche Mark-Münzen, für die im Unterschied zu den -Banknoten nur eine beschränkte Annahmepflicht bestand, vgl. BT Drs. 1/806, S. 4. In der Gesetzesbegründung zum Dritten Euro-Einführungsgesetz heißt es, dass das Eigenschaftswort „unbeschränkt“ auch nach Einführung des Euro „aus Gründen der Rechtssicherheit“ beibehalten werden sollte, „da hierzu eine ausdrückliche Regelung im Gemeinschaftsrecht fehlt“, vgl. BT Drs. 14/1673 S. 15.

<sup>31</sup> So wohl auch C. *Freimuth*, in: Siekmann (Fn. 23), Art. 128 AEUV Rn. 79.

<sup>32</sup> EuGH, Rs. C-34/73 (*Variola*) (Fn. 9), Rn. 11.

<sup>33</sup> B. *Dziechciarz* (Fn. 24), S. 119; A. *Benecke/J. Wagner* (Fn. 20), S. 605; GA *Pitruzzella* (Fn. 5), Rn. 152.

<sup>34</sup> S. Fn. 30.

<sup>35</sup> So auch GA *Pitruzzella* (Fn. 5), Rn. 153.

## V. Fazit

Die Übernahme von unmittelbar anwendbaren Vorschriften des Unionsrechts in eine nationale Rechtsordnung kann im Einzelfall mit dem Unionsrecht vereinbar sein. Das gilt insbesondere in Sachbereichen, die durch eine intensive Verflechtung von unionalem und nationalem Recht geprägt sind, wie es beim Währungs- und Zentralbankrecht grundsätzlich der Fall ist. Die mitgliedstaatliche Normwiederholung muss dabei aber in jedem Fall im Sinne der Rechtssicherheit und -klarheit erfolgen. Den daraus erwachsenen Anforderungen genügt § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG im Einzelnen nicht. Selbst bei einer ausnahmsweisen Duldung mitgliedstaatlicher Normwiederholung scheint § 14 Abs. 1 S. 2 BBankG demnach kompetenzrechtlich nicht hinnehmbar.

## § 7 Der steuerrechtliche Begriff der Personenvereinigung

*Nicole Herrmann*

Der Begriff der „Personenvereinigung“ kann unter Zugrundelegung der schlichten Wortbedeutung sehr allgemein verstanden werden. In diesem Sinne ist eine Personenvereinigung ein Zusammenschluss mindestens zweier Personen, deren Zweck auf das gemeinschaftliche Verwirklichen eines bestimmten Bestrebens gerichtet ist.<sup>1</sup> Hiervon erfasst wären unter anderem juristische Personen (mit Ausnahme der Ein-Mann-Kapitalgesellschaften), Personengesellschaften sowie nichtrechtsfähige Vereine, Erbengemeinschaften und Gütergemeinschaften als Gesamthandsgemeinschaften. Innerhalb des Steuerrechts findet sich der Begriff in zahlreichen Gesetzen, unter anderem in § 1 Abs. 1 des neuen Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG) vom 25. Juni 2021<sup>2</sup>. Danach sind die Vorschriften dieses Gesetzes auf natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen anzuwenden. Angesichts der separaten Nennung der Körperschaften ist davon auszugehen, dass die juristischen Personen nicht zu den Personenvereinigungen im Sinne der Vorschrift zählen. Insoweit ist die obige, allgemeine Definition bereits durch den Kontext eingeschränkt. Im nächsten Schritt stellt sich die Frage, ob auf eine feststehende Begriffsbedeutung im Steuerrecht zurückgegriffen werden kann: Sind steuerrechtlich immer dieselben Zusammenschlüsse als Personenvereinigungen einzuordnen? Dem soll im Folgenden mithilfe eines kursorischen Überblicks nachgegangen werden.

---

<sup>1</sup> Vgl. BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1988, 237, 238; siehe auch *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 3 I sowie *R. Martini*, IStR 2012, 441, 447.

<sup>2</sup> BGBl. I 2021, S. 2056-2064.

## I. Ausdrückliche Aufzählung

In einigen steuerrechtlichen Vorschriften werden die Personenvereinigungen als Oberbegriff aufgeführt und die darunterfallenden Zusammenschlüsse ausdrücklich aufgezählt. Ausgesuchte Beispiele hierfür sind § 1 Abs. 1 KStG und § 97 Abs. 1 BewG.

### 1. § 1 Abs. 1 KStG

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 1 KStG die abschließend aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Aus dem nachfolgenden Katalog fallen unter die Personenvereinigungen nur die nichtrechtsfähigen Vereine mit ihrer körperschaftlichen Organisationsstruktur (Nr. 5).<sup>3</sup> Insoweit wird der Terminus als Oberbegriff innerhalb der Vorschrift selbst konkretisiert. Aus § 1 Abs. 1 KStG kann aber nicht allgemein hergeleitet werden, dass nur Subjekte mit körperschaftlicher Struktur steuerrechtliche Personenvereinigungen sein können.<sup>4</sup> Ansonsten würde die – für die Zwecke der Körperschaftsteuer erfolgende – Beschränkung auf „die folgenden“ Personenvereinigungen missachtet. Zudem widerspräche dies der Wortbedeutung in anderen Vorschriften, wie beispielsweise der des § 97 Abs. 1 BewG.

### 2. § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG

§ 97 Abs. 1 BewG enthält ebenfalls eine ausdrückliche Konkretisierung, die sich aber von der des § 1 Abs. 1 KStG unterscheidet. Einen Gewerbebetrieb bilden danach insbesondere alle Wirtschaftsgüter, die den nachfolgenden aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehören, wenn diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Während es sich bei den in den Nummern 1-4 genannten Rechtsformen um Körperschaften handelt, gehören die in Nr. 5 genannten Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18

---

<sup>3</sup> C. Levedag, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann (Hrsg.), KStG, 1. Aufl. 2015, § 1 Rn. 47.

<sup>4</sup> So aber H. Wohlschlegel (jetzt Daragan), ZEV 1995, 94, 95 f., 98. Dagegen auch S. Krieg, Gesellschaften als Erben, 2013, S. 140; U. Lehmann, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im ErbStR, 2009, S. 83; R. Martini., Der pers. Körperschaftsteuertatbestand, 2016, S. 36.

Abs. 4 S. 2 EStG zum Oberbegriff der Personenvereinigungen.<sup>5</sup> Damit sind unter anderem gewerblich tätige oder geprägte sowie freiberuflich tätige Personengesellschaften Personenvereinigungen im Sinne des § 97 Abs. 1 BewG. Die nichtrechtsfähigen Vereine werden hingegen gesondert und ohne Betitelung als Personenvereinigungen in § 97 Abs. 2 BewG aufgeführt.

## II. „Nicht rechtsfähige“ Personenvereinigungen

Innerhalb der Abgabenordnung wird der Begriff der Personenvereinigung teilweise um den Zusatz „nicht rechtsfähig“ erweitert. Als Beispiel mag zunächst § 34 Abs. 1 S. 1 AO dienen. Danach haben die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Hierdurch soll für die bereits zivilrechtlich Handlungspflichtigen eine eigenständige steuerrechtliche Verpflichtung begründet werden, die steuerlichen Pflichten der von ihnen Vertretenen zu erfüllen.<sup>6</sup> Vorausgesetzt wird, dass die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen für die Zwecke einzelner oder auch aller Steuerarten steuerrechtsfähig sind. Zu den nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen im Sinne des § 34 AO gehören daher die Gebilde, die zwar keine juristischen Personen sind, aber am Rechtsverkehr teilnehmen und Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten sein können.<sup>7</sup> Dazu zählen neben den Personengesellschaften auch nichtrechtsfähige Vereine und Erbengemeinschaften. Dies gilt für die Personengesellschaften unabhängig davon, dass sie nach dem aktuellen Stand der Zivilrechtsdogmatik rechtsfähig sind und die Bezeichnung als „nicht rechtsfähig“ insoweit nicht (mehr) zutrifft.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Vgl. *F. Dötsch*, in: Stenger/Loose (Hrsg.), *Bewertungsrecht, BewG*, Stand: 09.2021, § 97 Rn. 226 ff., 606 ff.; *D. Eisele*, in: Rössler/Troll, *BewG*, Stand: 01.2021, § 97 Rn. 3, 11.

<sup>6</sup> BT-Drs. 6/1982, S. 111; BFH v. 27.6.1989 – VIII R 73/84, BStBl. II 1989, 955; AEAO zu § 34, Nr. 1 S. 1; *H. Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), *AO*, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 6; *U. Koenig*, in: Ders. (Hrsg.), *AO*, 4. Aufl. 2021, § 34 Rn. 1; *M. Loose*, in: Tipke/Kruse, *AO*, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 1; *R. Rüsken*, in: Klein, *AO*, 15. Aufl. 2020, § 34 Rn. 1.

<sup>7</sup> *H. Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), *AO*, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 32; *M. Loose*, in: Tipke/Kruse, *AO*, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 10; *R. Rüsken*, in: Klein, *AO*, 15. Aufl. 2020, § 34 Rn. 7.

<sup>8</sup> BFH v. 19.8.2004 – II B 22/03, BFH/NV 2005, 156; *H. Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), *AO*, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 32; *H. Jatzke*, in: Gosch, *AO*,

Dieselbe Auslegung erfährt der Begriff für die Zwecke des nach dem Vorbild des § 735 ZPO geschaffenen § 267 S. 1 AO. Danach genügt bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen, die als solche steuerpflichtig sind, für die Vollstreckung in deren Vermögen ein vollstreckbarer Verwaltungsakt gegen die Personenvereinigung. Hiervon erfasst werden steuerpflichtige Personenzusammenschlüsse ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wie unter anderem die Personengesellschaften.<sup>9</sup> Ihre steuerrechtlichen Pflichten sollen in einem korrespondierenden Vollstreckungsrechtsverhältnis durchgesetzt werden können.

### III. Konkretisierung durch Auslegung

Für eine Vielzahl weiterer steuerrechtlicher Vorschriften lassen sich die jeweils erfassten Personenvereinigungen mittels Auslegung bestimmen. Die Konkretisierung ergibt sich häufig aus Verweisen und kann von wenigen Zusammenschlüssen bis hin zu einem nicht vorhandenen Anwendungsbereich reichen.

#### 1. § 51 Abs. 1 AO

Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, gelten gemäß § 51 Abs. 1 S. 1 AO die darauffolgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des KStG zu verstehen (S. 2). Durch den ausdrücklichen Verweis auf die Trias des § 1 Abs. 1 KStG wird die dortige Begriffsbedeutung für die Zwecke des § 51 AO übernommen. Gemeinnützigkeitsfähige Personenvereinigungen

---

Stand: 08.2018, § 34 Rn. 18; *M. Loose*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 08.2021, § 34 Rn. 10; *R. Rüsen*, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 34 Rn. 7.

<sup>9</sup> BFH v. 11.2.1987 – II R 103/84, BStBl. II 1987, 325, 326; *M. Klüger*, in: Koenig (Hrsg.), AO, 4. Aufl. 2021, § 267 Rn. 5; *K. Müller-Eiselt*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO, Stand: 08.2021, § 267 Rn. 10 ff.; *F. Werth*, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 267 Rn. 3; *L. Zeller-Müller*, in: Gosch, AO, Stand: 06.2019, § 267 Rn. 2, 6.



im Sinne der §§ 52 ff. AO sind dementsprechend nur die nichtrechtsfähigen Vereine.<sup>10</sup>

## 2. § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG

Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b) ErbStG setzt wiederum die Gemeinnützigkeitsfähigkeit voraus. Zuwendungen an inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen bleiben danach steuerfrei, wenn diese nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken im Sinne der §§ 52 bis 54 AO dienen. Dies ist gemäß § 51 Abs. 1 S. 2 AO nur den Körperschaftsteuersubjekten möglich. Die Steuerbefreiung erfasst in der Folge nur die nichtrechtsfähigen Vereine als potentiell gemeinnützige Personenvereinigungen.<sup>11</sup>

## 3. § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG

Die gesonderte Nennung der Personenvereinigungen kann in manchen Fällen aufgrund systematisch zu berücksichtigender Faktoren auch leerlaufen. Einen solchen Fall stellt § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG dar, wonach zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Bezüge gehören, die nach der Auflösung einer Körperschaft oder Personenvereinigung im Sinne der Nummer 1 anfallen und die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen. Aufgrund des Verweises auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sollen hiervon allein Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie bergbaurechtliche Vereinigungen erfasst sein, weshalb die zusätzliche Erwähnung von Personenvereinigungen im Ergebnis überflüssig ist.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> E.-M. Gersch, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 51 Rn. 4; M. Jachmann/S. Unger, in: Gosch, AO, Stand: 06.2009, § 51 Rn. 15; U. Koenig, in: Ders. (Hrsg.), AO, 4. Aufl. 2021, § 51 Rn. 15; A. Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO, Stand: 08.2021, § 51 Rn. 20, 27; R. Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 08.2021, § 51 Rn. 3.

<sup>11</sup> Vgl. W. Hartmann, in: Stenger/Loose (Hrsg.), Bewertungsrecht, ErbStG, Stand: 09.2021, § 13 Rn. 153; G. Jochum, in: Wilms/Jochum, ErbStG, Stand: 08.2020, § 13 Rn. 141; ders., in: ErbStG - eKommentar, Stand: 12.2020, § 13 Rn. 141; M. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: 01.2021, § 13 Rn. 187; T. Schienke-Ohletz, in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 13 Rn. 85; H. Wohlschlegel (jetzt Daragan), ZEV 1995, 94, 96.

<sup>12</sup> S. Bleschick, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 20. Aufl. 2021, § 20 Rn. 58.

#### IV. Fazit

Ein Blick in ausgewählte steuerrechtliche Vorschriften offenbart, dass dem Begriff der Personenvereinigung im Steuerrecht keine feststehende Bedeutung zukommt. Er kann je nach Steuergesetz im Allgemeinen und der jeweiligen Vorschrift im Besonderen unterschiedlich konkretisiert werden. Die Konkretisierung ergibt sich aus einer ausdrücklichen Aufzählung oder auch im Wege der Auslegung. Die Begriffsbedeutung kann durchaus übereinstimmen, wenn Vorschriften aufeinander verweisen oder insoweit parallel ausgestaltet sind.

§ 1 Abs. 1 StAbwG enthält weder eine ausdrückliche Aufzählung noch einen Verweis auf andere steuerrechtliche Vorschriften. Laut den Gesetzesmaterialien sollen durch die Formulierung alle Steuerpflichtigen erfasst werden.<sup>13</sup> Aus § 7 StAbwG folgt, dass die §§ 8 bis 11 StAbwG dann gelten, wenn ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet (Geschäftsvorgänge) unterhält. Dementsprechend müssen Personenvereinigungen als Steuerpflichtige im Sinne des Gesetzes solche Geschäftsbeziehungen überhaupt unterhalten und von den Maßnahmen nach §§ 8 bis 11 StAbwG betroffen sein können. Als solche kommen zunächst die Körperschaftsteuersubjekte in Betracht, weshalb die nichtrechtsfähigen Vereine unter die Personenvereinigungen i.S.d. § 1 Abs. 1 StAbwG gefasst werden könnten. Personengesellschaften sind zwar keine Subjekte der Einkommensteuer (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG); ihnen kommt aber eine partielle Steuerrechtssubjektivität zu als Subjekt der Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation.<sup>14</sup> Letzterem ist laut den Gesetzesmaterialien Rechnung zu tragen: Soweit Vorgänge im Sinne des § 7 StAbwG in Bezug auf Personengesellschaften bestehen, gelten sie für Zwecke dieses Gesetzes als Steuerpflichtige, wobei dies aber nicht zu einer Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht von Personengesellschaften führen soll.<sup>15</sup> Sie sind innerhalb der Aufzählung des § 1 Abs. 1 StAbwG den Personenvereinigungen zuzuordnen. Trotz dieser Intention wurde seitens des Gesetzgebers auf

---

<sup>13</sup> Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 22.4.2021, BT-Drs. 19/28901, S. 21.

<sup>14</sup> BFH, BStBl. II 1984, 751 (761 f.); BStBl. II 1995, 617 (621); BFH/NV 2005, 1737 (1738); BStBl. II 2008, 420 (423 f.); BFH/NV 2010, 640 (641); BFH/NV 2011, 244 (245); BStBl. II 2014, 972 (974); W. Bode, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, Stan: 08.2021, § 15 Rn. 236; Ley, Ubg 2011, 274, ebd.; B. Rätke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 09.2021, § 15 Rn. 90 ff.

<sup>15</sup> Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 22.4.2021, BT-Drs. 19/28901, S. 21.

den Zusatz „nicht rechtsfähig“ verzichtet. Für die Personengesellschaften ist er auch nicht mehr zutreffend, insbesondere unter Berücksichtigung der bevorstehenden Gesetzesänderungen durch das MoPeG<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, S. 3436 ff.: Nach dem künftigen § 705 Abs. 2 BGB kann die GbR selbst Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn sie nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter am Rechtsverkehr teilnehmen soll. Vgl. auch der künftige § 105 Abs. 2 HGB.



## § 8 Das Steueroasen-Abwehrgesetz – Trockenlegen um jeden Preis?

Noah Zimmermann

### I. Der Kampf gegen Steueroasen

Bereits seit einiger Zeit ist der Kampf gegen Steueroasen weit oben auf der Liste der beherrschenden Themen der Steuerpolitik. Während anfangs Bemühungen auf dem Verhandlungswege im Vordergrund standen,<sup>1</sup> versuchen die Hochsteuerländer nunmehr zunehmend aktiv Druck auf Niedrigsteuergelände auszuüben. Deutschland hat sich hierbei in mehrerer Hinsicht als eines der Vorreiterländer erwiesen.

So wurden 2009 durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz die § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) EStG, § 33 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) KStG eingeführt, die zum Erlass einer Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerH-BekV) ermächtigen.<sup>2</sup> In dieser waren verschiedene Maßnahmen gegen Steuerpflichtige mit Geschäftsbeziehungen zu Ländern ohne hinreichenden Informationsaustausch vorgesehen, wenn die Steuerpflichtigen gewisse erweiterte Mitwirkungspflichten verletzen. Allerdings konnte die Verordnung nie tatsächliche Wirkung entfalten, da das BMF zum Schluss kam, dass hinsichtlich keines Staates die Voraussetzungen für eine Anwendung der Maßnahmen vorlägen.<sup>3</sup>

International steht in diesem Kontext aktuell Pillar Two des Inclusive Framework on BEPS im Mittelpunkt, wobei Deutschland eine der treibenden Kräfte hinter dem Projekt ist. Danach soll eine globale Mindestbesteuerung etabliert werden, um etwa die Gewinnverlagerung in Steueroasen zu verhindern.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Etwa im Zuge der „Harmful Tax Competition“-Initiative der OECD aus dem Jahre 1998, s. [oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf](http://oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf).

<sup>2</sup> BGBl. I 2009, 2302 und BGBl. I 2009, 3046.

<sup>3</sup> BMF v. 5.1.2010, BStBl. I 2010, 19.

<sup>4</sup> S. dazu etwa A. Benecke/J. Rieck, IStR 2021, 692.

Parallel dazu betreibt auch die EU eigene Projekte, die von der Arbeitsgruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“<sup>5</sup> ausgearbeitet werden. In diesem Zuge beschloss der ECOFIN-Rat in 2016, eine schwarze Liste der Steueroasen einzuführen, die regelmäßig aktualisiert wird.<sup>6</sup> Während die Nennung auf der Liste ursprünglich nicht mit unmittelbaren Konsequenzen verbunden war, beschloss der Rat im Dezember 2019, dass die Mitgliedstaaten nunmehr gegen die sich auf der schwarzen Liste befindlichen Staaten steuerliche Abwehrmaßnahmen einführen sollen.<sup>7</sup>

## II. Das Steueroasen-Abwehrgesetz

In Umsetzung dieses Beschlusses trat nun am 01.07.2021 und damit nicht einmal fünf Monate nach Veröffentlichung des Referentenentwurfs das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) in Kraft.<sup>8</sup> Es handelt sich um ein eigenständiges außensteuerrechtliches Spezialgesetz außerhalb des AStG. Die darin vorgesehenen Abwehrmaßnahmen wären grundsätzlich schrittweise ab 2022 anzuwenden.<sup>9</sup> Da gegenüber Steueroasen als völkerrechtlich souveränen Staaten nur der regelmäßig mühsame Verhandlungsweg eröffnet ist, setzt das StAbwG bei den der hoheitlichen Gewalt unterliegenden Steuersubjekten an, die wirtschaftlichen Tätigkeiten mit Bezug zu Steueroasen nachgehen. Dazu werden zunächst durch § 2 Abs. 1 i.V.m. §§ 4-6 StAbwG Kriterien aufgestellt, wann ein „nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet“ vorliegt. Werden nun Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse zu einem solchen Gebiet unterhalten, greifen nach §§ 7-11 StAbwG materiell-steuerrechtliche Abwehrmaßnahmen und es besteht nach § 12 StAbwG eine gesteigerte Mitwirkungspflicht. Die Abwehrmaßnahmen zielen nicht nur auf eine Verhinderung von Steuerflucht, sondern

---

<sup>5</sup> S. [consilium.europa.eu/de/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group](https://consilium.europa.eu/de/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group).

<sup>6</sup> Schlussfolgerungen des Rates v. 8.11.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 461, S. 2.

<sup>7</sup> Schlussfolgerungen des Rates v. 5.12.2019, FISC 456/ECOFIN 1074, S. 3 unter Bezugnahme auf die Empfehlungen im Bericht der Gruppe Verhaltenskodex an den Rat v. 25.11.2019, FISC 444/ECOFIN 1005, S. 42 ff.

<sup>8</sup> Durch das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze v. 25.7.2021, BGBl. I 2021, 2056. Zur Umsetzung in anderen Mitgliedstaaten X. *Ditz/C. Seibert*, FR 2021, 813 (819).

<sup>9</sup> Siehe für Details § 13 StAbwG. Allerdings setzt die Anwendung wohl noch den Erlass einer Verordnung mit einer Liste der Steueroasen voraus, vgl. § 3 Abs. 1 S. 2 StAbwG. Zudem ist das Verhältnis von § 3 Abs. 2 StAbwG zu § 13 StAbwG unklar.

sollen ausdrücklich generell Geschäftsbeziehungen zu Steueroasen verhindern.<sup>10</sup> Anhand dessen wird noch einmal deutlich, was schon der Name des Gesetzes andeutet: Die Maßnahmen gegen einzelne Steuerpflichtige stellen nur Mittel zum Zweck dar. Primäres Ziel des Gesetzes ist es eigentlich, das „Geschäftsmodell“ der Steueroasen zu zerstören und diese zur Kooperation zu zwingen.<sup>11</sup> Diese Grundkonzeption birgt die Gefahr, dass die Maßnahmen allein daran ausgerichtet werden, was notwendig ist, um die Steueroasen zum Einlenken zu bringen und nicht danach, was im Hinblick auf die einzelnen Steuerfälle noch mit den Rechten der unmittelbar betroffenen Steuerpflichtigen vereinbar ist.<sup>12</sup> Denn die Maßnahmen müssen in jedem Fall mit dem völkerrechtlichen *genuine link*-Erfordernis und den Grundfreiheiten vereinbar sein. Daneben ist aber auch eine verfassungsrechtliche Kontrolle möglich, da die Abwehrmaßnahmen nur auf EU-„soft law“ basieren.<sup>13</sup>

### III. Die nicht kooperativen Hoheitsgebiete

Nach § 2 Abs. 1 StAbwG ist ein Hoheitsgebiet nicht kooperativ, wenn es die in den §§ 4-6 StAbwG aufgestellten Voraussetzungen nicht erfüllt. Dabei stellt § 4 StAbwG Voraussetzungen an den Informationsaustausch. § 5 StAbwG verlangt, dass kein „unfairer Steuerwettbewerb“ betrieben wird, also grundsätzlich keine niedrige Effektivbesteuerung stattfindet. Schließlich fordert § 6 StAbwG, dass die BEPS-Mindeststandards eingehalten werden sowie, dass länderbezogene Berichte ausgetauscht werden und hierbei der Datenschutz beachtet wird.

---

<sup>10</sup> RegE v. 1.4.2021, S. 1. Verfügbar unter [dserver.bundestag.de/brd/2021/0272-21.pdf](https://dserver.bundestag.de/brd/2021/0272-21.pdf).

<sup>11</sup> Dies ganz offen bekennd RegE v. 1.4.2021 (Fn. 10), S. 1.

<sup>12</sup> Ebenfalls bereits diesen Grundansatz kritisierend X. Ditz/C. Seibert, FR 2021, 813 (821).

<sup>13</sup> Der EuGH spricht „soft law“ zwar eine gewisse Rechtswirkung zu (s. EuGH v. 13.12.1989 – C-322/88, ECLI:EU:C:1989:646 Rn. 18 – Grimaldi), weshalb eine Anwendbarkeit der GRCh auf Grundlage der Rechtsprechung hier nicht gänzlich ausgeschlossen werden kann. Jedenfalls können die hiesigen Schlussfolgerungen des Rates aber keinesfalls dazu führen, dass die Abwehrmaßnahmen vollständig unionsrechtlich determiniert wären, weshalb die verfassungsrechtliche Kontrolle nicht gesperrt sein kann. Es könnte demnach höchstens eine *zusätzliche* Anwendung der GRCh in Betracht gezogen werden. Selbst dies erscheint jedoch aus Sicht des Verfassers wenig überzeugend, weshalb die GRCh hier nicht geprüft wird.

Allerdings führt die Qualifizierung eines Gebiets als nicht kooperativ entgegen des ersten Anscheins noch nicht zur Anwendung der Abwehrmaßnahmen. Denn nach § 3 Abs. 1 S. 2 StAbwG ist für die Anwendung der Abwehrmaßnahmen eine Rechtsverordnung mit einer Liste der betroffenen Gebiete maßgeblich. Nach § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StAbwG erfolgt eine Aufnahme auf diese Liste erst dann, wenn das Gebiet zusätzlich auch auf der EU-Liste steht. Beide Voraussetzungen für eine Aufnahme in die Verordnung erfüllen nach Ansicht des BMF die Amerikanischen Jungferninseln, Amerikanisch-Samoa, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago sowie Vanuatu.<sup>14</sup>

Die zusätzliche Beschränkung auf sich auf der schwarzen Liste der EU befindliche Staaten ist nicht nur steuerpolitisch kritikwürdig, sondern bei der gegenwärtigen Ausgestaltung der Liste auch im Hinblick auf die Vereinbarkeit der Anwendung der Abwehrmaßnahmen mit Art. 3 Abs. 1 GG jedenfalls bedenklich.<sup>15</sup> Denn es steht zu befürchten, dass über die Aufnahme auf die Liste nicht nur anhand objektiver Faktoren entschieden wird, sondern sachfremde politische Erwägungen einbezogen werden.<sup>16</sup> So lässt sich etwa keines der Gebiete auf der Top 10-Liste der Steueroasen des Tax Justice Network wie etwa die Britischen Jungferninseln oder die Cayman Islands auf der EU-Liste finden.<sup>17</sup>

#### IV. Die Abwehrmaßnahmen

Die Abwehrmaßnahmen greifen nach § 7 StAbwG bezüglich aller Geschäftsbeziehungen und Beteiligungsverhältnisse mit Bezug zu einem nicht kooperativen Gebiet. Wie sich auch aus der Entwurfsbegründung ergibt, ist der Begriff der „Geschäftsbeziehungen“ an § 1 Abs. 4 AStG angelehnt.<sup>18</sup> Unglücklich ist allerdings, dass dadurch nicht zweifelsfrei klar

---

<sup>14</sup> So die Verordnung des BMF ([bundesrat.de/drs.html?id=788-21](https://www.bundesrat.de/drs.html?id=788-21)).

<sup>15</sup> Vgl. Stellungnahme der Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft v. 5.3.2021, S. 3 f. Alle Stellungnahmen zum RefE des StAbwG sind abrufbar unter [bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2021-06-30-StVermeidAbwG/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2021-06-30-StVermeidAbwG/0-Gesetz.html).

<sup>16</sup> X. Ditz/C. Seibert, FR 2021, 813 (816).

<sup>17</sup> Vgl. [cthi.taxjustice.net/en](https://cthi.taxjustice.net/en).

<sup>18</sup> Vgl. RegE v. 1.4.2021 (Fn. 10), S. 22.



wird, ob § 7 StAbwG in Abweichung zu § 1 Abs. 4 AStG auch Geschäftsvorfälle zwischen sich nicht nahestehenden Personen erfasst.<sup>19</sup> Der Gesetzeswortlaut verhält sich dazu nicht. In der Entwurfsbegründung findet sich ein nicht absolut eindeutiger Satz,<sup>20</sup> der jedoch vermutlich aussagen soll, dass auch sich nicht nahestehende Personen von § 7 StAbwG erfasst sind. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Abwehrmaßnahmen auch bei Geschäftsvorfällen zwischen sich nicht nahestehenden Personen zur Anwendung kommen können.

Im Einzelnen sind als materiell-rechtliche Abwehrmaßnahmen ein Abzugsverbot (§ 8 StAbwG), eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG), Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG) sowie Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG) vorgesehen. Diese sind allerdings so konstruiert, dass jeweils nur eine der vier Maßnahmen eingreift.<sup>21</sup> Generell hat die Quellenbesteuerung Vorrang vor den anderen Abwehrmaßnahmen.<sup>22</sup> Die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung kommt wiederum vorrangig vor dem Abzugsverbot und den Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen zur Anwendung.<sup>23</sup> Schließlich ist das Abzugsverbot vor den Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen anzuwenden.<sup>24</sup> Die gesteigerte Mitwirkungspflicht steht als verfahrensrechtliche Maßnahme neben den materiell-rechtlichen Maßnahmen.

---

<sup>19</sup> Dies wurde in der Literatur überwiegend angenommen, s. *S. Benz/J. Böhrer*, DB 2021, 1630 (1633 f.); *X. Ditz/C. Seibert*, FR 2021, 813 (818); *G. Hörnicke/C. Quilitzsch*, ISR 2021, 314 (316); *H. Kußmaul/F. Kloster/D. Licht*, ISR 2021, 369 (373); *A. Schnitger/R. Gebhardt/M. Reppel*, SWI 2021, 206 (210). Teilweise wurde jedoch auch davon ausgegangen, dass nur Geschäftsvorfälle zwischen sich nahestehenden Personen erfasst sind, s. *F. Werthebach*, IStR 2021, 338 (339).

<sup>20</sup> RegE v. 1.4.2021 (Fn. 10), S. 22: „Irrelevant ist jedoch insoweit, ob es sich um Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen handelt oder, ob es sich insoweit um eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung handelt.“

<sup>21</sup> S. RegE v. 1.4.2021 (Fn. 10), S. 22.

<sup>22</sup> Vgl. § 8 S. 2 Nr. 1 StAbwG, § 12 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 AStG und § 11 Abs. 3 StAbwG.

<sup>23</sup> Vgl. § 8 S. 2 Nr. 2 StAbwG und § 11 AStG.

<sup>24</sup> Vgl. § 11 Abs. 3 StAbwG.

## 1. Quellensteuermaßnahmen nach § 10 StAbwG

§ 10 S. 1 StAbwG unterwirft Einkünfte von in nicht kooperativen Gebieten Ansässigen der beschränkten Steuerpflicht, wenn die Einkünfte aus Finanzbeziehungen, Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen, sonstigen Dienstleistungen oder dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen erzielt werden und ein anderer Steuerpflichtiger korrespondierende Aufwendungen in Deutschland geltend machen kann. § 10 S. 2, 3 StAbwG ordnet sodann eine Quellenbesteuerung entsprechend § 50a EStG i.H.v. 15 % der Einnahmen an. Dabei greift auch die allgemein problematische Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 EStG.<sup>25</sup> Aufgrund der Vorrangstellung des § 10 StAbwG im Verhältnis zu den anderen Maßnahmen und des weit gezogenen Kreises der erfassten Leistung kommt der Quellenbesteuerung die wohl größte Bedeutung unter den Maßnahmen zu.

Es stellt sich die Frage, ob § 10 StAbwG mit dem völkerrechtlichen *genuine link*-Erfordernis vereinbar ist. Als allgemeine Regel des Völkerrechts ist das *genuine link*-Erfordernis nach Art. 25 GG Bestandteil des Bundesrechts<sup>26</sup> und hat somit Anwendungsvorrang<sup>27</sup> vor dem einfachen Recht. Es gebietet, dass das materielle Recht eines Staates einen Sachverhalt nur regeln darf, wenn dieser eine hinreichende Verbindung zu dem betreffenden Staat aufweist, wobei jedoch ein weiter Einschätzungsspielraum einzuräumen ist.<sup>28</sup> Es bedarf also für die Besteuerung eines Sachverhalts „hinreichender sachgerechter Anknüpfungsmomente für die Abgabenerhebung in dem Staat, der die Abgaben erhebt“.<sup>29</sup> In Bezug auf § 10 StAbwG wird eine hinreichende Verbindung wohl noch anzunehmen sein, wenn es sich um eine grenzüberschreitende Lieferung oder Dienstleistung mit Deutschland als Zielstaat handelt, da der Leistungserbringer sich dann jedenfalls kurzzeitig auf den deutschen Markt begibt.<sup>30</sup> Allerdings erfasst § 10 StAbwG auch Fälle, in denen die Leistung nicht grenzüberschreitend ist, also vollständig innerhalb des nicht kooperativen Gebiets erbracht wird. Somit würde etwa

---

<sup>25</sup> Da es sich hier nicht um StAbwG-spezifische Probleme handelt, sei auf die allgemeine Diskussion zu § 50 Abs. 2 EStG verwiesen, s. zu den Grundfreiheiten etwa K. Herkenroth/A. Striegel, in: HHR, Stand: 02.2021, § 50 EStG Rn. 7.

<sup>26</sup> Vgl. BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (369).

<sup>27</sup> Vgl. BVerfG v. 29.1.1974 – 2 BvN 1/69, BVerfGE 36, 342 (365).

<sup>28</sup> Grundlegend StIGH v. 7.9.1927 – Ser. A No. 10, S. 18 f. – Lotus.

<sup>29</sup> BVerfG v. 22.03.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (369).

<sup>30</sup> Vgl. allgemein W. Schön, in: J. Lüdicke, Praxis und Zukunft des deutschen Internationalen Steuerrechts, 2012, S. 1 (16).

die lokale Tourismusbranche der Steueroase in Bezug auf Leistungen an deutsche Reiseanbieter der deutschen Besteuerung unterworfen.<sup>31</sup> Allein, dass der Leistungsempfänger in Deutschland ansässig ist, kann jedoch nicht ausreichen, da nicht dieser, sondern der Leistungserbringer besteuert wird. Deshalb mangelt es bei nicht grenzüberschreitenden Leistungen an einem *genuine link*<sup>32</sup> und § 10 StAbwG ist insoweit völkerrechtswidrig und unanwendbar.

## 2. Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG

Nach § 9 StAbwG findet eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung Anwendung, wenn die beherrschte ausländische Gesellschaft in einem nicht kooperativen Gebiet ansässig ist. Dies hat vor allem zur Folge, dass die Befreiung der aktiven Einkünfte i.S.v. § 8 Abs. 1 AStG nicht mehr greift und daher sämtliche Einkünfte der ausländischen Gesellschaft der Hinzurechnungsbesteuerung unterfallen. Zudem ist der Motivtest des § 8 Abs. 2 AStG nicht mehr anwendbar.

Hinsichtlich der Vereinbarkeit von § 9 StAbwG mit den Grundfreiheiten lässt sich sagen, dass die Norm vermutlich keinen großen Einfluss auf die Frage hat, ob die Hinzurechnungsbesteuerung unionsrechtswidrig ist oder nicht. Diese Frage hängt in Bezug auf Drittstaaten ohnehin unter anderem bereits maßgeblich von der Annahme des Gesetzgebers ab, dass durch das neue Beherrschungskonzept des Art. 7 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a) ATAD, § 7 AStG i.d.F. des ATAD-UmsG Art. 63 AEUV gesperrt ist und damit in Drittstaatskonstellationen kein grundfreiheitlicher Schutz mehr besteht<sup>33</sup>. Denn bereits nach § 8 Abs. 3 AStG ist dort der grundfreiheitlich relevante Motivtest ausgeschlossen. Allein der durch das StAbwG ausgeschlossene

---

<sup>31</sup> S. die deshalb gegen das StAbwG protestierenden Stellungnahmen der Allianz Selbstständiger Reiseunternehmen und des Deutschen Reiseverbands (s. Fn. 15).

<sup>32</sup> Vgl. Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer (s. Fn. 15), S. 4 ff.

<sup>33</sup> Vgl. RegE v. 26.3.2021, S. 64 (s. [dserver.bundestag.de/brd/2021/0245-21.pdf](https://dserver.bundestag.de/brd/2021/0245-21.pdf)). Diese Frage soll hier aufgrund des Fokus auf das StAbwG aber offenbleiben, s. dazu etwa J. Böhmer/R. Gebhardt/S. Krüger, IWB 2021, 479 (480); C. Kahlenberg/C. Quilitzsch, IStR 2021, 135 (136 f.); S. Köhler/W. Staats, ISR 2021, 295 (296 ff.).

Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG könnte eine potenzielle Unionsrechtswidrigkeit ohnehin nicht zuverlässig verhindern<sup>34</sup> und der Ausschluss des Motivtests durch das StAbwG wird neben § 8 Abs. 3 AStG wohl kaum eine Bedeutung haben.

### 3. Abzugsverbot nach § 8 StAbwG

Durch § 8 StAbwG werden Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen zu nicht kooperativen Gebieten einem Abzugsverbot unterworfen, wenn die korrespondierenden Erträge nicht in Deutschland der Ertragsbesteuerung unterliegen. Diese Regelung ist sowohl unions- als auch verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt.

Insofern die Aufwendungen von durch die Kapitalverkehrsfreiheit<sup>35</sup> geschützten Handlungen veranlasst sind, liegt eine unionsrechtlich rechtfertigungsbedürftige Diskriminierung vor. Eine Rechtfertigung durch den Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung kommt nicht in Betracht. Allein die Tatsache der Geschäftsbeziehungen zu einem bestimmten Staat kann keine allgemeine Missbrauchsvermutung begründen und selbst wenn man vom Gegenteil ausgehen würde, müsste man einen Gegenbeweis zulassen.<sup>36</sup> Auch kann im Hinblick auf den Rechtfertigungsgrund der Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen nicht pauschal eine Rechtfertigung angenommen werden. Zwar hat der EuGH in Bezug auf die Gewährung von Steuervorteilen entschieden, dass diese im Falle nicht gewährleisteten Informationsaustauschs mit einem Drittstaat verweigert werden dürfen, wenn der Informationsaustausch für die Kontrolle des Vorliegens der tatbestandlichen Voraussetzungen des Vorteils notwendig ist.<sup>37</sup> Insofern diese Grundsätze überhaupt als auf Abzugsverbote übertragbar angesehen werden, tragen sie bei § 8 StAbwG aber insoweit

---

<sup>34</sup> Vgl. EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 60 ff. – Cadbury Schweppes.

<sup>35</sup> In Dreieckssachverhalten kann evtl. z.B. auch Art. 49 AEUV einschlägig sein.

<sup>36</sup> GA Hogan v. 24.10.2019 – C-458/18, ECLI:EU:C:2019:897 Rn. 60, 64 f. – GVC Services (Bulgaria).

<sup>37</sup> Grundlegend EuGH v. 18.12.2007 – C-101/05, ECLI:EU:C:2007:804 Rn. 63, – A.

nicht, wie die Aufwendung auch ohne Informationsaustausch nachgewiesen werden kann. Ein Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung „schädlichen Steuerwettbewerbs“ ist hingegen nicht anerkannt.<sup>38</sup>

Verfassungsrechtlich stellt das Abzugsverbot eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips dar, das infolge des aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Folgerichtigkeitsgebots grundsätzlich durchzuhalten ist<sup>39</sup>. Eine solche Ausnahme von einer folgerichtigen Umsetzung bedarf eines sachlichen Grundes.<sup>40</sup> Eine Rechtfertigung durch den Zweck der Missbrauchsabwehr muss ausscheiden. Es ist erneut abzulehnen, Geschäftsbeziehungen mit einem nicht kooperativen Gebiet typischerweise als Missbrauch einzustufen. Selbst wenn man vom Gegenteil ausgehen würde, wäre ein generelles Abzugsverbot jedenfalls unangemessen, da es nicht missbräuchliche Geschäftsbeziehungen de facto unmöglich macht. Auch scheidet eine Rechtfertigung durch den Lenkungszweck der Ausübung von Druck auf Steueroasen aus. Unabhängig davon, ob dieses Ziel überhaupt einen legitimen Lenkungszweck darstellen kann, liegt jedenfalls ebenso eine unangemessene Belastung für Steuerpflichtige mit nicht missbräuchlichen Geschäftsbeziehungen vor.

#### 4. Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen nach § 11 StAbwG

§ 11 StAbwG schließt für Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen in Bezug auf in einem nicht kooperativen Gebiet ansässige Körperschaften die Anwendung der §§ 8b Abs. 1 S. 1 KStG, 2 Abs. 5b, 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG sowie abkommensrechtlicher Schachtelprivilegien aus. Damit tritt die volle Belastung mit dem Regelsteuersatz ein. Die Regelung stellt eine im Hinblick auf Art. 63 AEUV relevante Diskriminierung dar, dürfte allerdings bei fehlendem Informationsaustausch durch den Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit der Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen gerechtfertigt sein.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> Kokott, Steuerrecht der EU, 2018, S. 262.

<sup>39</sup> S. etwa BVerfGE 107, 27 (48).

<sup>40</sup> Ebda.

<sup>41</sup> H. Jacobsen, DStZ 2021, 372 (378 f.).

## 5. Gesteigerte Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG

Nach § 12 StAbwG bestehen für Geschäftsvorgänge in Bezug auf nicht kooperative Gebiete gesteigerte Mitwirkungspflichten. Es muss etwa für in dem nicht kooperativen Gebiet ansässige Gesellschaften, mit denen Geschäftsbeziehungen bestehen, eine Liste der an diesen Gesellschaften (mittelbar) beteiligten natürlichen Personen vorgelegt werden. Bei Zuwiderhandlung wird nach § 162 Abs. 2 S. 3 AO im Rahmen einer Schätzung vermutet, dass Einkünfte gar nicht bzw. zu niedrig erklärt wurden. Zudem kann nach § 162 Abs. 4a AO ein Zuschlag erhoben werden. Die wohl zu bejahende Frage, ob Zuschläge speziell für Auslandsfälle unionsrechtswidrig sind, wurde nunmehr in Bezug auf § 162 Abs. 4 AO dem EuGH vorgelegt.<sup>42</sup> Jedenfalls insofern die Verletzung von Mitwirkungspflichten sanktioniert wird, die möglicherweise im Einzelfall faktisch nicht erfüllbar sind,<sup>43</sup> liegt auch eine Verletzung von Art. 2 Abs. 1 GG vor.

## V. Fazit und Ausblick

Das StAbwG sieht sich also im Ergebnis vielfältigen Bedenken von völkerrechtlicher, europarechtlicher und verfassungsrechtlicher Seite ausgesetzt, die aufgrund ihrer Vielzahl und teils auch der Komplexität der Probleme hier nur cursorisch behandelt werden konnten. Inwieweit das StAbwG Praxisrelevanz erlangen wird, erscheint noch offen. Es hat in jedem Fall Potenzial, eine starke Präventivwirkung zu entfalten, weshalb es möglicherweise nur wenige bis gar keine Fälle des Eingreifens der Regelungen geben wird. Zudem sind die potenziell vom StAbwG betroffenen Staaten aktuell rar gesät und soweit ersichtlich wohl ohne starke wirtschaftliche Beziehung zu Deutschland. Allerdings ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass es aus dem EU-Parlament Forderungen gibt, die EU-Liste durch eine Änderung der Kriterien erheblich zu erweitern.<sup>44</sup> Insofern allerdings Pillar Two tatsächlich umgesetzt wird, könnten die Tage des jetzigen Konzepts des StAbwG bereits wieder gezählt sein bzw. sie würden jedenfalls stark an Bedeutung verlieren. Denn die Maßnahmen des StAbwG und die des Pillar

---

<sup>42</sup> FG Bremen v. 7.7.2021 – 2 K 187/17 (3), anhängig beim EuGH unter C-431/21.

<sup>43</sup> So jedenfalls die Stellungnahme der Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft v. 5.3.2021 (Fn. 15), S. 9.

<sup>44</sup> S. die Entschließung des EU-Parlaments v. 21.1.2021, 2020/2863(RSP), s. [europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0022\\_DE.pdf](https://europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0022_DE.pdf).

Two ähneln sich teilweise,<sup>45</sup> haben jedoch unter anderem im Hinblick auf die Intensität der Maßnahmen den erheblichen Unterschied, dass Pillar Two nur eine Mindestbesteuerung sicherstellt, das StAbwG aber jegliche Wirtschaftsbeziehung zu einem Staat verhindern soll. Diese Unterschiede vermögen allerdings nicht vollständig zu vermeiden, dass Pillar Two im Falle der Umsetzung teils ähnliche Fragen zur Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht<sup>46</sup> aufwerfen würde.

---

<sup>45</sup> Dazu *H. Kußmaul/F. Kloster/D. Licht*, ISR 2021, 369.

<sup>46</sup> S. z.B. *A. Milutinović*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Geprägte Freiheit 2019/20*, HFSt 13, 2020, S. 97 (102 f.).





## § 9 Verrechnungspreise vor den Finanzgerichten?

*Markus Schaupp\**

Im Rahmen einer interdisziplinären Studie zur Verbesserung des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise führte ein Team aus Betriebswirtschaftlern und Juristen – darunter der Verfasser – 44 zweistündige Interviews mit Vertretern aus großen und mittelständischen Unternehmen, der Beraterschaft und aus der Finanzverwaltung.

Von den zahlreichen Befunden<sup>1</sup> soll an dieser Stelle nur der folgende aufgegriffen werden: Für Verrechnungspreissachverhalte spielt der nationale Rechtsweg faktisch keine Rolle.<sup>2</sup> Judikate der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs sind daher in diesem Bereich selten.<sup>3</sup>

### I. Verrechnungspreise in der Außenprüfung

#### 1. Betragsgenaue Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Der Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA<sup>4</sup> dient der internationalen Staatengemeinschaft als einheitliches Konzept<sup>5</sup> für die Ge-

---

\* Der nachfolgende Beitrag fußt auf einem interdisziplinären Forschungsprojekt der Universitäten Göttingen (Leitung Prof. Oesterreicher, betriebswirtschaftliche Steuerlehre) und Heidelberg (Leitung Prof. Reimer, Rechtswissenschaft) zum Verfahrensrecht der Verrechnungspreise, das im vergangenen Jahr unter Förderung durch die Stiftung Familienunternehmen durchgeführt wurde.

<sup>1</sup> Die ausführlichen Projektergebnisse werden in Kürze an anderer Stelle veröffentlicht.

<sup>2</sup> So jedenfalls für die Vergangenheit auch: A. Vögele/T. Borstell/L. Bernhardt, 5. Aufl. 2020, Kap. A Nationales Recht Rn. 17.

<sup>3</sup> Zum Überblick: A. Vögele/T. Borstell/L. Bernhardt, 5. Aufl. 2020, Urteilsregister/Verwaltungsschreiben IV; zuletzt mit größerer Bedeutung: BFH v. 27.11.2019 – I R 40/19 (I R 14/16).

<sup>4</sup> Mit gleicher Regelung im Art. 9 des UN-Musterabkommens.

<sup>5</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, Chapter I Rn. 1.1.

winnallokation zwischen verbundenen, grenzüberschreitend tätigen Unternehmen, um wirtschaftliche Doppelbelastung zu verhindern.<sup>6</sup>

Der gemeinsame Grundsatz ist aber mitnichten ein Garant für Einmalbesteuerung. Er erfährt nationale Konkretisierung,<sup>7</sup> wird unterschiedlich verstanden und durch divergierende nationale Vorschriften im Verfahren flankiert (in Deutschland: § 90 Abs. 3 AO). Überwölbt werden diese unterschiedlichen nationalen Prägungen durch eine konzeptionelle Schwäche des Verrechnungspreises<sup>8</sup>: Er ist eine fiktive Rechengröße, die in der Regel allein für steuerliche Zwecke bestimmt wird. Den „einen“ Verrechnungspreis gibt es nicht.

## 2. Verrechnungspreissysteme und die Außenprüfung

Da die meisten Unternehmensgruppen ein in sich stimmiges Verrechnungspreissystem anwenden, gelingt die Veranlagung zunächst ohne Doppelbelastungen, weil an Amtsstelle nur festgesetzt wird, was erklärt wurde. Verrechnungspreise sind dort nicht erkennbar und werden auch nicht geprüft.<sup>9</sup> Sie sind dann, wie § 90 Abs. 3 S. 5 AO es für die Dokumentation vorsieht, regelmäßig erst Gegenstand der Außenprüfung. Dort sind die Verrechnungspreise dann aber häufig auch Schwerpunkt der Prüfung und haben einen Änderungsbescheid zur Folge.

Sofern dieser nicht auf einem Konsens in der Schlussbesprechung beruht,<sup>10</sup> hält der Steuerpflichtige den Änderungsbescheid in der Regel für abkommenswidrig, weil er ohne korrespondierende Gegenberichtigung (vgl. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA) eine wirtschaftliche Doppelbelastung zur Folge hat.

---

<sup>6</sup> OECD-Musterkommentar (2017), Art. 9 Rn. 1.

<sup>7</sup> Für Deutschland: § 1 AStG.

<sup>8</sup> Das allgemeine Problem, dass DBA nach dem OECD-MA in unterschiedlichen Rechtstraditionen unterschiedliche verstanden, konkretisiert und ausgelegt werden (zum Problem bei der Betriebsstätte, A. Skaar, Permanent Establishment, 2. Aufl. 2020), erfährt beim Fremdvergleichsgrundsatz nur seine Zuspitzung, weil dieser normativ und faktisch besonders voraussetzungsreich in der Anwendung und zugleich wirtschaftlich besonders relevant ist (OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, Preface Rn. 1).

<sup>9</sup> R. Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 09.2021, § 90 Rn. 52.

<sup>10</sup> K.-D. Drüen, FR 2011, 101 (107); Neuling/Röckle in Neuling/Wilmanns/Busch/Scheibe, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, 2020, A Teil 4 Rn. 1.

## II. Korrekturverfahren: Interessenausgleich im Einzelfall

### 1. Nationales Rechtsbehelfsverfahren

Gegen diesen wegen des Mehrergebnis belastenden Änderungsbescheid gewähren §§ 40, 110 FGO die Möglichkeit der Anfechtungs- und Änderungsklage. Das Gericht ermittelt dann im Rahmen der Amtsermittlung<sup>11</sup> den Sachverhalt erneut und überprüft den Änderungsbescheid am Maßstab von § 1 AStG (oder ggf. § 8 Abs. 3 KStG, § 4 Abs. 1 S. 2 ff., 8 EStG) sowie des zugehörigen DBA mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA. Der Bescheid wird als nationale Maßnahme an nationalem Recht gemessen. Nicht mehr, aber auch nicht weniger fordert der Justizgewährleistungsanspruch<sup>12</sup> und das Gebot effektiven Rechtsschutzes aus Art. 19 Abs. 4 GG.

### 2. ... und seine praktischen Defizite

Obwohl dieses verfassungsrechtliche Gebot auf die Effektivität des finanzgerichtlichen Verfahrens drängt, weist die geringe Anzahl der geführten Verfahren daraufhin, dass jedenfalls aus Perspektive der klagebefugten Unternehmen der nationale Rechtsweg nicht als effektives Instrument wahrgenommen wird: Die befragten Unternehmen schildern für ihr geringes Interesse am nationalen Gerichtsverfahren im Wesentlichen drei Gründe:

Erstens trauen sie den Finanzrichterinnen und -richtern keine spezifische Kompetenz für Verrechnungspreise zu. Die Preisermittlung erfordert in erheblichen Umfang betriebswirtschaftliche Kenntnisse, über die die rechtswissenschaftlich ausgebildeten Richter (vgl. § 5 DRiG, aber auch §§ 16 ff. FGO) meist nicht verfügen. Jedenfalls partiell handelt es sich hierbei aber auch um ein „Henne-Ei-Problem“:<sup>13</sup> Richter bilden sich entlang ihrer Entscheidungstätigkeit fort.<sup>14</sup> Haben sie keine oder nur wenige Fälle

---

<sup>11</sup> Zu den Grenzen bei internationalen Steuerfällen *T. Eisgruber/E. Oertel*, Grenzüberschreitender Steuervollzug, FS BFH, Bd. 1, 2018, S. 1113 (1124 ff.).

<sup>12</sup> *B. Remmert*, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 01.2021, Art. 103 Abs. 1 Rn. 31.

<sup>13</sup> So auch *Peters* in Tax Quartett, NWB-Podcast vom 07. Juni 2021, 41:00.

<sup>14</sup> Ebd.

mit Verrechnungspreisbezug zu entscheiden, bildet sich dort auch keine Expertise aus.<sup>15</sup>

Zweitens dauern Gerichtsverfahren nach Einschätzung der Steuerpflichtigen häufig zu lange. Bis weilen ist im gleichen zeitlichen Rahmen eine Entscheidung im Verständigungsverfahren zu erzielen.

Der dritte und gewichtigste Punkt ist aber, dass Gerichtsverfahren für die Bewältigung von Verrechnungspreisen nur eingeschränkt geeignet sind. Die Entscheidungsgewalt nationaler Gerichte endet mit dem Staatsgebiet. Sie können nur über eine der beiden Maßnahmen entscheiden, die die Doppelbelastung auslösen. Damit kann das Gericht dem „faktischen Klageinteresse“<sup>16</sup> – die Beseitigung der Doppelbelastung – nur dann entsprechen, wenn es die Verrechnungspreiskorrektur aus der Außenprüfung gänzlich für unzutreffend hält. Fälle, in denen die Doppelbelastung auf einem unterschiedlichen DBA-Verständnis oder unterschiedlichen Vorstellungen vom Sachverhalt beruhen, lassen sich durch das nationale Rechtsbehelfsverfahren nicht befriedigend lösen.

### 3. Bilaterale Verständigung

Dieses praktische Defizit des nationalen Rechtswegs wird durch die bestehenden Instrumente der Verständigung und der Streitbeilegung aufgefangen.<sup>17</sup> Im Rahmen eines bilateralen Verwaltungsverfahrens verständigen sich die beteiligten Staaten auf Antrag eines Steuerpflichtigen über die richtige Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens. Es erfolgt eine Koordination der Rechtsanwendung, die der nationale Rechtsweg nicht leisten kann: Die durch die Finanzverwaltungen vertretenen Staaten erzielen im Einigungswege ein gemeinsames Verständnis vom Sachverhalt und eine einheitliche Rechtsanwendung, die die Doppelbelastung verhindert.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> Insofern handelt es sich nur um ein unselbständiges „Annex-Problem“: Wenn die Steuerpflichtigen auch wegen Verrechnungspreisstreitigkeiten die Gerichte anriefen, behöbe sich dieses von selbst.

<sup>16</sup> In Abgrenzung zum prozessualen Klagebegehren, das auf die Aufhebung o. Änderung des Steuerbescheids gerichtet sein muss, § 65 Abs. 1 FGO.

<sup>17</sup> DBA mit Vorschriften nach Art. 25 OECD-MA bzw. Art. 24 dVG, das Übereinkommen 90/436/EWG (Schiedskonvention) und die Rl. (EU) 2017/1852.

<sup>18</sup> OECD-Musterkommentar (2017), Art. 25 Rn. 7.

Bei der EU-Schiedskonvention und der EU-Streitbeilegungsrichtlinie ebenso wie bei zahlreichen DBA schließt sich an ein gescheitertes Verständigungsverfahren ein Schiedsverfahren<sup>19</sup> an, in dem ein unabhängiges Gremium über die Lösung des Falls entscheidet, wenn sich die Finanzverwaltungen nicht einigen können.

Nach Auskunft der befragten Unternehmen sind die Erfolgsaussichten im Verständigungsverfahren hoch; dort wo eine Schiedsregelung besteht, wird die Doppelbelastung sicher beseitigt und auch im Übrigen gelingt es dem BZSt regelmäßig, im Verständigungsverfahren Einigungen zu erzielen. Diese Kompensation der Defizite des nationalen Rechtsbehelfsverfahrens durch internationale Verständigung vermag so die abkommenswidrige Doppelbelastung konsistent und risikoarm zu beseitigen und dadurch den Einzelfall zu befrieden.

### III. Allgemeinfunktion der Rechtsprechung

#### 1. Rechtskonkretisierung und Dogmatisierung

Die Funktion der Rechtsprechung geht über die verbindliche Entscheidung des Einzelfalls zur Befriedung desselben aber hinaus. Die Gerichte tragen institutionell zum Recht bei. Explizit findet sich diese Aufgabe für den BFH in § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO<sup>20</sup>. Ausweislich der Gesetzesbegründung<sup>21</sup> sollen die Gerichte aus der Einzelfallentscheidung den Teil der *ratio decidendi*, die über den konkreten Fall hinausweist, verallgemeinern und so durch Leitsatzbildung zur Fortentwicklung – vor allem aber zur

---

<sup>19</sup> Art. 25 Abs. 5 OECD-MA; Art. 7 90/436/EWG, §§ 17 ff. EU-DBA-SBG; grundsätzlich halten zahlreiche Staaten Schiedsklauseln für ein effektives Mittel, um die Beendigung von Verständigungsverfahren sicherzustellen, OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms more Effective – Action: 14: 2015 Final Report, S. 41.

<sup>20</sup> Mit entsprechenden Vorschriften für die anderen obersten Bundesgerichte in § 543 Abs. 2 ZPO, § 132 Abs. 2 VwGO und § 160 Abs. 2 SGG.

<sup>21</sup> BT-Drs. 14/4061, 9.

Konkretisierung des Rechts beitragen.<sup>22</sup> Aus der Kontinuität solcher Leitsätze über mehrere Entscheidungen hinweg entsteht zunächst richterliche Dogmatik<sup>23</sup> und schlussendlich Richterrecht.<sup>24</sup>

Auch das Bundesverfassungsgericht würdigt den Konkretisierungsbeitrag der Rechtsprechung in eigener ständiger Rechtsprechung, wenn es bei der Beurteilung der verfassungsrechtlichen Bestimmtheit einer Norm, Art. 20 Abs. 3 GG,<sup>25</sup> die zur Begriffskonkretisierung ergangene Rechtsprechung berücksichtigt.<sup>26</sup>

Das Recht, über das gestritten wird, ist grundsätzlich für die praktische Anwendung auf Konkretisierung durch (verbindliche und über den Einzelfall hinausweisende) Rechtsanwendung angewiesen, denn es spricht eben nicht immer selbst.<sup>27</sup>

Bei den Verrechnungspreisen und dem dazugehörigen Verfahrensrecht handelt es sich zwar um streitanfälliges Recht. Aus den oben genannten Gründen wird dieser aber nicht vor den Gerichten ausgetragen.

## 2. Ausbleibende Rechtskonkretisierung als Verfassungsproblem?

Verfassungsrechtlich ist dieses Ausbleiben einer gerichtlichen Konkretisierung des einfachen Rechts unbedenklich. Der Maßstab ist das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot (Art. 20 Abs. 3 GG): Sind die betroffenen Normen hinreichend bestimmt, auch wenn zu ihnen keine Konkretisierung durch Rechtsprechung erfolgt ist oder erfolgen wird, so haben sie verfassungsrechtlich Bestand.

---

<sup>22</sup> K. Rennert, *Rechtswege – Urteilstwirkungen*, S. 140; zur Differenzierung zwischen Rechtsanwendung und -fortbildung, die sich nicht immer vornehmen lässt, E. Kramer, *Methodenlehre*, 6. Aufl. 2019, S. 207.

<sup>23</sup> W. Hassemer, in: Kirchhof/Magen/Schneider, 2012, *Dogmatik zwischen Wissenschaft und richterlicher Pragmatik*, S. 5 (8).

<sup>24</sup> Zur Frage, ob Richterrecht eine eigenständige Rechtsquelle bildet, s. Rütters/Fischer/Birk, *Rechtstheorie*, 11. Aufl. 2020, Rn. 235 ff. m. w. N. Hier wird der Begriff ohne Einordnung in die Rechtsquellenlehre als Beitrag zur Dogmatik verstanden.

<sup>25</sup> Ggf. auch Art. 103 Abs. 2 GG.

<sup>26</sup> BVerfGE 49, 89 ff. (134); 76, 1 ff. (74); B. Grzeszick, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 01.2021, Art. 20.

<sup>27</sup> Der Satz „*lex semper loquitur*“ gilt gerade nicht - E. Kramer, *Methodenlehre*, 6. Aufl. 2019, S. 210.

Die richterrechtliche Konkretisierung ist kein zwingendes Gebot. Sie erfolgt nur reaktiv<sup>28</sup> und als gewünschte Nebenfolge des Rechtsschutzersuchens Einzelner. In Ermangelung von „Gutachtenverfahren“<sup>29</sup> ist Rechtskonkretisierung eine wichtige, aber keine selbständige Funktion der Judikative. Das ist nicht zuletzt Ausdruck des Primats und Vorrangs<sup>30</sup> des Parlamentsgesetzes in der Rechtsquellenlehre. Nur der Gesetzgeber kann rechtspolitische Anliegen proaktiv regeln. Die Gerichte müssen schweigen.

### 3. Kompensation durch Verständigungsergebnisse?

Hieran knüpfen Überlegungen an, auch diese Rechtsprechungsfunktion durch die Instrumente bilateraler Verständigung zu kompensieren, indem die Ergebnisse von APA- und Verständigungsverfahren jedenfalls leitsatzartig veröffentlicht werden.<sup>31</sup> Im Hintergrund steht die Befürchtung, dass sonst eine Art „Geheimrecht“ entstehe<sup>32</sup> - also eine Rechtskonkretisierung und -fortbildung durch nichtöffentliche, ständige Verwaltungspraxis. Unabhängig von der irreführenden Bezeichnung<sup>33</sup> als Geheimrecht stehen meines Erachtens die Strukturbedingungen, unter denen Verständigungsvereinbarungen zustande kommen, der Entwicklung einer einheitlichen Verständigungspraxis<sup>34</sup> entgegen:

---

<sup>28</sup> B.-O. Byrde, Vom richtigen Umgang mit Richterrecht, JöR 68 (2020), 202 (205).

<sup>29</sup> Etwa auf europäischer Ebene, Art. 218 Abs. 11 AEUV.

<sup>30</sup> B.-O. Byrde, Vom richtigen Umgang mit Richterrecht, JöR 68 (2020), 202 (205).

<sup>31</sup> S. Greil, APA, IFSt-Schrift 512, 2016, S. 76 f.: für das Verständigungs- und Schiedsverfahren nach der Streitbeilegungsrichtlinie in § 19 EU-DBA-SBG umgesetzt.

<sup>32</sup> Wohl zuerst: K. Hickman, Should APAs be published?, *Northwestern Journal of International Law & Business* 1998, 171 (174); ebenso S. Grotherr, Anonymisierte Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften und elektronisches Auskunftsverfahren, *BB* 2015, 471 (472).

<sup>33</sup> Bei „Geheimrecht“ handelt es sich um ein Oxymoron: Es ist Wesenseigenschaft des Rechts, dass es dem Normadressaten (mindestens potentiell) bekannt ist (Für das Gesetz: Art. 82 Abs. 1 S. 1 GG, BVerfGE 44, 350 = NJW 1977, 2255). Daneben stellt sich die Frage, ob durch Verwaltungspraxis eine dem Richterrecht vergleichbare Normsicht überhaupt entstehen kann. Kraft der Kompetenzzuweisung durch Gesetz in Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA wird man dies bejahen können.

<sup>34</sup> Von einer „Schiedspraxis“ kann nicht die Rede sein – praktisch gibt es solche Verfahren kaum. Die primäre Wirkung einer Schiedsklausel scheint darin zu liegen, dass die Einigung in der Verständigungsphase sichergestellt wird, weil die beteiligte Finanzverwaltung an einer „streitigen Erledigung“ des Falls und damit einer Entscheidung durch einen Dritten kein Interesse haben.

Die Verständigung wird von den beiden beteiligten Verwaltungen und nicht durch einen unabhängigen Dritten getroffen. Sie erfolgt zwischen verschiedenen Staaten mit unterschiedlichen Interessenlagen und zum Teil auch innerhalb des einen Staates wechselnden „Verhandlungsteams“. Schenkt man den im Rahmen der Interviews erteilten Auskünften Glauben, erfolgt die Verständigung auch nicht in Bezug zum Einzelfall, sondern im Bündel.

Sofern man sich als Außenstehender anmaßt, über den Arkanbereich der Verständigung zu mutmaßen, so sind die Verständigungsentscheidungen stets ein interessengeleiteter Kompromiss, der die gesichtswahrende Lösung für beide beteiligten Verwaltungen sucht. Eine über den Fall hinausweisende *ratio decidendi* dürfte hierbei meines Erachtens nicht entstehen.<sup>35</sup> Untechnisch auf den Punkt gebracht: Der Vergleich taugt nicht zur Rechtsfortbildung.

#### IV. Fazit

Vorsichtige Stimmen äußern zwar die Prognose, dass angesichts einer intensiveren Prüfungspraxis im Bereich der Verrechnungspreise auch mit zunehmender Inanspruchnahme des nationalen Rechtswegs zu rechnen sei.<sup>36</sup> Ob sich die Praxis tatsächlich so entwickeln wird, bleibt abzuwarten – das Verständigungsverfahren bietet weiterhin in einem vergleichbaren Zeitrahmen eine risikoarme Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Richterliche Konkretisierung im Bereich der Verrechnungspreise wird – vorbehaltlich theoretisch überzeugender, aber politisch derzeit utopischer Lösungen wie einem internationalen Steuergerichtshof<sup>37</sup> – daher wohl auch zukünftig ausbleiben.

---

<sup>35</sup> Anhand der Veröffentlichung von Verständigungsergebnissen ließe sich diese Hypothese verifizieren, wobei aber bereits die Perspektive der späteren Veröffentlichung mutmaßlich Auswirkungen auf das Verständigungsergebnis haben wird.

<sup>36</sup> So einige Stimmen aus der interviewten Beraterschaft, aus dem Schrifttum: A. Vögele/T. Borstell/L. Bernhardt, 5. Aufl. 2020, Kap. A Nationales Recht Rn. 19.

<sup>37</sup> Etwa der Entwurf bei N. Strotkemper, Das Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren in Steuersachen und einem Internationalen Steuergerichtshof, 2017, 1011 ff.



Sehr zu begrüßen ist daher die Praxis der Finanzverwaltung ihre Rechtsauffassung in umfassenden BMF-Schreiben der Öffentlichkeit mitzuteilen<sup>38</sup> und dort zuletzt, dass einige nationale Besonderheiten zugunsten eines umfassenden Verweises auf die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD gewichen sind.<sup>39</sup> Das erlaubt dem Steuerpflichtigen sich in Kenntnis der Verwaltungsauffassung schon früh auf diese Rechtsauffassung einzurichten und im Rahmen der Außenprüfung oder mit anderen Dispositionsschutzinstrumenten eine kooperative Lösung zu suchen. Die Kooperation im Besteuerungsverfahren mindert die Streit anfälligkeit des Rechts und damit auch den Bedarf an (richterrechtlicher) Konkretisierung.

---

<sup>38</sup> Im Umkreis der Verrechnungspreise zuletzt: BMF-Schreiben vom 27.08.2021 - IV B 3 - S 1304/21/10004 :007 (MAP-Merkblatt), vom 14.07.2021 - IV B 5 - S 1341/19/10017 :001 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise), vom 03.12.2020 - IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 (Verwaltungsgrundsätze Verfahren).

<sup>39</sup> BMF-Schreiben vom 14.07.2021 - IV B 5 - S 1341/19/10017 :001 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise), Tz. 2.1 iVm Anlage 1; zur Einordnung A. Saliger/L. Wargowske/S. Greil, Die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, IStR 2021, 571 (573 f.).



## § 10 Besteuerung von Grenzgängern

*Anđela Milutinović\**

### I. Einführung

Doppelbesteuerungsabkommen dienen der interessengerechten Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten.<sup>1</sup> Die Entscheidung darüber, welcher Vertragsstaat grundsätzlich das Recht zur Besteuerung bekommen soll, wird einkunftsspezifisch in den Verteilungsnormen getroffen.<sup>2</sup> Für Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit kann sich dabei in manchen Situationen ein Bedürfnis nach besonderen Regeln ergeben: einen solchen Fall bilden die Normen zur Besteuerung von Grenzgängern. Der vorliegende Aufsatz gibt aus der Perspektive des deutschen Rechts einen Überblick über die Hintergründe der Regelungen zur Grenzgängerbesteuerung in Doppelbesteuerungsabkommen.

Nach der Bestimmung des Begriffs des Grenzgängers werden die Interessen der Beteiligten in derart gelagerten Fällen dargestellt und zuletzt ein kurzer Blick auf die Implikationen des europäischen Rechts geworfen.

### II. Begriff des Grenzgängers

Eine Grenzgängerregelung findet sich weder in der deutschen Verhandlungsgrundlage noch im OECD Musterabkommen von 2017. Dies wird im Kommentar zum OECD Musterabkommen damit begründet, dass die

---

\* Anđela Milutinović ist als Geschäftsaushilfe im Bundesministerium der Finanzen tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

<sup>1</sup> M. Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), S. 6, 45 ff.

<sup>2</sup> Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen sind nach Vorbild des OECD Musters gestaltet. Die Verteilungsnormen finden sich hier in den Art. 6 ff.

Ausgestaltung einer Grenzgängerregelung von lokalen Umständen abhängt und die Lösung der spezifischen Probleme den betroffenen Staaten überlassen sein sollte (zur Darstellung der Interessenlage siehe III.).<sup>3</sup>

Den von der Bundesregierung vereinbarten Grenzgängerregelungen<sup>4</sup> liegt die gleiche Grundidee zugrunde: Ein Grenzgänger ist grundsätzlich ein Steuerpflichtiger, der in der Grenzzone eines Vertragsstaates ansässig und in der Grenzzone des anderen Vertragsstaates nichtselbstständig tätig ist.<sup>5</sup> Erforderlich ist dabei, dass der Steuerpflichtige arbeitstäglich an seinen Wohnort zurückkehrt.<sup>6</sup> Nichtrückkehrtage sowie das Tätigwerden außerhalb der Grenzzone können für die Anerkennung der Grenzgängereigenschaft schädlich sein.<sup>7</sup> Solche schädlichen Tage dürfen über das gesamte Jahr eine gewisse Schwelle nicht überschreiten, anderenfalls wird die Grenzgängereigenschaft für das Steuerjahr nicht anerkannt. Wie viele schädliche Tage zulässig sind, ist nicht einheitlich geregelt. Das DBA Schweiz zieht in Art. 15a Abs. 2 S. 2 die Grenze bei 60 Arbeitstagen. Die Grenzgängerregelungen in den DBA Frankreich und DBA Österreich werden durch Konsultationsvereinbarungen konkretisiert.<sup>8</sup> Hier liegen die Grenzen bei 45 schädlichen Tagen.<sup>9</sup>

### III. Interessenlage

Nach der Klärung des Grenzgängerbegriffs wird nachfolgend die Interessenlage der Beteiligten in Grenzgängersachverhalten im Überblick dargestellt. Erster Ausgangspunkt ist eine generelle Darstellung der Besteuerung

---

<sup>3</sup> OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Art. 15, Tz. 10, ([https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en) zuletzt abgerufen am 10.11.2021); R. Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017, 7. Aufl. 2021, Art. 15 Rn. 274.

<sup>4</sup> Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich; Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich; Art. 15a DBA Schweiz.

<sup>5</sup> BMF Schreiben v. 3.5.2018, IV B 2 - S 1300/08/10027, Rn. 19.

<sup>6</sup> Ebd.

<sup>7</sup> Details dazu finden sich in den betreffenden BMF Schreiben, Konsultationsvereinbarung zum DBA Österreich, BMF Schreiben v. 18.4.2019, IV B 3 - S 1301-AUT/07/10015-02, S. 3 ff.; Konsultationsvereinbarung zum DBA Frankreich, BMF Schreiben v. 3.4.2006, IV B 6 - S 1301 FRA - 26/06, S. 2 ff.

<sup>8</sup> Ebd.

<sup>9</sup> Ebd.

von nichtselbständig Tätigen in Doppelbesteuerungsabkommen. Dem wird die Interessenlage in Grenzgängersachverhalten gegenübergestellt.

## 1. Grundfall Art. 15 Abs. 1 OECD-MA

Bei der Besteuerung von nichtselbstständig tätigen Steuerpflichtigen treffen in grenzüberschreitenden Sachverhalten die Besteuerungsansprüche der betroffenen Staaten aufeinander. Die Situation stellt sich oft folgendermaßen dar: Der Steuerpflichtige ist in einem Staat ansässig, in dem das Welteinkommensprinzip gilt. Dadurch unterliegen grundsätzlich sämtliche Einkünfte des Steuerpflichtigen der Besteuerung im Wohnsitzstaat. Der Tätigkeitsstaat hingegen erhebt einen Anspruch auf Besteuerung des aus inländischer Quelle gezahlten Lohnes.

Zur Lösung dieser Grundproblematik bei Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit sehen viele deutsche Abkommen sowie das OECD Muster die Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Tätigkeitsstaat vor.<sup>10</sup> Der Interessenlage in Grenzgängerfällen wird diese Aufteilung jedoch oft nicht gerecht.

## 2. Perspektive des Grenzgängers

Grenzgänger befinden sich in einer besonderen Position. Ihr Lebensmittelpunkt befindet sich regelmäßig in dem Vertragsstaat, in dem auch ihr Wohnort ist. Ein tägliches Pendeln in einen anderen Staat zum Zweck der Ausübung einer nichtselbstständigen Tätigkeit allein begründet keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Tätigkeitsstaat.<sup>11</sup> Daraus folgt, dass ein derart in Deutschland tätiger Steuerpflichtiger nach nationalem Recht (bei Außerachtlassung der Möglichkeit einer Besteuerung nach § 1 Abs. 3 EStG) beschränkt steuerpflichtig ist. Die persönlichen Verhältnisse eines beschränkt Steuerpflichtigen werden grundsätzlich nicht berücksichtigt.<sup>12</sup> Nun werden die Einkünfte im Tätigkeitsstaat nach der OECD Grundregel auch dort besteuert (s.o.). Im Fall, dass der Steuerpflichtige einen Großteil

---

<sup>10</sup> Art. 15 OECD-MA; Art. 13 DBA Frankreich; Art. 15 DBA Schweiz; Art. 15 DBA Österreich; Art. 14 DBA Niederlande; Art. 15 DBA Dänemark; Art. 15 DBA Polen; Art. 15 DBA Tschechien; Art. 14 DBA Luxemburg.

<sup>11</sup> BFHE 85, 540; C. *Bourseaux/D. Sandler/T. Rauert*, in: Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Art. 15 Rn. 135 m.w.N.

<sup>12</sup> S. *Rauch*, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), EStG, 158. EL 08.2021, § 1 Rn. 279.

oder sogar das gesamte Einkommen im Tätigkeitsstaat erwirtschaftet, kann die Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei Besteuerung im Tätigkeitsstaat für den Steuerpflichtigen nachteilhaft werden.<sup>13</sup>

Es spielen auch andere Faktoren eine Rolle, sodass nicht in allen Grenzkonstellationen die Einführung einer Grenzgängerregelung mit Übertragung des Besteuerungsrechts auf den Ansässigkeitsstaat angezeigt ist.<sup>14</sup> So könnte trotz Besteuerung im Tätigkeitsstaat ohne Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse die Steuerlast im Tätigkeitsstaat eine niedrigere sein als bei Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.<sup>15</sup> Auch die Ausgestaltung der nationalen Sozialversicherungssysteme kann für die wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen von Relevanz sein.<sup>16</sup>

Mithin kann die Abkehr vom Grundsatz der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im Tätigkeitsstaat aus Sicht des Steuerpflichtigen in gewissen Fällen eine vorteilhafte Besteuerung bedeuten.<sup>17</sup>

### 3. Perspektive der Vertragsstaaten

Neben den Interessen des Steuerpflichtigen sind jedoch auch fiskalische Interessen der Staaten bei der Einführung der Grenzgängerregelung von Bedeutung. Denn auch wenn der Tätigkeitsstaat beispielsweise den Arbeitsplatz und die Infrastruktur zur Verfügung stellt,<sup>18</sup> so hat dennoch auch der Ansässigkeitsstaat ein Interesse daran, an der Besteuerung beteiligt zu werden. Die fiskalischen Interessen der Vertragsstaaten spiegeln

---

<sup>13</sup> Dieses Problem war auch der Ausgangspunkt des EuGH, Urteil v. 14.2.1995, C-279/93 – Schumacker, mehr dazu s.u.

<sup>14</sup> Beispiel hierfür ist das Verhältnis zwischen Deutschland und Belgien (s.u.).

<sup>15</sup> So gestaltete es sich für belgische Grenzgänger nach Deutschland. Siehe *M. Schwenke/P. Malinski*, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA Belgien, 154. EL 07.2021, Art. 15 Rn. 24.

<sup>16</sup> Mehr dazu *R. Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017, 7. Aufl. 2021, Art. 15 Rn. 297 ff.

<sup>17</sup> In Betracht kommt auch eine Änderung des Verfahrens zur Durchführung der Grenzgängerregelung, bspw. durch Entbindung des Steuerpflichtigen von seiner Steuererklärungsspflicht in einem Staat. Dies kann für den Steuerpflichtigen aufgrund des verminderten Aufwands von Vorteil sein. Andererseits bedeutet dies ein erhöhtes Bedürfnis nach Zusammenarbeit zwischen den Vertragsstaaten. Ein solches Verfahren sieht das Nordic Agreement Concerning the Collection and Transfer of Tax vor, (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/61643/nordic-agreement-concerning-the-collection-and-transfer-of-tax3/>, zuletzt abgerufen am 13.11.2021).

<sup>18</sup> *R. Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017, 7. Aufl. 2021, Art. 15 Rn. 277.

sich in zwei Beispielen aus der deutschen Abkommenspraxis wieder, in denen die Einführung bzw. Abschaffung einer Grenzgängerregelung mit einem Ausgleichsanspruch des Staates verbunden war, der das Besteuerungsrecht verloren hat:

Das deutsch-belgische Doppelbesteuerungsabkommen enthielt früher eine Grenzgängerregelung.<sup>19</sup> Diese wurde im Jahr 2002 abgeschafft.<sup>20</sup> Der Grund hierfür war, dass die Regelung für den Großteil der Betroffenen – diese waren belgische Arbeitnehmer, die nach Deutschland gependelt sind – eine höhere Steuerbelastung zur Folge hatte.<sup>21</sup> Mit der Aufhebung der Grenzgängerregelung im deutsch-belgischen Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtete sich Deutschland zur jährlichen Zahlung einer Entschädigung in Höhe von 18 Millionen Euro für einen Zeitraum von sechs Jahren an das Königreich Belgien als Ausgleich für dessen Verzicht auf das Besteuerungsrecht.<sup>22</sup>

Andersherum wurde die Einführung der Grenzgängerbesteuerung im deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommen an besondere Durchführungsregeln geknüpft. Ein Vertragsstaat hat nach Art. 13a DBA Frankreich eine Entschädigung für den Verzicht auf Geltendmachung des eigenen Besteuerungsrechts zu zahlen.<sup>23</sup> Die Entschädigungszahlungen erfolgen einmal jährlich für alle von der Regelung erfassten Fälle. Die Grenzgängerbesteuerung nach Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich mit dem zusammenhängenden Fiskalausgleich nach Art. 13a DBA Frankreich ist zeitlich nicht befristet.<sup>24</sup>

---

<sup>19</sup> Art. 15 Abs. 3 Nr. 1 im DBA Belgien in der Fassung vom 11.04.1967, BGBl. II 1969, S. 17, 33.

<sup>20</sup> Art. 1 Zusatzabkommen vom 5.11.2002, BGBl. II 2003, S. 1615.

<sup>21</sup> M. Schwenke/P. Malinski, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA Belgien, 154. EL Juli 2021, Art. 15, Rn. 24.

<sup>22</sup> Art. 3 Zusatzabkommen vom 5.11.2002, BGBl. II 2003, S. 1615, 1617; M. Schwenke/P. Malinski, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA Belgien, 154. EL Juli 2021, Art. 15 Rn. 24.

<sup>23</sup> Insbesondere Art. 13a Abs. 1 DBA Frankreich.

<sup>24</sup> Es hat jedoch alle fünf Jahre ein Treffen zu erfolgen, bei dem die zuständigen Behörden ermitteln, ob die Entschädigungshöhe anzupassen ist, Art. 13a Abs. 6 S. 2 DBA Frankreich.

#### IV. Im Kontext der EU

Grenzgängerregelungen finden sich jedoch nicht nur in Doppelbesteuerungsabkommen, sondern auch im Kontext des europäischen und nationalen Rechts.

Auf Ebene der Europäischen Union hatte die Kommission dem Rat zwar bereits im Jahr 1979 den Vorschlag einer Richtlinie zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft vorgelegt, der auch Bestimmungen zur Besteuerung von Grenzgängern enthielt.<sup>25</sup> Verbindliche Vorgaben stellte jedoch erst der EuGH im Schumacker-Urteil im Jahr 1995 auf. Das Urteil trifft im Kern die Problematik der Grenzgängerbesteuerung, mithin die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse durch den Besteuerungsstaat.

Zur Umsetzung des Schumacker-Urteils änderte der deutsche Gesetzgeber § 1 Abs. 3 EStG. Diese Vorschrift ermöglicht die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, wenn 90 % der Einkünfte des Steuerpflichtigen der deutschen Einkommensteuer unterliegen und der Steuerpflichtige einen Antrag stellt, § 1 Abs. 3 S. 1, 2 EStG.

In diesem Zusammenhang wird die Frage gestellt, ob aufgrund des Vorliegens nationaler Regelungen, die den Interessen der Grenzgänger gerecht werden können, das Vereinbaren von Grenzgängerregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen nicht obsolet wird.<sup>26</sup>

#### V. Fazit

Auch wenn schon der überkommene Bestand der Doppelbesteuerungsabkommen viele Doppelbesteuerungssituationen abdeckt, gab und gibt es immer wieder Bedarf nach Anpassungen, um alle wirtschaftlichen Vorgänge mit Relevanz in mehreren Staaten zu adressieren. Für die Lösung der Situation für Grenzgänger gibt es mehrere Möglichkeiten, auch durch rein nationale Maßnahmen. Die abkommensrechtliche Lösung der Problema-

---

<sup>25</sup> Europäische Kommission, Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft, ABl. C 21 v. 26.1.1980, 6.

<sup>26</sup> R. Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017, 7. Aufl. 2021, Art. 15 Rn. 278.



tik bietet die Möglichkeit von weiterführenden Ergänzungen für eine interessengerechtere Aufteilung. So kann nach nordischem Vorbild ein gemeinsames Entschädigungssystem an die Durchführung der Besteuerungsaufteilung geknüpft werden,<sup>27</sup> ähnlich wie es eine Ausgleichsregelung auch im Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich für eine fiskalisch interessengerechte Aufteilung des Besteuerungssubstrats gibt.

---

<sup>27</sup> Nordic Agreement Concerning the Collection and Transfer of Tax vor, (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/61643/nordic-agreement-concerning-the-collection-and-transfer-of-tax3/> zuletzt abgerufen am 13.11.2021).



# Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht 2021

Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e. V. zeichnet jährlich die beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg aus.

Der nachfolgende Beitrag basiert auf der Studienarbeit der Preisträgerin des Jahres 2021, *Katharina Steuer*.



# Diener zweier Herren?

## Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff und die Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter im Vergleich

*Katharina Steuer*

I.	Einleitung .....	107
II.	Zuordnung eines unselbstständig tätigen Steuerpflichtigen zu einem Arbeitgeber i.R.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA .....	109
	1. Überblick über die Entwicklung der Kriterien .....	109
	2. Aktuelle Mechanismen der Zuordnung: Zwei-Stufen Test .....	110
	a. Test bzgl. der Natur der erbrachten Leistungen .....	111
	b. Kontroll-Test.....	112
	3. Zuordnung zu einem oder mehreren Arbeitgebern.....	113
III.	Zuordnung eines abhängigen Vertreters zu einem Prinzipal i.R.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA .....	114
	1. Überblick über die Entwicklung der Kriterien .....	115
	2. Aktuelle Kriterien der Zuordnung.....	115
	a. Voraussetzungen nach Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA.....	116
	b. Ausschluss von unabhängigen Vertretern i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA .....	117
IV.	Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Voraussetzungen der Zuordnung im Mehrpersonenverhältnis .....	124
	1. Anwendung des Zwei-Stufen Tests zur Zuordnung eines Vertreters bei mehreren potentiellen Prinzipalen.....	124
	2. Abhängige Vertreter als Diener zweier Herren? .....	125
V.	Resümee.....	126

### I. Einleitung

Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff i.S.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA und die Voraussetzungen zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA weisen an mehreren Stellen Parallelen auf. So bestimmen beide Konzepte im Antagonismus zwischen Ansässigkeits- und Quellensteuerprinzip gleichermaßen, ob ein

ausreichender Nexus zum Quellenstaat vorliegt.<sup>1</sup> Dabei können die jeweiligen Einkünfte im Quellenstaat besteuert werden, wenn der unselbstständig tätige Steuerpflichtige einem dort ansässigen Arbeitgeber zuzuordnen ist, bzw. wenn der im Quellenstaat tätige abhängige Vertreter einem Prinzipal zugeordnet werden kann.

Die Vergleichbarkeit dieser beiden Begriffskonzepte wird durch eine Betrachtung der beiden authentischen Sprachen des OECD-MA bestärkt. Nach diesen teilen sich beide Konzepte neben der gleichen Funktionsweise auch dieselbe Terminologie zur Beschreibung der Beziehung der Beteiligten (engl.: „(in)dependent“; franz.: „(in)dépendant“). Angesichts dieser Parallelen bietet sich bereits seit Längerem ein Vergleich des Arbeitgeberbegriffs mit den Voraussetzungen zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte an, der schließlich durch die jüngste Änderung des OECD-MK geradezu überfällig wurde. I.R.d. Kriterien zur Bestimmung der (Un-)Abhängigkeit des Vertreters wurde nunmehr ein Verweis auf den Zwei-Stufen Test zur Bestimmung eines Arbeitgebers eingefügt.<sup>2</sup> Gerade aufgrund der Komplexität des Zwei-Stufen Tests hat der Vergleich das Potential, wertvolle Erkenntnisse für das Konzept der Vertreterbetriebsstätte gewinnen zu können. Zumal Letzteres seit der Aktualisierung des OECD-MA erheblicher Kritik ausgesetzt ist.<sup>3</sup>

Aus diesem Anlass soll geklärt werden, welche Gemeinsamkeiten und Unterschiede beide Konzepte aufweisen. Dabei werden zunächst in Abschnitt II die Voraussetzungen der Zuordnung eines unselbstständig tätigen Steuerpflichtigen zu einem oder mehreren Arbeitgebern erläutert. Parallel dazu werden in Abschnitt III die Voraussetzungen der Zuordnung eines abhängigen Vertreters zu einem Prinzipal dargestellt. Hierbei liegt der Schwerpunkt auf der Analyse der Voraussetzung der Abhängigkeit, wobei schon aufgrund des Verweises ein Vergleich zur Unselbstständigkeit i.S.d. Art. 15 OECD-MA unumgänglich ist. Auf Basis der gewonnenen Erkenntnisse wird abschließend in Abschnitt IV durch einen strukturellen Vergleich der

---

<sup>1</sup> K. Dziurdz, Series on International Tax Law, Bd. 85, 2014, 247 (269); C. Böing, WCLF Tax und IP Gesprächsband, 2017, 65 (67).

<sup>2</sup> OECD-MK, Art. 5 Rn. 103.

<sup>3</sup> Vgl. X. Ditz, Die Fehlentwicklung bei der Vertreterbetriebsstätte, SWI 2017, 282 ff.; Zudem lehnt eine Vielzahl von Staaten, u.a. Deutschland, die Implementierung der Neuregelung durch das MLI ab.

verschiedenen Mehrpersonenverhältnisse gezeigt, ob der abhängige Vertreter zwei Prinzipalen gleichzeitig zugeordnet werden und somit Diener zweier Herren sein kann.

## II. Zuordnung eines unselbstständig tätigen Steuerpflichtigen zu einem Arbeitgeber i.R.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA

Die Bestimmung des Arbeitgebers i.R.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA ist essentiell, um die Besteuerungszuständigkeit zu ermitteln. Deshalb bestand lange Zeit Uneinigkeit darüber, ob der Begriff des „Arbeitgebers“ i.S.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nach dem nationalen Recht des Anwenderstaats interpretiert werden soll, oder ob der Zusammenhang („*context*“) i.S.d. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA eine autonome Interpretation nach dem OECD-MK erfordert.<sup>4</sup> Seit 2010 stellt der OECD-MK allerdings klar, dass nationales Recht zur Bestimmung des Arbeitgebers angewendet werden muss.<sup>5</sup>

Gleichwohl soll in dieser Betrachtung zunächst die Entwicklung der Kriterien des OECD-MK bzgl. der Zuordnung eines unselbstständig tätigen Steuerpflichtigen zu einem Arbeitgeber analysiert werden. Die möglichen nationalen Ansätze der Interpretation werden im Anschluss daran i.R.d. Erläuterung der aktuellen Mechanismen der Zuordnung mit einbezogen. Die Betrachtung schließt mit Beantwortung der Frage, ob ein Arbeitnehmer mehreren Arbeitgebern gleichzeitig zugeordnet werden kann.

### 1. Überblick über die Entwicklung der Kriterien

Die Bestimmung des Begriffs des Arbeitgebers wurde erstmals 1984 im Rahmen eines OECD-Berichts angegangen. Hierbei versuchte man sich mit verschiedenen Ansätzen missbräuchlichen Gestaltungen im Rahmen internationaler, gewerblicher Arbeitnehmerüberlassung zu nähern.

---

<sup>4</sup> M. Lang, SWI 2011, 105 (106); L. De Broe, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 94 ff.; Zu den Gründen siehe: *Business and Industry Advisory Committee*, Revised Draft Changes to the Commentary on Paragraph 2 of Article 15 (2007), Rn. 8.10 und 8.11.

<sup>5</sup> OECD-MK (2010), Art. 15, Rn. 8.4, 8.7, 8.10; L. De Broe, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 98.

Grundsätzlich bedeutet gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung, dass ein Unternehmen (Verleiher) den (Leih-)Arbeitnehmer gewerbsmäßig einem Dritten (Entleiher) zur Arbeitsleistung überlässt.<sup>6</sup> Missbräuchlich kann diese Gestaltung im internationalen Kontext dann werden, wenn das formelle Arbeitsverhältnis weiterhin zwischen dem verleihenden Unternehmen und dem Arbeitnehmer besteht, obwohl in wirtschaftlicher Hinsicht das entleihende Unternehmen die maßgeblichen Arbeitgeberfunktionen wahrnimmt. Formal hat das entleihende Unternehmen jedoch nur eine vertragliche Beziehung bzgl. der Erbringung von Dienstleistungen mit dem verleihenden Unternehmen, womit also formelle und wirtschaftliche bzw. tatsächliche Beziehungen voneinander divergieren.<sup>7</sup> Dadurch kann sich im internationalen Kontext eine doppelte Nichtbesteuerung ergeben, wenn die beteiligten Staaten keinen Konsens bzgl. der entscheidenden Kriterien für die Bestimmung des abkommensrechtlichen Arbeitgebers erzielen.

Letztlich setzte sich zur Lösung dieses Problems, aber auch allgemein zur Bestimmung des Arbeitgebers, die wirtschaftliche Betrachtungsweise durch. Danach soll das Hauptaugenmerk auf substantielle Faktoren wie Risikotragung und Kontrolle gelegt werden.<sup>8</sup> Diese Betrachtungsweise fand erstmals in den OECD-MK 1992 Einzug und wurde im Laufe der Zeit mehrfach überarbeitet und konkretisiert.<sup>9</sup>

## 2. Aktuelle Mechanismen der Zuordnung: Zwei-Stufen Test

Da – wie der OECD-MK seit 2010 klarstellt – zur Interpretation des Begriffs des Arbeitgebers gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA das nationale Recht heranzuziehen ist, werden dem Anwenderstaat seitens der OECD lediglich Leitlinien zur Interpretation bereitgestellt.

Dabei kann zwischen zwei Gruppen von Anwenderstaaten unterschieden werden: Ein Teil der Staaten folgt dem formalistischen Ansatz, wonach dem vertraglichen Arbeitsverhältnis die größte Bedeutung zugesprochen wird. Demgegenüber ist aber auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise

---

<sup>6</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (2018), Rn. 158 ff.; OECD Committee on Fiscal Affairs, Taxation Issues Relating to International Hiring-Out of Labour (1984), 2 Rn. 4.

<sup>7</sup> Ebd.

<sup>8</sup> Ebd., 28 Rn. 92 ff.

<sup>9</sup> S. Goeydeniz, Tax Implications on International Hiring-Out of Labour, IFA Research Paper (2010), 9 ff.; J. Bourguignon, Jura Falconis 2016, 103 (108).



möglich, bei der die formellen Rahmenbedingungen zugunsten des materiellen Gehalts der Beziehung durchschaut und außer Acht gelassen werden können.<sup>10</sup>

Dieser Ansatz stellt auch die Grundlage der im OECD-MK beschriebenen objektiven Kriterien dar, die für zwei verschiedene Fragen zum Einsatz kommen können:

Zum einen kann bestimmt werden, ob überhaupt ein Verhältnis unselbstständiger Arbeit vorliegt, indem die Rechte und Pflichten des Erbringers mit denen des Empfängers der Leistung verglichen werden. Zum anderen kann auch im Mehrpersonenverhältnis bestimmt werden, wer Arbeitgeber i.S.d. Art. 15 OECD-MA ist, indem die Rechte und Pflichten des formellen Arbeitgebers mit denen des Empfängers der Leistungen (ggf. wirtschaftlicher Arbeitgeber) verglichen werden.<sup>11</sup>

Dabei hat sich ein zweistufiger Test etabliert, der auf der ersten Stufe die Natur der erbrachten Leistungen betrachtet. Sollte das Ergebnis des ersten Tests von den gegebenen vertraglichen Beziehungen abweichen, entscheidet auf zweiter Stufe der sog. Kontroll-Test, ob bzw. mit wem ein unselbstständiges Arbeitsverhältnis besteht.<sup>12</sup>

#### *a. Test bzgl. der Natur der erbrachten Leistungen*

Der Test bzgl. der Natur der erbrachten Leistungen besteht aus zwei Teilen: dem Integrationstest und der Betrachtung des unternehmerischen Risikos. I.R.d. Integrationstests wird überprüft, ob die durch den Arbeitnehmer erbrachten Leistungen einen wesentlichen Bestandteil der Geschäftstätigkeiten des Arbeitgebers darstellen.<sup>13</sup> Obgleich weitere Kriterien bezüglich der Eingebundenheit nicht genannt werden, wird die Abgrenzung im Hinblick auf die im OECD-MK genannten Beispiele deutlich. Diese beziehen sich alle auf Mehrpersonenverhältnisse und betreffen die Fälle der gelegentlichen Arbeitnehmerüberlassung zwischen fremden Dritten, der Arbeitneh-

---

<sup>10</sup> OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.2 ff.; *M. Lang*, SWI 2011, 105 (108 f.); *L. De Broe*, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 115 ff.

<sup>11</sup> OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.1; *L. De Broe*, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 126.

<sup>12</sup> OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.14; *L. De Broe*, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 126; *J. Bourguignon*, *Jura Falconis* 2016, 103 (117).

<sup>13</sup> OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.13.

merüberlassung in verbundenen Unternehmen und der gewerblichen Arbeitnehmerüberlassung.<sup>14</sup> In allen drei Fallgruppen ist maßgebend, ob der Leistungsempfänger die Art der empfangenen Leistung auch selbst anbietet.<sup>15</sup>

Entgegen dem Wortlaut der Rn. 8.13 des OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA („*for that purpose, a key consideration will be [...]*“<sup>16</sup>) kann die Bestimmung der Risikotragung keinen Einfluss auf die Eingebundenheit haben.<sup>16</sup> Deshalb muss i.R.d. Betrachtung des unternehmerischen Risikos separat bestimmt werden, wer die Verantwortung für die Arbeitsergebnisse des Arbeitnehmers trägt.<sup>17</sup> In diesem Zusammenhang ist es entscheidend, ob die Vergütung der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers erfolgsabhängig oder -unabhängig ist.<sup>18</sup>

### *b. Kontroll-Test*

Innerhalb des auf zweiter Stufe stehenden Kontroll-Tests nennt der OECD-MK acht Kriterien, die zur Bestimmung des abkommensrechtlichen Arbeitgebers herangezogen werden können:

- Anweisungskompetenz;
- Kontrolle und Verantwortung für die Arbeitsstätte;
- Formeller Arbeitgeber stellt dem Nutzer der Arbeitsleistung die Vergütung des Arbeitnehmers direkt bzw. individualisiert in Rechnung (mit oder ohne Profitelement);
- Zurverfügungstellung der Arbeitsmaterialien;
- Bestimmung der Anzahl und Qualifikation der Arbeitnehmer;
- Recht der Auswahl des Individuums und der Beendigung der vertraglichen Beziehungen;

---

<sup>14</sup> Ebd., Rn. 8.16 ff.; *BMF*, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen (2018), 35 ff., 44 ff., 50 ff.; *A. Waltrich*, Cross-border taxation of permanent establishments, 1. Aufl. (2016), 146.

<sup>15</sup> OECD-MA, Art. 15 Rn. 8.16 f.; *L. De Broe*, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 129 ff.

<sup>16</sup> Ebd., Rn. 135.

<sup>17</sup> OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.13.

<sup>18</sup> *H. De Vries*, ET 2008, 151 f.

- Recht der Ausübung disziplinarischer Maßnahmen für Fehlverhalten am Arbeitsplatz;
- Bestimmung der Arbeits- und Urlaubszeiten.<sup>19</sup>

Der Wortlaut „können“ impliziert, dass noch weitere Kriterien denkbar sind. Bzgl. der Gewichtung wird lediglich der finanzielle Faktor (Nr. 3) als subsidiär und nicht zwingend beschrieben.<sup>20</sup> Daraus lässt sich schließen, dass zwischen den restlichen Kriterien keine qualitativen Unterschiede bestehen sollen.<sup>21</sup>

### 3. Zuordnung zu einem oder mehreren Arbeitgebern

Auch über die gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung hinaus sprechen die Fallbeispiele und der Wortlaut des aktuellen OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA („*the/his employer*“) dafür, dass es abkommensrechtlich nur einen Arbeitgeber geben kann.<sup>22</sup> Zwei nebeneinanderstehende Arbeitsverhältnisse werden nicht thematisiert und könnten somit den Grundsätzen des Art. 15 OECD-MA entgegenstehen.

Allerdings besteht kein Zweifel daran, dass ein Arbeitnehmer in mehreren Teilzeitarbeitsverhältnissen für verschiedene Arbeitgeber unabhängig voneinander tätig werden und somit mehrere Arbeitsverhältnisse haben kann.<sup>23</sup> Dies zeigt auch der Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA, der von der Vergütung *einer* und nicht *der* unselbstständigen Arbeit spricht („*an employment*“). Innerhalb eines dieser Arbeitsverhältnisse kann es aufgrund des klaren Wortlauts des OECD-MK<sup>24</sup> und zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA jeweils nur einen Arbeitgeber geben.<sup>25</sup>

---

<sup>19</sup> OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.14.

<sup>20</sup> Ebd., Rn. 8.15.

<sup>21</sup> L. De Broe, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 138.

<sup>22</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.3, 8.7, 8.11, 8.13 - 8.15. (Kriterien) und Rn. 8.16 – 8.27 (Fallbeispiele).

<sup>23</sup> K. Dziurdz, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl. (2013), 125 f.; L. De Broe, in: Klaus Vogel on DTC, 4. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 141.

<sup>24</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 15 Rn. 8.3, 8.7, 8.11, 8.13 - 8.15. (Kriterien) und Rn. 8.16 – 8.27 (Fallbeispiele).

<sup>25</sup> K. Dziurdz BIT 2013, 122 (124 f.); K. Dziurdz, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl. (2013), 122.

Der Bestimmung der Anzahl der Arbeitgeber muss somit die Bestimmung der Anzahl der (Teilzeit-)Arbeitsverhältnisse vorausgehen. Für Letzteres kommt es darauf an, ob die Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers voneinander zeitlich und funktionell abgrenzbar sind.<sup>26</sup> Dies ist in einer Gesamtbetrachtung aller Umstände zu beurteilen. Dabei sind jedoch insbesondere die Kriterien zur allgemeinen Abgrenzung der unselbstständigen Arbeit und zur Bestimmung des Arbeitgeberbegriffs zu berücksichtigen;<sup>27</sup> also der Zwei-Stufen Test. Danach kann der Arbeitnehmer, der unterschiedliche Tätigkeiten für zwei verschiedene Arbeitgeber ausübt, gegenüber denen er persönlich und wirtschaftlich abhängig ist, *Diener zweier Herren* sein.

Der OECD-MK erwähnt diese Möglichkeit nicht. Dies mag dem Umstand geschuldet sein, dass steuerliche Probleme nur auftreten, wenn zwei Arbeitgeber um ein Arbeitsverhältnis konkurrieren. Sollte ein Arbeitnehmer jedoch zwei voneinander unabhängige Arbeitsverhältnisse haben, kann die erhaltene Vergütung problemlos zugeordnet und dementsprechend besteuert werden.

### III. Zuordnung eines abhängigen Vertreters zu einem Prinzipal i.R.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA

Sollte ein abhängiger Vertreter einem Prinzipal i.S.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA zuzuordnen sein, wird Letzterer so behandelt, als habe er eine Betriebsstätte im Quellenstaat. Dies führt dazu, dass die der Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinne nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA im Quellenstaat besteuert werden können, obwohl das Unternehmen selbst dort nicht über eine feste Geschäftseinrichtung verfügt. Die Vertreterbetriebsstätte selbst ist dabei in Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA hinreichend bestimmt, jedoch werden die in den Regelungen enthaltenen Definitionsmerkmale selbst nicht weitergehend definiert. Insofern Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf den einzelnen Ausdruck („*any term not defined*“) und nicht den gesamten Artikel abstellt, wäre somit eine Definition der einzelnen Merkmale nach nationalem Recht möglich. Allerdings lassen sich diesbezüglich bislang weder in Rechtsprechung noch Literatur nationale Strö-

---

<sup>26</sup> Ebd., 125.

<sup>27</sup> Ebd., 125 f.

mungen erkennen, die von der Grundkonzeption des OECD-MK abweichen, weshalb im Folgenden auch das autonome Konzept Grundlage der Betrachtung ist.

## 1. Überblick über die Entwicklung der Kriterien

Das Konzept der Vertreterbetriebsstätte fand auf internationaler Ebene erstmals in das 1963 OECD-MA Einzug, da dort die örtliche Einrichtung zur Voraussetzung der Betriebsstätte gemacht wurde. Um jedoch die Besteuerungsmöglichkeit in Vertreterfällen ohne feste Geschäftseinrichtung zu erhalten, wurden die Sondervorschriften der heutigen Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA eingeführt.<sup>28</sup> Diese wurden zuletzt 2017 i.R.d. BEPS-Aktionspunkts 7 grundlegend reformiert. Zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen wurde dabei das Konzept der materiellen Betrachtungsweise („*substance-over-form approach*“) Teil der neuen Regelungen.<sup>29</sup>

## 2. Aktuelle Kriterien der Zuordnung

Nach der aktuellen Fassung des Art. 5 Abs. 5 i.V.m. 6 OECD-MA soll eine Betriebsstätte des Prinzipals fingiert werden, wenn

1. eine Person in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats tätig wird,
2. dabei gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich die tragende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne weitere wesentliche Änderungen durch das Unternehmen geschlossen werden, und
3. es sich dabei um Verträge handelt, die nach den Buchstaben a – c das Unternehmen binden;
4. dabei darf sich die Tätigkeit der Person nicht auf die des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA beschränken, und

---

<sup>28</sup> H. Loukota, SWI 2017, 70 (71).

<sup>29</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Final Report (2015), 9 ff.; E. Reimer, Permanent Establishments, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 372 f.

5. die Person darf nicht als unabhängiger Vertreter im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit gem. Art. 5 Abs. 6 S. 1 OECD-MA handeln oder die Rückausnahme des Art. 5 Abs. 6 S. 2 OECD-MA müsste die Anwendbarkeit des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wiederherstellen.

a. *Voraussetzungen nach Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA*

Die in den Nr. 1 – 4 genannten Voraussetzungen weisen keine Parallelen zum abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff auf. Sie sollen dennoch zum Zwecke der Vollständigkeit und des allgemeinen Verständnisses der Vertreterbetriebsstätte im Folgenden in gebotener Kürze dargestellt werden:

Grundsätzlich kann jede Person i.S.d. Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA sein. Dabei muss der Vertreter in seinem Tätigkeitsstaat weder ansässig sein noch über eine feste Geschäftseinrichtung verfügen.<sup>30</sup> Entscheidend ist, dass das Unternehmen durch die im Quellenstaat ausgeübte Tätigkeit beeinflusst wird.<sup>31</sup>

Diese Tätigkeit kann seit jeher ein Vertragsschluss durch den Vertreter selbst sein, wobei i.R.d. Aktualisierung des OECD-MK im Jahr 2017 eine alternative Tätigkeit ergänzt wurde. Danach genügt es auch, wenn der Vertreter lediglich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne weitere wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden. Der Vertreter hat dabei typischerweise die führende Rolle („*principal role*“) inne, wenn er den Dritten zum Vertragsabschluss überzeugt hat.<sup>32</sup> Beide Alternativen müssen gleichermaßen gewöhnlich („*habitually*“) ausgeübt werden, wobei zur genauen Bestimmung der nötigen Dauer und Frequenz auf die Prinzipien der Ständigkeit der Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA zurückgegriffen werden kann.<sup>33</sup>

Des Weiteren genügt neben einer rechtlichen Bindung des Prinzipals (lit. a) mittlerweile auch eine wirtschaftliche Bindung (lit. b und c) den Anforderungen an die Verträge. Bezüglich Letzterem ist es entscheidend, dass die Übertragung des Eigentums bzw. die Gewährung des Nutzungsrechts

---

<sup>30</sup> OECD-MK, Art. 5 Rn. 83.

<sup>31</sup> Ebd., Rn. 86.

<sup>32</sup> Ebd., Rn. 88.

<sup>33</sup> Ebd., Rn. 98; F. Wassermeyer/C. Kaeser, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA, Art. 5 Rn. 202; E. Reimer, Permanent Establishments, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 340, 374.

für Vermögen (lit. b) oder die Erbringung von Dienstleistungen (lit. c) durch das Unternehmen und nicht den Vertreter erbracht werden.<sup>34</sup>

Auch i.R.d. Vertreterbetriebsstätte genügen Hilfs- und vorbereitende Tätigkeiten den Anforderungen nicht. Art. 5 Abs. 4 und Abs. 4.1 OECD-MA finden entsprechende Anwendung.<sup>35</sup>

*b. Ausschluss von unabhängigen Vertretern i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA*

Als letzte Voraussetzung darf der Ausschlussgrund des Art. 5 Abs. 6 S. 1 OECD-MA nicht greifen.<sup>36</sup> Dieser begründet sich darauf, dass ein unabhängiger Vertreter allgemein ein unter Fremdvergleichsgrundsätzen angemessenes Entgelt verlangen wird. Die Höhe des Entgelts entspricht dabei regelmäßig dem Wert des Vorteils, den der Prinzipal durch die Zwischenschaltung des Vertreters erzielt. Folglich würde in diesem Fall der Betriebsstättengewinn des Prinzipals stets 0 betragen, weshalb im Quellenstaat trotz Betriebsstätte keine Steuern erhoben werden könnten.<sup>37</sup>

Vor diesem Hintergrund gilt Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht, wenn es sich nach Art. 5 Abs. 6 S. 1 OECD-MA bei der Person um einen unabhängigen Vertreter handelt, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Falls jedoch die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 6 S. 1 OECD-MA vorliegen, kann Art. 5 Abs. 6 S. 2 OECD-MA als Rückausnahme die Anwendbarkeit des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wiederherstellen.<sup>38</sup> Besonders der Begriff der Unabhängigkeit erscheint dabei auslegungsbedürftig. Teilte der OECD-MK bis zur Reform 2017 die diesbezüglichen Kriterien noch in rechtliche und wirtschaftliche ein, ist diese Aufteilung jüngst nicht mehr zu finden.<sup>39</sup> Allerdings wurden die Kriterien selbst nicht geändert. Sie sind

---

<sup>34</sup> OECD-MK, Art 5 Rn. 94.

<sup>35</sup> Ebd., Rn. 85; N. Oberbauer, Series on International Tax Law, Bd. 85, 2014, 206 ff.; P. Russek, Die Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs, 1. Aufl. 2017, 37 ff., 45.

<sup>36</sup> Für einen Überblick über die verschiedenen Auffassungen zum Verhältnis des Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 siehe: P. Hernández, Series on International Tax Law, Bd. 85, 2014, 160 ff.

<sup>37</sup> K. Sieker, BB 1996, 981 (984 f.); X. Ditz, SWI 2017, 282 (286 f.); F. Wassermeyer/C. Kasper, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA, Art. 5 Rn. 221.

<sup>38</sup> E. Reimer, Permanent Establishments, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 386.

<sup>39</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Final Report (2015), 9 ff. and Comments on Revised Discussion Draft (2015), 36 ff.

also weiterhin den beiden Kategorien zuordenbar. In Zusammenhang mit dem generellen Einzug der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA lässt sich deshalb schlussfolgern, dass nun die Gesamtschau aller Kriterien entscheidend sein soll. Zur Anwendung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA muss folglich nicht mehr zwingend rechtliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit vorliegen.<sup>40</sup>

Anstelle der früheren Trennung zwischen rechtlicher und wirtschaftlicher Unabhängigkeit findet sich nun bzgl. natürlicher Personen ein Verweis auf den Zwei-Stufen Test zur Bestimmung des Arbeitgebers.<sup>41</sup>

aa. Analyse des Verweises in Art. 5 Rn. 103 OECD-MK

Es ist unklar, welche Wirkungsweise dem Verweis in Art. 5 Rn. 103 OECD-MK zukommt. So wurde dieser erstmals i.R.d. überarbeiteten Diskussionsentwurfs zu Aktionspunkt 7 des BEPS-Programms eingeführt.<sup>42</sup> Allerdings lassen sich keinem der zugehörigen Dokumente diesbezügliche Beweggründe entnehmen. Es kommen jedoch nur zwei verschiedene Funktionsweisen in Betracht.

Zum einen könnte Rn. 103 eine differenzierte Prüfung erforderlich machen. Dabei müsste gem. Rn. 103 zur Bestimmung der Abhängigkeit natürlicher Personen der Zwei-Stufen Test genutzt werden. Für juristische Personen und andere Personenvereinigungen wären hingegen die in Rn. 104 - 110 genannten Kriterien relevant.

Die andere Möglichkeit besteht darin, dass die Abhängigkeit aller Personen einheitlich nach den in Rn. 104 - 110 genannten Kriterien beurteilt werden muss. Der Verweis in Rn. 103 würde dabei nur klarstellen, dass natürliche Personen, die aufgrund des Zwei-Stufen Tests einem Arbeitgeber zugeordnet wurden, erst recht auch nach den Kriterien der Rn. 104 - 110 in einem Abhängigkeitsverhältnis zu diesem stünden.

Für diese Auffassung spricht dabei vor allem der Wortlaut der Rn. 104 - 110 („*person*“). Dieser erfasst nach der Legaldefinition in Art. 3 Abs. 1 lit. a neben juristischen Personen und anderen Personenvereinigungen auch

---

<sup>40</sup> OECD-MK, Art. 5 Rn. 109 S. 2 und 3.

<sup>41</sup> Vgl. hierzu Abschnitt II.2.

<sup>42</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Revised Discussion Draft (2015), 18.



natürliche Personen. Für eine einheitliche Prüfung und die lediglich klarstellende Funktion der Rn. 103 müsste jedoch auch der dafür vorausgesetzte Erst-Recht-Schluss den logischen Grundsätzen des *argumentum a maiore ad minus* entsprechen. Somit müsste der Zwei-Stufen Test als *maiore*, neben weiteren Kriterien, zwingend alle Kriterien der Rn. 104 – 110 (*minus*) enthalten, die demnach geringere Anforderungen an die Abhängigkeit stellten.

Gegen diese Annahme spricht jedoch bereits der Wortlaut der Rn. 103 selbst. Diese verweist in den Sätzen vier und fünf gerade nicht auf eine erneute Prüfung der Abhängigkeit unter den (vermeintlich) geringeren Voraussetzungen der Rn. 104 – 110, falls durch die Anwendung des Zwei-Stufen Tests (noch) keine Abhängigkeit festgestellt werden kann. Für diesen Fall regelt Rn. 103 S. 4 als weitere Voraussetzung zur Anwendung des Ausschlussgrundes des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA, dass die natürliche Person als unabhängiger Vertreter handeln muss („*do so as an independent agent*“).

Dass Rn. 103 S. 4 dabei nicht das Handeln i.R.d. ordentlichen Ablaufs der Geschäftstätigkeit zur weiteren Voraussetzung macht, lässt sich am unterschiedlichen Wortlaut der Rn. 110 („*act in the ordinary course of its business as an agent*“) erkennen.

Erst durch Betrachtung der Interpunktion wird ersichtlich, dass sich Rn. 103 S. 4 auf den folgenden Satz bezieht. Dieser ist lediglich durch ein Semikolon abgetrennt, was die engere Verbindung beweist. S. 5 ist jedoch in sich widersprüchlich, insofern der Inhalt nicht mit dem, nach dem Wortlaut zugehörigen, Verweis („*as explained in paragraph 111*“) übereinstimmt. So regelt Rn. 111 die Rückausnahme, während S. 5 jedoch inhaltlich das Kriterium der Anzahl der Prinzipale beschreibt, auf das in Rn. 111 nur rückverwiesen wird. Aufgrund fehlender Stringenz sollte dies somit nicht als Anhaltspunkt für die Funktionsweise der Rn. 103 verwendet werden.

Unabhängig davon spricht für die Annahme einer differenzierten Prüfung jedoch weiterhin, dass die in Rn. 104 – 110 genannten Beispiele explizit nur juristische Personen betreffen.<sup>43</sup> Zuletzt stützen auch Historie und Systematik die Differenzierungshypothese. Die heutige Rn. 103 tritt an Stelle der Rn. 37 a.F., die bis dato zwischen rechtlicher und wirtschaftlicher Unab-

---

<sup>43</sup> OECD-MK, Art. 5 Rn. 105, 110.

hängigkeit differenzierte. Damals wie heute zeigt die systematische Stellung vor der Nennung einzelner Kriterien, dass dort die allgemeine Weichenstellung der Prüfung erfolgt.

Somit ist Rn. 103 dahingehend zu verstehen, dass eine differenzierte Prüfung der Abhängigkeit natürlicher Personen gegenüber juristischen Personen und anderen Personenvereinigungen erfolgen soll.

#### bb. Natürliche Personen: Anwendung des Zwei-Stufen Tests

Nach dem Wortlaut der Rn. 103 ist der Zwei-Stufen Test für die Bestimmung der Abhängigkeit natürlicher Personen i.R.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA heranzuziehen („*will be relevant for that purpose*“). Dies zeigt, dass neben der direkten auch eine entsprechende Anwendung möglich ist.

Der Integrationstest, der den ersten Teil des Tests bzgl. der Natur der erbrachten Leistungen darstellt, kann dabei nicht unmittelbar angewandt werden. Dies begründet sich darauf, dass der Vertreter stets die gleiche Tätigkeit der Verhandlungen bzw. des Vertragsschlusses ausüben muss. Deshalb kann die Integration nicht differenziert je nach Prinzipal beurteilt werden.

Im Gegenzug kann jedoch beurteilt werden, ob diese Tätigkeit in die allgemeine Geschäftstätigkeit des Vertreters integriert ist. Dabei könnte die Anzahl weiterer Vertretertätigkeiten i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA betrachtet werden: Übt der Vertreter mehrere Vertretertätigkeiten parallel aus, könnte dies seine ordentliche Geschäftstätigkeit darstellen, in die dann die zu prüfende Tätigkeit integriert wäre. Im Gegenzug wäre es ein Indiz gegen Integration und für Abhängigkeit, wenn der Vertreter keine weiteren Prinzipale hätte.

Als zweiter Teil des Tests bzgl. der Natur der erbrachten Leistungen kann die Betrachtung des unternehmerischen Risikos direkt übertragen werden. Welche Partei das Risiko trägt, kann danach beurteilt werden, ob die Vergütung profitbasiert ist oder ob der Vertreter ein festes, erfolgsunabhängiges Gehalt erhält.<sup>44</sup> Unter Berücksichtigung des Telos der Ausnahmeregelung ist zudem entscheidend, ob das etwaige getragene Risiko den Grundsätzen des Fremdvergleichs entsprechend („*arm's length principle*“) vergütet wird.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> E. Reimer, Permanent Establishments, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 354.

<sup>45</sup> Ebd., Rn. 355; F. Wassermeyer/C. Kaeser, in: Wassermeyer (Hrsg.), DBA, Art. 5 Rn. 221.

I.R.d. auf zweiter Stufe stehenden Kontroll-Tests können nur vier der acht Kriterien entsprechend angewendet werden: Die Anweisungskompetenz, die Bereitstellung von Arbeitsmaterialien (hier: Vertragsmuster, Verhandlungsleitfäden, etc.), das Recht zur Ausübung disziplinarischer Maßnahmen und die Bestimmung der Arbeits- und Urlaubszeiten. Die überbleibenden Kriterien sind aufgrund struktureller Unterschiede, wie der Anzahl der beteiligten Personen und dem Fehlen einer festen Geschäftseinrichtung, nicht übertragbar.<sup>46</sup>

cc. Juristische Personen und andere Personenvereinigungen

(1) Unabhängigkeitskriterien nach Art. 5 Rn. 104 – 109 OECD-MK

Nach den in Rn. 104 - 109 genannten Kriterien soll die (Un-)Abhängigkeit des Vertreters grundsätzlich vom Ausmaß seiner Verpflichtungen gegenüber dem Unternehmen abhängen.<sup>47</sup>

Dabei ist der typische unabhängige Vertreter für seine Arbeitsergebnisse verantwortlich, er trägt also das unternehmerische Risiko selbst. Gleichzeitig unterliegt er bzgl. seiner Arbeitsweise keiner Kontrolle oder detaillierten Anweisungen durch den Prinzipal. Zudem ist es auch ein Anzeichen für Unabhängigkeit, wenn der Prinzipal sich auf die speziellen Kenntnisse und Fähigkeiten des Vertreters verlässt.<sup>48</sup>

Die äußeren Grenzen des Umfangs der geschäftlichen Tätigkeiten sind dabei lediglich Ausdruck der Vereinbarung zwischen Prinzipal und Vertreter und haben keinen Einfluss auf die Beurteilung, ob der Vertreter innerhalb dieser Vereinbarung unabhängig handelt.<sup>49</sup> Auch die Bereitstellung von Informationen durch den Vertreter hat keinen Einfluss auf die Unabhängigkeit, solange die Intention ein reibungsloser Ablauf und nicht die Einholung von Zustimmung ist.<sup>50</sup>

Zuletzt fungiert die Anzahl der Prinzipale als Kriterium für Unabhängigkeit. Danach ist es ein Indiz für Abhängigkeit, wenn der Vertreter seine Tätigkeiten über einen langen Zeitraum (nahezu) ausschließlich für ein Unternehmen ausübt. Wobei für diese Beurteilung auch eng verbundene

---

<sup>46</sup> Vgl. hierzu Abschnitt IV.1.

<sup>47</sup> OECD-MK, Art. 5 Rn. 104.

<sup>48</sup> Ebd., Rn. 104, 106.

<sup>49</sup> Ebd., Rn. 107.

<sup>50</sup> Ebd., Rn. 108.

Prinzipale als ein Unternehmen gesehen werden.<sup>51</sup> Im Gegenzug spricht es für Unabhängigkeit, wenn der Vertreter für mehrere Prinzipale tätig wird, von denen keiner vorherrschend ist und die nicht in gemeinsamer Absprache den Vertreter kontrollieren.<sup>52</sup>

(2) Handeln i.R.d. ordentlichen Ablaufs dieser Geschäftstätigkeit

Letztlich kann auch der unabhängige Vertreter eine Betriebsstätte begründen, wenn er nicht im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Dabei bezieht sich die ordentliche Geschäftstätigkeit auf den zuvor beschriebenen Status als unabhängiger Vertreter.<sup>53</sup> Es muss also geprüft werden, ob die Geschäftstätigkeit, auf deren Basis die Betriebsstätte fingiert werden soll, nach der Verkehrsanschauung außerhalb des Berufsbildes und Geschäftszweiges des unabhängigen Vertreters liegt.<sup>54</sup>

dd. Rückausnahme des Art. 5 Abs. 6 S. 2 OECD-MA

Mit Art. 5 Abs. 6 S. 2 OECD-MA wurde eine Rückausnahme eingefügt. Danach gilt eine Person, die (nahezu) ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig ist, mit dem bzw. denen sie eng verbunden ist, diesen gegenüber nicht als unabhängiger Vertreter. Andernfalls könnte durch zusätzliche eigene Geschäftstätigkeiten oder weitere konzerninterne Geschäftsherren eine künstliche Unabhängigkeit des Vertreters begründet und somit eine Vertreterbetriebsstätte vermieden werden.<sup>55</sup>

(1) Enge Verbundenheit zu einem oder mehreren Unternehmen

Die enge Verbundenheit ist in Art. 5 Abs. 8 OECD-MA beschrieben und in vier Fallgruppen aufgeteilt: Danach ist eine Person mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn nach allen maßgeblichen Tatsachen und Umständen zwischen beiden Parteien ein Beherrschungsverhältnis besteht (1. Fall) oder wenn beide Parteien von denselben Personen beherrscht werden (2. Fall). Als unwiderlegbare Vermutung normiert Art. 5 Abs. 8 S. 2 OECD-MA, dass stets eine enge Verbundenheit vorliegt, wenn eine der

---

<sup>51</sup> *International Alliance for Principled Taxation*, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Comments on Revised Discussion Draft (2015), 395 Rn. 75.

<sup>52</sup> OECD-MK, Art. 5 Rn. 109.

<sup>53</sup> E. Reimer, Permanent Establishments, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 354 f.

<sup>54</sup> P. Russek, Die Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs, 1. Aufl. 2017, S. 24.

<sup>55</sup> Ebd., 24; G. Kraft/M. Weiß, ISR 2016, 30 (34).

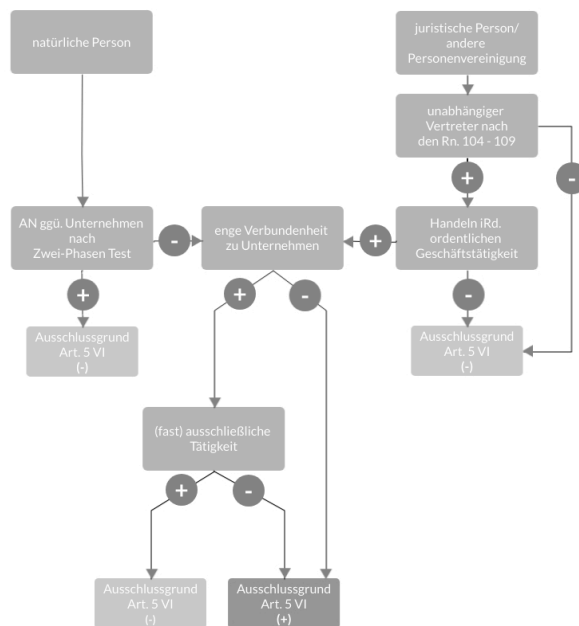
Parteien mehr als 50% der Eigentumsrechte an der anderen Partei besitzt (3. Fall) oder wenn eine dritte Person mehr als 50% der Eigentumsrechte an beiden Parteien besitzt (4. Fall).<sup>56</sup>

(2) (Fast) ausschließliche Tätigkeit für dieses Unternehmen

Zusätzlich muss der Vertreter auch (fast) ausschließlich für dieses oder diese eng verbundenen Unternehmen tätig werden. Hier ist entscheidend, ob die Tätigkeiten, die der Vertreter für nicht eng verbundene Unternehmen ausübt, einen signifikanten Teil seiner gesamten Umsatzerlöse darstellen. Dabei wird exemplarisch eine Schwelle von 10% genannt, wobei für diese Berechnung nur Vertretertätigkeiten herangezogen werden dürfen.<sup>57</sup>

ee. Flussdiagramm zur Prüfung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA

Zusammenfassend sollen die verschiedenen Tatbestandsmerkmale des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA und deren Wirkungsweise dargestellt werden:



<sup>56</sup> Ebd., 35.

<sup>57</sup> OECD-MK, Art. 5 Rn. 112; P. Russek, Die Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs, 1. Aufl. 2017, S. 26 f.

#### IV. Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Voraussetzungen der Zuordnung im Mehrpersonenverhältnis

Bei dem Zwei-Stufen Test werden – genauso wie bei der Frage, ob ein unselbstständiges Arbeitsverhältnis i.R.d. Art. 15 OECD-MA besteht – die Rechte und Pflichten des Tätigkeitsleistenden mit denen des Empfängers der Leistungen verglichen. Daraus ergibt sich, dass die Abhängigkeit i.S.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA mit der Unselbstständigkeit i.S.d. Art. 15 OECD-MA im Zweipersonenverhältnis strukturell vergleichbar ist. Es stellt sich jedoch die Frage, ob diese Vergleichbarkeit auch im Drei- oder Mehrpersonenverhältnis gegeben ist. Da die Intention des Zwei-Stufen Tests darin liegt, mit wem das Beschäftigungsverhältnis besteht, wenn mehrere Arbeitgeber in Betracht kommen,<sup>58</sup> stellt sich die Frage, ob diese Funktionsweise entsprechend auf Art. 5 Abs. 5 i.V.m. 6 OECD-MA übertragen werden kann, wenn der Vertreter vertragliche und wirtschaftliche Beziehungen zu mehr als einem Prinzipal unterhält.

##### 1. Anwendung des Zwei-Stufen Tests zur Zuordnung eines Vertreters bei mehreren potentiellen Prinzipalen

Der Übertragung der Funktionsweise steht jedoch entgegen, dass sich das Dreipersonenverhältnis des Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA strukturell von dem des Art. 15 OECD-MA unterscheidet. Das klassische Dreipersonenverhältnis des Art. 15 OECD-MA kennzeichnet sich dadurch, dass der Arbeitnehmer *eine* Tätigkeit für *zwei* Personen ausübt. Dabei sind typischerweise die Rechte und Pflichten bzgl. der Ausübung dieser Tätigkeit zwischen den beiden Arbeitgebern aufgeteilt.<sup>59</sup> Zur Bestimmung des Arbeitgebers i.S.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA müssen deshalb der formelle und der (potentielle) wirtschaftliche Arbeitgeber miteinander verglichen werden. Die Zuordnung des Arbeitnehmers erfolgt dann zu dem Arbeitgeber, für den mehr Kriterien sprechen.<sup>60</sup>

I.R.d. Vertreterbetriebsstätte ist eine derartige Aufteilung zwischen einem formellen und einem wirtschaftlichen Prinzipal oder der Vergleich mehrerer Prinzipale nicht zielführend, um die Abhängigkeit bzw. Zuordnung des

---

<sup>58</sup> Vgl. hierzu Abschnitt II.2.

<sup>59</sup> L. De Broe et al., BTTM 2000, 503 (508); R. Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rn. 49 ff.

<sup>60</sup> R. Pötgens, BIT 2007, 476 (482).

Vertreters zu bestimmen. Im Gegensatz zum Arbeitnehmer übt der Vertreter im Dreipersonenverhältnis grundsätzlich zwei zeitlich und funktionell voneinander abgrenzbare Tätigkeiten für zwei verschiedene Prinzipale aus, insofern der Vertreter jeden Prinzipal einzeln binden muss. Dabei macht es aufgrund der Einführung der materiellen Betrachtungsweise für die Beurteilung auch keinen Unterschied, ob das jeweilige Verhältnis formeller oder materieller Natur ist.<sup>61</sup> Die beiden Prinzipale teilen die Kriterien der Abhängigkeit gerade nicht unter sich auf, weshalb ein Vergleich beider für eine etwaige Zuordnung des Vertreters unerheblich ist.

Die Abhängigkeit wird aus dem jeweiligen Innenverhältnis unter Berücksichtigung der Kontrolle und des unternehmerischen Risikos bestimmt.<sup>62</sup> Eine Betrachtung des Außenverhältnisses in Form der indiziellen Wirkung der Anzahl der Prinzipale erfolgt nur aufgrund praktischer Beobachtungen unternehmerischer Strukturen. Dieses Kriterium steht jedoch weder mit der Struktur noch dem Telos der Norm im Einklang, insofern auch der Vertreter nur eines Prinzipals ein nach Fremdvergleichsgrundsätzen übliches Entgelt verlangen kann. Deshalb sollte dem Kriterium der Anzahl der Prinzipale keine ausschlaggebende Rolle bei der Bestimmung der Abhängigkeit zukommen.<sup>63</sup>

## 2. Abhängige Vertreter als Diener zweier Herren?

Somit ist es auch möglich, dass der Vertreter mehrerer Prinzipale im Innenverhältnis gegenüber jedem einzelnen abhängig ist, solange die Kriterien der Risikotragung und Kontrolle dies stützen. Der abhängige Vertreter kann also zwei verschiedenen Prinzipalen zugeordnet werden und somit auch zwei separate Vertreterbetriebsstätten begründen. Dies steht auch im Einklang mit den abkommensrechtlichen Grundsätzen, da die Vertreterbetriebsstätte auf voneinander abgrenzbaren Tätigkeiten des Vertreters und nicht der Person selbst basiert.<sup>64</sup> Jeder begründeten Vertreterbetriebsstätte kann durch eine eigene Marktteilnahme somit ein eigener Gewinn

---

<sup>61</sup> E. Reimer, *Permanent Establishments*, 6. Aufl. 2018, Part II Rn. 372 f.

<sup>62</sup> F. Wassermeyer/C. Kaeser, in: Wassermeyer (Hrsg.), *DBA*, Art. 5 Rn. 225.

<sup>63</sup> Vgl. hierzu den Vorbehalt Deutschlands zu Art. 5 Abs. 6: OECD-MK, Art. 5 Rn. 215; P. Hernández, *Series on International Tax Law*, Bd. 85 (2014), 180; L. Burns, *APTP* Nr. 1 (2016), 1 (10 f.).

<sup>64</sup> Weber, *Forum Steuerrecht* 2006, 1. Aufl. 2007, S. 171 (173).

zugeordnet werden, weshalb keine Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung besteht.

Insofern steht der abhängige Vertreter dem Arbeitnehmer, der zwei zeitlich und funktionell abgrenzbare Tätigkeiten für zwei Arbeitgeber ausübt, gleich.<sup>65</sup> Ebenso wie der Arbeitnehmer kann der abhängige Vertreter bei der Ausübung separater Tätigkeiten *Diener zweier Herren* sein.

## V. Resümee

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff i.S.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA und die Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter gem. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. 6 OECD-MA bzgl. des Merkmals der Abhängigkeit grundsätzlich vergleichbar sind. I.R.d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA hat sich dabei zur Bestimmung der Abhängigkeit der Zwei-Stufen Test etabliert, dem zwei Funktionsweisen zukommen: Auf der einen Seite kann im Zweipersonenverhältnis bestimmt werden, ob überhaupt eine abhängige Arbeit vorliegt. Andererseits kann der Test im Dreipersonenverhältnis zeigen, zu welcher Partei die Abhängigkeit besteht. Dabei können jedoch im Dreipersonenverhältnis auch zwei zeitlich und funktionell abgrenzbare Arbeitsverhältnisse/Tätigkeiten vorliegen, wodurch der Arbeitnehmer zwei Arbeitgebern zugeordnet werden kann.

Seit der Aktualisierung des OECD-MK 2017 wird i.R.d. Kommentierung zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA auf den Zwei-Stufen Test verwiesen. Unter Berücksichtigung des Wortlauts, der Historie und Systematik, lässt sich schließen, dass der Zwei-Stufen Test zur Bestimmung der Abhängigkeit natürlicher Personen angewendet werden soll. In diesem Rahmen zeigt sich, dass nur im Zweipersonenverhältnis die Prüfung der Abhängigkeit des Vertreters mit der Prüfung der Unselbstständigkeit eines Arbeitstätigen vergleichbar ist.

Im Dreipersonenverhältnis ergeben sich erhebliche strukturelle Unterschiede, da der Vertreter im Gegensatz zum Arbeitnehmer grundsätzlich zwei voneinander abgrenzbare Tätigkeiten ausübt. Demnach ist das Dreipersonenverhältnis des Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA nur mit dem Fall der

---

<sup>65</sup> Vgl. hierzu Abschnitt II.3.



Doppelbeschäftigung des Arbeitnehmers vergleichbar. Dabei muss die Abhängigkeit grundsätzlich aus dem Innenverhältnis heraus beurteilt werden muss, weshalb das Kriterium der Anzahl der Prinzipale den Prinzipien der Abhängigkeit fremd ist. Deshalb kann auch der Vertreter zweier Prinzipale beiden gegenüber abhängig, also *Diener zweier Herren* sein und somit zwei verschiedene Vertreterbetriebsstätten begründen.

Dieser Schluss entfaltet jedoch nur selten praktische Relevanz: Zwar mag das Kriterium der Anzahl der Prinzipale der Struktur und dem Telos der Abhängigkeit fremd sein. Es beruht jedoch auf zutreffenden Beobachtungen ökonomischer Praxis und ist deshalb ein zuverlässiges Indiz für oder gegen Abhängigkeit. Demnach ist der Vertreter in der Praxis selten Diener zweier Herren, sondern meist unabhängiger Dienstleister zweier Auftraggeber.



# 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 Steuer-  
recht der Ruprecht-Karls-Universität Heidel-  
berg und Inhaber des Lehrstuhls für Öffentli-  
ches Recht unter besonderer Berücksichti-  
gung des Finanz- und Steuerrechts.



**Johannes Klamet**, B.Sc., Ref. iur., Doktorand  
und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl  
für Öffentliches Recht unter besonderer Be-  
rücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



**Moritz Teichmann**, Ref. iur., Akademischer  
Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches  
Recht unter besonderer Berücksichtigung des  
Finanz- und Steuerrechts.



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



**Islam Al Omar**, 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.



**Marianna Dänner**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



***Ann-Christin Herdt***, 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.



**Andela Milutinović**, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.





**Markus Schaupp**, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Tim Buchholz**, 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.



**Julia Fluhr**, 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 (1981 bis 2013) des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



**Reinhard Mußnug**, Prof. Dr., ehemaliger Lehrstuhlinhaber und Direktor (1978 bis 2005) des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

## Honorarprofessoren und Lehrbeauftragte



***Achim Dannecker***, Dr., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



***Sebastian Heinrichs***, 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.



**Georg Neureither**, Dr., Lehrbeauftragter für Staatskirchenrecht und Kirchenrecht 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.



## Publikationen 2021

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

### Herausgeberschaften

- Geprägte Freiheit 2020/21, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 15, Lehmanns Media, Berlin, 2021 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

- Solid Financing of the EU, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 16, Lehmanns Media, Berlin, 2021 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

- Das negative Vorzeichen im Steuerrecht, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 17, Lehmanns Media, Berlin, 2021 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

### Beiträge in Sammelwerken

- Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, HFSt Bd. 15, Lehmanns Media, Berlin, 2021, S. 7-15.

- Freizügigkeit und Steuerrecht, in: Ferdinand Wollenschläger (Hrsg.), Europäischer Freizügig-

keitsraum – Unionsbürgerschaft und Migrationsrecht, Enzyklopädie Europarecht (Gesamt-Hrsg. Armin Hatje/Peter-Christian Müller-Graff), Bd. 10, Nomos Verlag, Baden-Baden, 2. Aufl. 2021, § 8, S. 297-324.

- Umsatzsteuer. Umsatzsteuerrecht, in: Görres-Gesellschaft und Verlag Herder (Hrsg.), Staatslexikon Bd. 5, 8. Aufl. 2021, Sp. 1137-1140.

- Geldmonopol und Privatautonomie – Zur Abgrenzung von Kompetenzen in der Europäischen Union, in: Boris P. Paal/Dörte Poelzig/Oliver Fehrenbacher (Hrsg.), Deutsches, europäisches und vergleichendes Wirtschaftsrecht, Festschrift für Werner F. Ebke zum 70. Geburtstag, C. H. Beck, München, 2021, S. 545-552.

### Kommentierungen

- Art. 104a-108, 143c, 143f, 143g, 143h, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Grundgesetz (BeckOK GG), C. H. Beck, München, 48. Edition 2021.

- §§ 13-14a, 23, 34b, in: Paul Kirchhof/Roman Seer (Hrsg.), EStG Kommentar, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 20. Aufl. 2021.

### **Aufsätze in Fachzeitschriften**

- Strukturveränderung der Wirtschafts- und Währungsunion. Normativer Grund der Legitimation und Akzeptanz, NJW 2021, S. 1650-1656 (zusammen mit Frank Schorkopf).

- Vermögensteuer und Finanzverfassung: Zur Sperrwirkung der Bundesgesetzgebung, StuW 2021, S. 278-285 (Debattenbeitrag, zusammen mit Johanna Hey).

### **Methodik der Fallbearbeitung**

- Tauziehen um einen PKW – Übungsfall im Öffentlichen Recht, VBlBW 2021, S. 307 (Sachverhalt) und S. 349-352 (Lösung).

### **Sonstige fachbezogene Veröffentlichungen**

- Recht und Respekt, in: Verfassungsblog (online) vom 10.03.2021.

- Eine erleichternde Entscheidung – Der Eigenmittelbeschluss im

Eilverfahren vor dem Bundesverfassungsgericht, in: Verfassungsblog (online) vom 22.04.2021.

- Englische Übersetzung: A Relieving Decision – The Interim Decision of the German Federal Constitutional Court in the Procedure against the 2020 Own Resources Decision, in: Verfassungsblog (online) vom 27.04.2021.

- Spaltung der Gesellschaft durch Misstrauen, in: Ruperto Carola. Forschungsmagazin der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Verbinden & Spalten, Ausgabe 18, Juli 2021, S. 62-71 (zusammen mit Peter Kirsch und Reimut Zohlnhöfer).

- Zukunft der staatlichen Kreditaufnahme – Optionen, Grenzen, Kritik, in: Verfassungsblog (online) vom 20.10.2021.

### **Parlamentarische Anhörungen**

- Schriftliche und mündliche Stellungnahme im Rahmen der Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 19. April 2021 zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Vermögenssteuergesetzes (VStG) (BT-Drs. 19/25789) und zum Antrag der Fraktion der FDP „Mehr Vermögen aufbauen statt Leistung bestrafen“ (BT-Drs. 19/25792).



## Prof. Dr. Ekkehart Reimer

### Herausgeberschaften

- Geprägte Freiheit 2020/21, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 15, Lehmanns Media, Berlin, 2021 (zusammen mit Hanno Kube).

- Solid Financing of the EU, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 16, Lehmanns Media, Berlin, 2021 (zusammen mit Hanno Kube).

- Das negative Vorzeichen im Steuerrecht, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 17, Lehmanns Media, Berlin, 2021 (zusammen mit Hanno Kube).

- The History of Double Taxation Conventions in the Pre-BEPS Era, IBFD, Amsterdam, 2021 (zusammen mit Michael Lang).

- Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, Kluwer Law International, Alphen aan de Rijn, 5. Aufl. 2021 (zusammen mit Alexander Rust; im Erscheinen).

### Beiträge in Sammelwerken

- Passive Entstrickung: Sind Brexit und MLI Steuerpflichtig?,

in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, HFSt Bd. 15, Lehmanns Media, Berlin, 2021, S. 137-146.

### Kommentierungen

- Art. 109-113, 115, 143d GG, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Grundgesetz (BeckOK GG), C. H. Beck, München, 48. Edition 2021.

- §§ 40, 40a VwGO, in: Herbert Posser/Heinrich Wolff (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zur VwGO (BeckOK VwGO), C. H. Beck, München, 59. Edition 2021.

- Art. 6, 13 OECD-MA in: Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, C. H. Beck, München, 7. Aufl. 2021.

- Art. 3 Abs. 1, 5, 6, 7, 13, 14 und 22 OECD-MA, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (Hrsg.), Klaus Vogel On Double Taxation

Conventions, Kluwer Law International, Alphen aan de Rijn, 5. Aufl. 2021 (im Erscheinen).

### **Aufsätze in Fachzeitschriften**

- Verfassungsrechtliche Konsequenz gegen ökonomische Anreizanalyse. Das Ehegattensplitting in der Diskussion, StuW 2021, S. 291-293.

### **Sonstige fachbezogene Veröffentlichungen**

- Das Ehegattensplitting: modern und sozial gerecht. Warum das geltende Splittingverfahren zu Unrecht in der Kritik steht, in: FAZ v. 05.07.2021, S. 16 (zusammen mit Jörg Althammer).

- Fort mit Erzberger!, in: FAZ v. 23.08.2021, S. 6 (zusammen mit Christian Waldhoff).

### **Johanna Groß**

- Digitales Geld für alle? Zur rechtlichen Möglichkeit der Einführung von digitalem Zentralbankgeld, in: Hanno Kube/ Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, HFSt Bd. 15, Lehmanns Media, Berlin, 2021, S. 7-79.

- Tagungsbericht Symposium Solid Financing of the EU – Perspectives for the German Council Presidency, EuZW 2021, S. 251-252 (zusammen mit Noah Zimmermann).

- Anmerkung zu EuGH, 26.01.2021 – C-422/19 und C-423/19 (Hessischer Rundfunk), EuZW 2021, S. 559-560 (zusammen mit Johannes Klamet).

- Unionsrechtliche Grenzen öffentlich-rechtlicher Barzahlungsbegrenzungen, erscheint in: EuR 1/2022 (zusammen mit Johannes Klamet).

### **Johannes Klamet**

- Private Prozesskosten und subjektives Nettoprinzip, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, HFSt Bd. 15, Lehmanns Media, Berlin, 2021, S. 17-25.

- Anmerkung zu EuGH, 26.01.2021 – C-422/19 und C-423/19 (Hessischer Rundfunk),

EuZW 2021, S. 559-560 (zusammen mit Johanna Groß).

- Unionsrechtliche Grenzen öffentlich-rechtlicher Barzahlungsbegrenzungen, erscheint in: EuR 1/2022 (zusammen mit Johanna Groß).

### **Anđela Milutinović**

- Die Persönliche Steuerpflicht im Vereinigten Königreich, in: Hanno Kube/ Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, HFSt Bd. 15, Lehmanns Media, Berlin, 2021, S. 157-164.

### **Markus Schaupp**

- Zugang zur Lehre in der Pandemie, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, HFSt Bd. 15, Lehmanns Media, Berlin, 2021, S. 189-196.

### **Noah Zimmermann**

- Das Urteil des EuGH in der Rechtssache Wächter – Entscheidung, Folgen und Reform des § 6 AStG, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, HFSt Bd. 15, Lehmanns Media, Berlin, 2021, S. 87-123.

- Anmerkung zu EuGH v. 02.04.2020 – C-458/18, ECLI:EU:C:2020:266 – GVC Services (Bulgaria), ISR 2021, S. 8.
- Tagungsbericht Symposium Solid Financing of the EU – Perspectives for the German Council Presidency, EuZW 2021, S. 251-252 (zusammen mit Johanna Groß).
- Das unionsrechtliche Stundungsgebot und seine Auswirkungen auf § 6 AStG, IStR 2021, S. 352.
- Anmerkung zu Niedersächsisches Finanzgericht v. 19.09.2020 – 11 K 109/18, ISR 2021, S. 363.

# Chronologie des Jahres 2021

**26. Januar:** Das Promotionskolleg „Digitales Recht“ der Juristischen Fakultät und der Fakultät für Mathematik und Informatik der Universität Heidelberg in Zusammenarbeit mit der Universität Ulm veranstaltet auch den zweiten Teil der im Dezember 2020 eingeleiteten zehnten Sachstandstagung im Online-Format.

Hanno Kube hält einen Online-Vortrag über „Die staatliche Finanzierung der Corona-Hilfen“ im Rotary Club Heidelberg.

**4. Februar:** Unterschiedliche Modalitäten von „Sollen“ und „Müssen“ sind Gegenstand eines slawistischen Oberseminars von Prof. Dr. Irina Podtergera (Heidelberg), zu dem Ekkehart Reimer aus juristischer Sicht mit einem Impulsreferat beiträgt.

**8. Februar:** Turnusmäßige Sitzung des wiss. Arbeitskreises Steuerrecht des DWS-Instituts (u.a. mit Ekkehart Reimer), der sich in diesem Jahr mit Verbesserungen des Rechts der Außenprüfung befasst.

**9. Februar:** Die Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar der International Fiscal Association (IFA) lädt zu Online-Vorträgen von William L. McRae, Martin Kreienbaum und Jens Hafemann zum Thema „Outlook on U.S. Tax Policy under President Biden and Current Trends in International Taxation“ ein.

**25. und 26. Februar:** Die Steuerkonferenz der deutschen Wirtschaft („Haarmann-Tagung“) findet erstmals online statt. Ekkehart Reimer trägt zu einer der internationalsteuerrechtlichen Podiumsdiskussionen bei.

**1. bis 4. März:** Der Lehrbeauftragte des Instituts Sebastian Heinrichs veranstaltet erneut im Online-Format den schwerpunktübergreifend beliebten Workshop Bilanzrecht.

**3. März:** Die IFA Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar organisiert den Online-Vortrag von Maria Anna Bichler über den Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen nach § 4k EStG-E, der Bestimmungen der Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD) in nationales Recht umsetzen soll.

**5. März:** Im Rahmen der Vorlesungsreihe „Sinkende Sterne? Europa orientiert sich neu“ des Tandem-Programms ventiliert Wim Roels (EU-Kommission) mit großer Sorgfalt die Frage, ob die EU „towards a European Fiscal Union“ unterwegs ist.

**5. und 6. März:** Ekkehart Reimer veranstaltet mit interessierten Studierenden ein Seminar zum Internationalen Steuerrecht. Gegenstand der Arbeiten und Referate sind Grundfragen der Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts sowie aktuelle Entwicklungen in Bezug auf

„Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS).

**15. März:** Hanno Kube und Ekkehart Reimer nehmen an der Sitzung des wissenschaftlichen Beirats der DStJG teil.

**25. März:** Die sog. „Registerfälle“ einer (teils überraschenden) beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 6 EStG sind Gegenstand einer Frankfurter Tagung des Betriebs-Beraters, auf der Ekkehart Reimer referiert.

**26. März:** Das Finanzgericht München verhandelt einen Fall zu § 2 AStG, für dessen Entscheidung es auf die Unterscheidung von „domicile“ und „residence“ im Einkommensteuerrecht des Vereinigten Königreichs ankommt. Auf Anforderung des Gerichts haben Anđela Milutinović und Ekkehart Reimer für das Institut ein umfangreiches Sachverständigengutachten erstattet.

**31. März:** Daniel Reich verabschiedet sich aus dem aktiven Dienst am Institut (Lehrstuhl Reimer), bleibt der Universität aber als Doktorand verbunden.

**2. April:** Die Universität Heidelberg stellt auch in diesem Jahr ein Team für den „International and European Tax Moot Court“ in Leuven. Unter der Betreuung von Ekkehart Reimer und Anđela Milutinović konnten sich Johanna Wiegand, Jan Löcher und Leo Valerius für die Hauptrunde qualifizieren, die pandemiebedingt jeder leider erneut online stattfinden musste. Dort belegte das Heidelberger Team den sechsten

Platz unter Auszeichnung für den besten Schriftsatz der Klägersseite.

**12. April:** Vorlesungsbeginn zum Sommersemester 2021. Dozenten und Studierende müssen sich auf ein weiteres Semester im Online-Format einstellen. Erst in der zweiten Semesterhälfte finden ausgewählte Veranstaltungen hybrid (in Teilpräsenz) statt.

**16. April:** Auf Einladung von Roman Seer nimmt Ekkehart Reimer an einer Podiumsdiskussion des IFA-Gesprächskreises Rhein-Ruhr zu den steuerrechtlichen Folgen des Home Office teil.

**21. April:** Ein Fernsehteam des WDR („Monitor“) ist im Institut zu Gast, um Ekkehart Reimer zu den Möglichkeiten der Vermeidung von Grunderwerbsteuer bei sog. „share deals“ zu befragen.

**27. April:** Auf Einladung von Wolfgang Schön (MPI München) fragt Ekkehart Reimer in einem Online-Vortrag, inwieweit die Erstreckung der deutschen Besteuerung auf Lizenzgebühren zu einer Überdehnung der beschränkten Steuerpflicht führt.

**5. Mai:** In seinem Habilitationsvortrag vor der Juristischen Fakultät analysiert Dr. Thorsten Helm die Konkurrentenklage im Steuerrecht. Im Anschluss wird er zum Privatdozenten ernannt; im Namen der Fakultät verleiht Dekan Prof. Dr. Wolfgang Kahl ihm die Lehrbefähigung für die Fächer Finanz- und Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht.

**12. Mai:** Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. veranstaltet ihr jährliches Symposium, das sich in diesem Jahr mit dem „Negativen Vorzeichen im Steuerrecht“ befasst. Dabei referiert zunächst Prof. Dr. Robert Ullmann (Universität Augsburg) über das negative Vorzeichen in der Dogmatik des Einkommensteuerrechts; anschließend fragt RA Dr. Marcus Niermann (Alumnus des Instituts, jetzt Pöllath + Partners, Berlin), ob die steuerliche Behandlung negativer Zinsen beim Privatanleger ein Anwendungsbeispiel negativer Einnahmen sei. Daran schließt sich eine Podiumsdiskussion der beiden Referenten mit Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof (Universität Heidelberg) und Dr. Eva Oertel (Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat, München) an.

**18. Mai:** Klaus Sieker und Sven-Eric Bärsch referieren im Rahmen der IFA-Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar über Art. 12B UN-MA, der die Verteilung von Besteuerungsrechten bei automatisierten digitalen Dienstleistungen regelt.

**20. Mai:** Im Rahmen der Exzellenzstrategie des Bundes und der Ländern hat sich die sog. „Flagship Initiative Transforming Cultural Heritage“ gebildet, die u.a. regelmäßige Brown-bag lunches veranstaltet. Heute referiert Ekkehart Reimer über die „Kultur des Teilens aus rechtlicher Sicht“.

**31. Mai:** Der BFH verkündet zwei Entscheidungen zur Verfassungsmäßigkeit der einkommensteuerlichen Behandlung der gesetzlichen

Rente. Für die ARD-Rechtsredaktion kommentiert Ekkehart Reimer eine der beiden Entscheidungen von Karlsruhe aus.

**3. bis 5. Juni:** Die diesjährige Jahrestagung der Europäischen Vereinigung der Steuerrechtsprofessoren (EATLP) befasst sich rechts- und verfassungsvergleichend mit Wendepunkten in der Steuergeschichte des 20. Jahrhunderts. Auf dieser Tagung übergibt Ekkehart Reimer das Amt des deutschen Mitglieds im Academic Committee der EATLP nach sechs Jahren an Klaus-Dieter Drüen (München).

**7. Juni:** Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages hält eine öffentliche Anhörung über eine Änderung des Rennwett- und Lotteriegesetzes ab (BT-Drs. 19/28400). Ekkehart Reimer gibt dazu als Sachverständiger eine Stellungnahme ab.

Andela Milutinović tritt ihren Dienst als Mitarbeiterin im Referat IV B 4 des Bundesfinanzministeriums in Berlin an, bleibt aber in Teilzeit am Institut für Finanz- und Steuerrecht beschäftigt.

**9. Juni:** Ekkehart Reimer referiert auf der Münchner Steuerfachtagung (online) über den Stand der Umsetzung des Mehrseitigen Übereinkommens zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

Auf einer interdisziplinären Podiumsdiskussion des Marsilius-Kollegs referiert und diskutiert Hanno Kube zum Thema „Geimpft zurück

zur Normalität? – Perspektiven zur Bewältigung der Corona-Krise“.

**14. Juni:** Hanno Kube referiert bei einem Online-Symposium des Instituts Finanzen und Steuern e.V. über die Zukunft des Solidaritätsschlags.

**16. Juni:** Die IFA-Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar lädt ein zu Kurzvorträgen und Diskussionen über Special Purpose Acquisition Companies (SPACs), Delaware-Flip und andere grenzüberschreitende Transaktionen im Start-Up/Venture Capital-Bereich.

**17. Juni:** Nach langer Zeit kann der Hörsaal wieder genutzt werden. Die Vorlesung im Staatsrecht II von Ekkehart Reimer findet ab sofort im Hybrid-Format statt.

**18. Juni:** Auch im Sommersemester lädt das Tandem-Programm der Juristischen Fakultät zu einem gezielt finanzrechtlichen Vortrag im Rahmen der Reihe „Sinkende Sterne? Europa orientiert sich neu“ ein: Dr. Julian Reischle und Prof. Dr. Corinne Zellweger-Gutknecht referieren über Rechtsfragen des geplanten „digitalen Euro“.

**18. und 19. Juni:** RA/StB Dr. Achim Dannecker veranstaltet in Heidelberg ein Seminar über steuer- und gesellschaftsrechtliche Gestaltungen in der Praxis.

**22. Juni:** Hanno Kube hält einen Online-Vortrag über die Digitalisierung der Finanzverwaltung an der Universität Trier.

**21. Juni:** Ab heute finden die mündlichen Prüfungen im Universitätsteil pandemiebedingt unter anderem in Zelten im Innenhof des Juristischen Seminars statt.

**28. Juni:** Johannes Klamet, Johanna Wiegand und Ekkehart Reimer sind Interviewpartner von ELSA Heidelberg bei einem Podcast über den Schwerpunktbereich Steuerrecht.

**2. und 3. Juli:** Das Promotionskolleg „Digitales Recht“ veranstaltet einen Workshop „Programmieren für Juristen“. Lehrbeauftragte sind auch in diesem Jahr Dr. Corinna Coupette (München/Saarbrücken), Janis Beckedorf und Philipp Sahrman. Der zweite Teil folgt am 31. Juli.

**5. Juli:** Disputation von Bernd Kissling zu seiner unter Betreuung von Ekkehart Reimer verfassten Doktorarbeit zum Thema „Die steuerliche Behandlung von börsengehandelten Optionsgeschäften im Rahmen privater Vermögensverwaltung“.

**12. Juli:** In Mannheim findet zum zehnten Mal der Moot Court des VGH Baden-Württemberg statt. Die Universität Heidelberg wird dort von Max Auwaerter, Ben Brandwein, Franziska Rentel und Larissa Wendel unter der Betreuung von Markus Schaupp und Ekkehart Reimer vertreten. Die Wochen intensiver Vorbereitung machen sich bezahlt: Das Team kann sich über zwei Verhandlungsrunden gegen die Universitäten Freiburg, Konstanz und Tübingen durchsetzen und gewinnt im Jubiläumsjahr den ersten Preis. Premiere für Heidelberg.



**13. Juli:** „Fair und gerecht? Wirklichkeit und Grenzen der steuerlichen Abgabenlast in Deutschland“ – zu diesem Thema spricht Hanno Kube auf einer Online-Veranstaltung der Friedrich-Naumann-Stiftung für die Freiheit.

**14. Juli:** In ungewohnter Form findet ein Seminar zu aktuellen Fragen des Internationalen Steuerrechts (Ekkehart Reimer) statt: In Präsenz und mit großen Abständen in Hörsaal 4a (Neue Universität), eingeleitet von einem Online-Vortrag von Heribert Anzinger aus Ulm/München über die Steuerkompetenzen der Europäischen Union, unterbrochen von einem Heidelberger Pizza-Service. Es folgen studentische Vorträge von Johanna Wiegand und Leo Valerius.

**15. Juli:** Auf Einladung von ELSA und der European Medical Students' Association EMSA referieren Bernd Alt-Epping (Palliativmedizin) und Ekkehart Reimer über die Entscheidung des BVerfG zur Suizidassistentz (online).

**21. Juli:** Ekkehart Reimer und Susanne Röth geben die Scheine für die Große Übung im Öffentlichen Recht nicht wie gewohnt im Hörsaal, sondern im Außenbereich vor dem Juristischen Seminar aus.

Abends wird im Innenhof des Juristischen Seminars der Förderverein der Juristischen Fakultät gegründet. Daran schließt sich im gegenüber liegenden Europäischen Hof eine kleine Feier anlässlich der Habilitation von Thorsten Helm an.

**23. Juli:** Ekkehart Reimer unternimmt mit der Gruppe der Heidelberger Stipendiatinnen und Stipendiaten des Cusanuswerks einen Ausflug in das hessische Hirschhorn.

**28. Juli:** Das Institut nimmt die Tradition des jährlichen Institutsausfluges wieder auf. Johanna Groß und Johannes Klamet organisieren eine gemeinsame Wanderung über den Königstuhl nach Gaiberg, wo der Tag im Berghof Weinäcker ausklingt.

**29. Juli:** Disputation von Adam Dampc, in der er seine von Ekkehart Reimer betreute Dissertation verteidigt zum Thema „Nullum tributum sine lege. Der steuerrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz im deutsch-polnischen Rechtsvergleich“.

**2. August:** Auch der zweite Termin zur Scheinausgabe für die Übung im Öffentlichen Recht bei Ekkehart Reimer erfolgt im Außenbereich vor dem Juristischen Seminar.

**September:** Nach längerer Vorbereitung wird der neue Internetauftritt des Arbeitskreises Steuergeschichte, um den sich v.a. Maximilian Nungeß verdient gemacht hat, freigeschaltet ([www.steuergeschichte.de](http://www.steuergeschichte.de)). Parallel intensiviert der Arbeitskreis sein Bemühen um die Gründung einer DFG-Forschungsgruppe „Steuern verändern“ (2022-2025).

**6. und 7. September:** Andela Milutinović und Markus Schaupp stellen ihre Forschungsarbeiten im elften Doktoranden-Seminar für das Inter-

ationale und Europäische Steuerrecht in Valencia vor. Hanno Kube und Ekkehart Reimer nehmen von Heidelberg aus an dem Seminar teil.

**13. September:** Die Pandemie verändert mit den Arbeitsgewohnheiten auch die Besteuerung der Arbeitseinkünfte. Ekkehart Reimer hält bei den 79. Berliner Steuergesprächen, die rein digital stattfinden, einen Vortrag über den „Ort der Arbeit“.

**14. September:** Zu einer abschließenden Arbeitssitzung für das drittmittelfinanzierte Projekt „Verbesserungen des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise“, an dem aus dem Institut Markus Schaupp und Ekkehart Reimer beteiligt sind, kommt Prof. Dr. Andreas Oestreicher (Göttingen) mit zwei Mitarbeiterinnen nach Heidelberg.

**15. September:** Disputation zur Doktorarbeit von Steffen Wadt, die er unter Betreuung von Ekkehart Reimer zum Thema „Die steuerrechtliche Behandlung disquotaler Einlagen zwischen Sanierungshindernis und Steuersparmodell“ verfasst hat.

**20. bis 21. September:** Hanno Kube und Ekkehart Reimer nehmen an der Online-Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft teil. Diesjähriges Thema sind Immobilien im Steuerrecht. Hanno Kube hält die Laudatio auf die Preisträgerinnen des Albert-Hensel-Preises der Jahre 2020 und 2021.

**24. September:** Ein interdisziplinärer Workshop des Projekts „Digi-Tax“ (LMU; Leitung: PräsBFH a.D.

Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff) fragt nach Perspektiven der Digitalisierung der Steuergesetzgebung. Zu den Referenten gehört Ekkehart Reimer („Digitalisierung der Steuergesetzgebung. Öffentlich-rechtliche Anmerkungen“).

**27. September:** Das Bundesverwaltungsgericht verhandelt über die formellen Anforderungen, die an die Erhebung von Kreisumlagen zu stellen sind. Aus Heidelberg nehmen Johanna Groß und Ekkehart Reimer an der mündlichen Verhandlung teil.

**1. und 2. Oktober:** Ekkehart Reimer hält eine Gastvorlesung über Grundlagen des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen an der Eötvös-Lorant-Universität Budapest (online).

**6. bis 8. Oktober:** Die Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer tagt dagegen erstmals wieder in Präsenz. Ausgetragen durch die Universität Mannheim, steht die 80. Jahrestagung unter dem Thema „Machtverschiebungen“. Bereits am Vorabend der Tagung begleitet Hanno Kube seinen ehemaligen Habilitanden Benjamin Straßburger zum Empfang für die neu aufgenommenen Mitglieder. In der Mitgliederversammlung wird der Vorstand für die Jahre 2022 und 2023 gewählt: Am 6.1.2022 werden Angelika Nussberger, Ekkehart Reimer und Frank Schorkopf die Nachfolge von Ewald Wiederin, Pascale Cancik und Christian Walter antreten.

**11. Oktober:** In Heidelberg verteidigt Steffen Waadt seine Dissertation über die steuerrechtliche Behandlung disquotaler Einlagen zwischen Sanierungshindernis und Steuersparmodell (Betreuer der Arbeit: Ekkehart Reimer; Vorsitzender des Prüfungsausschusses: Hanno Kube).

**18. Oktober:** Der Vorlesungsbeginn zum Wintersemester 2021/22 wird durch die erstmals wieder umfänglich mögliche Präsenzlehre begrüßt.

**21. Oktober:** Gemeinsam mit Ana Paula Dourado (Lissabon), Alexander Rust (Wien) und Jonathan Schwarz (London) bestreitet Ekkehart Reimer ein Webinar des Kluwer-Verlags über aktuelle Rechtsprechung zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen.

**23. Oktober:** Hanno Kube hält seine Antrittsrede als neues Mitglied der Heidelberger Akademie der Wissenschaften.

**29. Oktober:** Reformen des italienischen Einkommensteuerrechts sind Thema der Jahrestagung der Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario (AIPSDT) in Bari. Ein rechtsvergleichendes Panel unter der Leitung von Pasquale Pistone (Salerno/Wien), auf dem u.a. Ekkehart Reimer mitwirkt, steuert Impulse zu Grundstrukturen des Einkommensteuerrechts bei.

**8. und 9. November:** In Frankfurt findet die jährliche Tagung „Praxis des Internationalen Steuerrechts“ des Deutschen Anwaltsinstituts e.V.

statt. Ekkehart Reimer referiert über neue deutsche Doppelbesteuerungsabkommen und kommentiert ausgewählte weitere Entwicklungen des Internationalen Steuerrechts.

**12. November:** Anlässlich des 100. Jahrestages der Ermordung von Matthias Erzberger widmet sich das diesjährige Symposium des Instituts rechtshistorisch dem „Steuerrecht der Republik“. Das Institut freut sich, interessierte Teilnehmerinnen und Teilnehmer wieder in Präsenz empfangen zu dürfen. Wem eine persönliche Anwesenheit in Präsenz nicht möglich ist, kann die Veranstaltung online verfolgen.

**15. November:** Auf Einladung der Heidelberger Stipendiatengruppe der Hanns-Seidel-Stiftung und des Arbeitskreises Europa der CDU Heidelberg referiert Ekkehart Reimer über „Die Finanzarchitektur der Europäischen Union“.

**16. November:** Das für heute geplante Streitgespräch zum Thema „Währungspolitik und Stabilität“ mit Paul Kirchhof und Carl Christian von Weizsäcker wird wegen der aufflammenden vierten Welle der Covid-19-Pandemie auf das Frühjahr 2022 verschoben.

**19. November:** Auf Einladung des Instituts hält Professor Yariv Brauner SJD (University of Florida) eine Gastvorlesung zur Behandlung geistigen Eigentums im Internationalen Steuerrecht.



# International and European Tax Moot Court

*Sechster Platz für Studierende der Juristischen Fakultät*



*Die Juristische Fakultät der Universität Heidelberg nahm in diesem Jahr zum zehnten Mal am International and European Tax Moot Court der Katholischen Universität im belgischen Leuven teil und wurde dort durch die Studierenden Jan Löcher, Johanna Wiegand und Leo Valerius (v.l.n.r.) vertreten. Teams aus verschiedenen Universitäten weltweit stritten in einem Gerichtsrollenspiel um einen fiktiven Fall. Das Heidelberger Team erreichte den sechsten Platz unter Auszeichnung für den besten Schriftsatz der Klägerseite. Die Betreuung erfolgte durch Herrn Prof. Dr. Ekkehart Reimer sowie akad. Mit. Anđela Milutinović.*

Im Rahmen der Qualifikationsrunde verfassten die Studierenden, beginnend im Oktober 2020, zwei Schriftsätze in englischer Sprache zu einem anspruchsvollen Fall aus dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts. Der Fall beschäftigte sich im Schwerpunkt mit der steuerlichen Erfassung hybrider Finanzinstrumente auf Ebene von Doppelbesteuerungsabkommen. Dabei standen die Auslegung der vertraglichen Bestimmungen zum betroffenen Finanzinstrument und deren Subsumtion unter das Doppelbesteuerungsabkommen im Mittelpunkt. In diesem Rahmen stellte sich zudem die Frage, ob und in welchem Umfang eine steuerliche Aufteilung von

hybriden Finanzinstrumenten in Eigenkapital- und Fremdkapitalinstrumente möglich und geboten ist.

Zwar verfügten die Heidelberger Studierenden zuvor lediglich Grundkenntnisse im internationalen Steuerrecht. Das Verfassen der Schriftsätze und die begleitende Vorlesung im Internationalen und Europäischen Steuerrecht machte die Teilnehmerinnen und Teilnehmer jedoch schnell zu Experten auf diesem Gebiet. Mit den Schriftsätzen qualifizierte sich das Heidelberger Team für die Hauptrunde der besten 16 Teams. Daraufhin bereiteten die Studierenden ihre Plädoyers vor, die sie Ende März vortragen sollten. Besonders hilfreich waren dabei die „Probepleadings“ in Kooperation mit einigen Anwaltskanzleien, bei denen sie wertvolle Ratschläge inhaltlicher sowie rhetorischer Art bekamen.

Wie bereits im vorangegangenen Jahr fanden die mündlichen Verhandlungen aufgrund der COVID-19-Pandemie nicht vor Ort in Leuven, sondern online statt. In der am 2. April unter diesen Bedingungen stattfindenden Hauptrunde konnte dem Heidelberger Team der Einzug in die anschließende Finalrunde leider nicht gelingen. Jedoch erreichten die Studierenden in der Gesamtwertung einen erfolgreichen sechsten Platz.

Auch wenn der persönliche Austausch mit den anderen internationalen Teilnehmern den Studierenden dieses Jahr leider verwehrt blieb, war die Teilnahme am International and European Tax Moot Court eine einmalige Erfahrung. Dieser Moot Court ist der einzige seiner Art auf diesem Rechtsgebiet. Durch ihn erlangten die Studierenden nicht nur detaillierte Kenntnisse im internationalen Steuerrecht, sondern perfektionierten auch ihre rhetorischen Fähigkeiten und hatten die Gelegenheit, intensiv im Team zusammenzuarbeiten.

*Milena Dietz*

# Das negative Vorzeichen im Steuerrecht

*Symposion der steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung  
Heidelberg e. V.*



*Am 12. Mai 2021 durfte die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e. V. erneut ein zahlreiches Fachpublikum zu ihrem Jahressymposion begrüßen, das sich dem Thema „Das negative Vorzeichen im Steuerrecht“ widmete. Die ausführlichen Schriftbeiträge der Referenten sowie Diskussionsbemerkungen erschienen im 17. Band der HFSt-Reihe.*

Nach einer Begrüßung und Einführung durch *Hanno Kube* stellte *Ekkehart Reimer* das Programm sowie Referenten und Diskutanten vor. Sodann referierte *Robert Ullmann* aus der Perspektive der Betrieblichen Steuerlehre über „Das negative Vorzeichen in der Dogmatik des Steuerrechts“. Dabei analysierte er, an welchen Stellen im EStG das Wort „negativ“ unmittelbar im Wortlaut vorkommt oder jedenfalls ein negativ geprägter Begriff wie Betriebsausgaben verwendet wird. Ferner ging er auf die Verhinderung eines negativen Vorzeichens durch Abzugsbeschränkungen und asymmetrische Behandlung spiegelbildlicher Fälle wie etwa durch § 8b Abs. 2, 3 KStG ein. Abschließend befasste er sich mit einer Fallgruppe, bei der es ein negatives Vorzeichen geben kann, dieses aber nicht „mitgedacht“ wurde, wobei er sich mit der Möglichkeit von negativen Werbungskosten, negativen Einnahmen oder auch negativen Sonderausgaben beschäftigte.

Im zweiten Vortrag erörterte *Marcus Niermann* das Thema „Die steuerliche Behandlung negativer Zinsen beim Privatanleger – Ein Anwendungsbeispiel negativer Einnahmen?“. Zunächst erläuterte er den Begriff der negativen Zinsen und deren Vorkommen in der Rechtsrealität. Anschließend stellte er den steuerrechtlichen Ausgangspunkt der Problematik dar, dass bei Privatanlegern nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG der Abzug der Negativzinsen ausgeschlossen ist, wenn diese als Werbungskosten eingestuft werden. Im Ergebnis überschussmindernd würden die Negativzinsen allerdings wirken, wenn sie als negative Einnahmen zu qualifizieren wären. Um den Stand der Dinge im Hinblick auf den Begriff der negativen Einnahmen zu illustrieren, zeigte er verschiedene Fallgruppen wie etwa den Verlustanteil des typischen stillen Gesellschafters auf, in denen die Annahme von negativen Einnahmen ebenfalls erwogen wurde. Als Rechtsgrundlage für negative Einnahmen komme eine Analogie zu §§ 8 Abs. 1 S. 1, 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG in Betracht. Zur Abgrenzung zu Werbungskosten könne das Tatbestandsmerkmal „qualitative wirtschaftliche Identität mit den korrespondierenden Einnahmen“ eingesetzt werden. Dieses sei dann erfüllt, wenn kumulativ der Abfluss unter einen konkreten Einnahmetatbestand subsumiert werden kann, der Abfluss das Ergebnis des identischen Berechnungsvorgangs ist, mit dem sonst die korrespondierenden Einnahmen ermittelt werden und ein Alternativverhältnis zwischen positiven und negativen Einnahmen vorliegt. Negative Einlagezinsen würden diese Voraussetzungen erfüllen und daher negative Einnahmen darstellen.

An der abschließenden Podiumsdiskussion nahmen neben den beiden Referenten auch *Paul Kirchhof* und *Eva Oertel* teil. Im Rahmen der Diskussion warnte *Eva Oertel* vor unvorhersehbaren Auswirkungen auf die staatliche Finanzplanung bei Erweiterung eigentlich positiver Begriffe wie dem der Einnahmen um eine negative Dimension. Auch sei es ihrer Ansicht nach *de lege lata* nicht möglich, Negativzinsen als negative Einnahmen einzustufen. *Paul Kirchhof* wies darauf hin, dass der Negativzins Folge eines privatrechtsgestaltenden Lenkungsakts der EZB sei, um das Sparen von Geld zu verhindern. Aus diesem Grund sei es fraglich, ob sich Negativzinsen einkommensmindernd auswirken dürfen, da ansonsten der intendierte Zweck des Negativzinses teilweise umgangen würde. Dabei stellte er aber auch die Rechtmäßigkeit des Handelns der EZB in Frage.

Abschließend resümierte *Hanno Kube* über den reichhaltigen Nachmittag und bedankte sich bei allen Mitwirkenden und Zuhörenden.



# VGH Moot Court „Öffentliches Recht in Baden-Württemberg“

*Erster Platz für Studierende der Juristischen Fakultät*



*Am 12. Juli 2021 fand im Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg in Mannheim zum zehnten Mal der Moot Court "Öffentliches Recht in Baden-Württemberg" statt. Das Team der Universität Heidelberg aus Ben Brandwein, Franziska Rentel, Max Auwaerter und Larissa Wendel (v.l.n.r.) erreichten unter der Betreuung von Prof. Dr. Ekkehart Reimer und akad. Mit. Markus Schaupp den ersten Platz.*

Beim VGH Moot Court schlüpfen Studierende der Universitäten Heidelberg, Freiburg, Konstanz und Tübingen in die Rolle von Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten und treten in einer fiktiven, aber originalgetreuen<sup>1</sup> Verhandlung vor dem Gericht auf. Die Besonderheit: Der zugrundeliegende, knifflige Fall wird stets landesweit als Hausarbeit in der

---

<sup>1</sup> Der Originalfall wurde beim VG Freiburg, Urt. v. Dezember 2017 – Az. 7 K 2249/16 (unveröffentlicht) zugunsten der Kläger entschieden; beim VGH BW ist die Revision der Stadt Kehl unter 1 S 2579/21 anhängig.

Übung im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene gestellt.

Der Jubiläumsfall zum zehnten Moot Court beinhaltete vor allem Probleme des öffentlich-rechtlichen Vertragsrechts, des Kommunalrechts und des Bestattungsrechts, war aber auch mit zivilrechtlichen Schwierigkeiten beladen: Gegenstand waren die Rechtsverhältnisse am und um das sogenannte Fechtgärtl in der Gemeinde Kork.<sup>2</sup> Die Stadt hatte das Grundstück, auf dem sich seit dem 19. Jahrhundert ein privates Grabmal befindet, 1977 im Wege eines Aufgebotsverfahrens erworben und im Gegenzug mit einer der am Grundstück Berechtigten einen öffentlich-rechtlichen Vertrag geschlossen, in dem der Berechtigten und ihren Nachfahren ein unentgeltliches Ruherecht in dem Familiengrab eingeräumt wurde. Über die Wirksamkeit dieses Vertrags stritten nun die Kläger und die Stadt Kehl.

Die vier Heidelberger Studierenden hatten sich durch ihre besonders gelungenen Hausarbeiten für die Teilnahme am MootCourt qualifiziert und sich in zahlreichen, universitätsinternen Vorbereitungsverhandlungen behauptet.

Am Tag des „echten“ Verfahrens trat das Team der Universität Heidelberg zunächst als Kläger gegen das Team aus Konstanz an und musste sich dann am Nachmittag als Beklagte gegen die Studierenden aus Tübingen durchsetzen. Beides gelang mit herausragendem Erfolg: Die Jury – bestehend aus Vertretern der Richterschaft, der Anwaltschaft, der Verwaltung und der Wissenschaft – würdigte die konstant hohe Leistung aller vier Heidelberger Studierenden mit dem ersten Platz!

*Markus Schaupp*

---

<sup>2</sup> Der Kläger des Ausgangsverfahrens und Beklagter im Revisionsverfahren schildert unter <http://fecht-gaertel.de/Grundlagen/grundlagen.html> die Geschichte des Familiengrabmals.

# Ausflug des Instituts für Finanz- und Steuerrecht 2021

## *Wanderung über den Königstuhl nach Gaiberg*



*„Die schönsten Augenblicke sind die, für die man arbeiten muss.“*

*Am 28. Juli 2021 fand der diesjährige Institutsausflug der beiden Lehrstühle von Prof. Dr. Hanno Kube und Prof. Dr. Ekkehart Reimer statt.*

Los ging es am juristischen Seminar, wo sich der pandemiebedingte große Abstandszirkel schnell in kleinere Kreise aufteilte, in denen bereits vor dem Start der Wanderung angeregte Diskussionen entstanden. Besonders für uns am Institut neu angekommene studentische Hilfskräfte war es schön, die Gesichter beider Lehrstuhl-Teams zum ersten Mal zu sehen und seine Arbeitskolleginnen und -kollegen richtig kennen zu lernen.

Durch die angeregten Gespräche und neuen Bekanntschaften erschien der Weg rauf auf den Königstuhl – zumindest aus meiner Sicht – viel schneller und leichtfüßiger als sonst.

Zwischendurch hielten die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter kleinere Referate zu interessanten Wegpunkten, wodurch auch der akademische Aspekt des Ausfluges nicht zu kurz kam! Es ist erstaunlich, an wie vielen Stätten und Bauten man, ob tagtäglich oder auch nur im Einzelfall, vorbeiläuft, ohne sich über dessen Hintergründe Gedanken zu machen. Daher finde ich es sehr schön, nun mit mehreren Orten im Heidelberger Wald Erinnerungen an den Institutsausflug verknüpfen zu können.

Nach der mehrstündigen, aber sehr anregenden, Wanderung kehrten wir schließlich in der Gaststätte Berghof Weinäcker in Gaiberg ein. Dort wurden wir mit gutem Essen und einem unglaublichen Blick über die weite Landschaft belohnt.

Mit vollem Bauch und einer Menge neuer Erfahrungen, etwa über die Eigenschaften von Kochkäse oder sein Repertoire an „Horrorstories“ über das Staatsexamen erweitert zu haben, ging es dann wieder Richtung Heidelberg.

Aber was wäre ein Institutsausflug ohne ein zusammenschweißendes Erlebnis? In dem Moment, in dem wir die Terrasse verließen, begann es unheimlich stark zu regnen. Zusammengekauert unter einem Scheunenvorschlag warteten wir auf den erlösenden Bus. Dieser bescherte uns jedoch prompt das Vergnügen, aufgrund einer Sperrung der einzigen zum Ziel führenden Straße, eine ganze Weile in diesem ausharren zu dürfen.

Aber: *Good company always saves the day*. Etwas müde, jedoch mit Rückblick auf einen Tag voller interessanter, vielfältiger Gespräche und witzigen Momenten, trennten sich schließlich gegen Abend unsere Wege – zumindest für diesen Tag.

*Marianna Dänner*



# Das Steuerrecht der Republik

*Symposium des Instituts für Finanz- und Steuerrecht*



*Am 12. November 2021 lud das Institut für Finanz- und Steuerrecht zum alljährlichen Symposium ein. Die unter dem geschichtsträchtigen Thema „Das Steuerrecht der Republik“ stehende Veranstaltung zeichnete sich besonders durch ihre Interdisziplinarität aus: Das Programm sorgte für eine personelle und thematische Verknüpfung der Steuerrechtswissenschaft mit den Disziplinen der Geschichtswissenschaft, der Finanzwissenschaft sowie der Sozial- und Politikwissenschaft. Die Schriftbeiträge der Referentinnen und Referenten erscheinen in einem eigenen Band der HFSt-Reihe im Jahr 2022.*

Nach der digitalen Austragung im letzten Jahr konnte das diesjährige Institutssymposium mit beschränkter Teilnehmerzahl erneut in Präsenz in der Alten Aula im historischen Gebäude der Alten Universität stattfinden. Wem ein Erscheinen nicht möglich war, konnte der Veranstaltung über den Livestream mittels des universitätseigenen Web-Konferenzsystems heiCONF beiwohnen.

Die Teilnehmerinnen und Teilnehmer wurden über den Tag hinweg in vier Teilen mit Referaten zu je unterschiedlichen fachbezogenen Schwerpunkten durch die finanz- und steuerpolitischen Entwicklungen des 20. und 21. Jahrhunderts in Deutschland geführt. Die dabei naturgemäß zunächst im Mittelpunkt stehenden umfassenden Steuerreformen 1919/20 sollten mit einer besonderen Würdigung der Person ihres Antreibers und Umsetzers, Matthias Erzberger, einhergehen, dessen Tag der Ermordung sich 2021 zum 100. Mal jährte.

Diesen Rahmen herausarbeitend gab *Hanno Kube* in der Eröffnung des Symposions einen Überblick über das eindrucksvolle und verdienstreiche Leben von Matthias Erzberger, woran die erste Referentin des Tages, *Nadja Dwenger*, mit einer detaillierten Zeichnung der Steuer- und Finanzpolitik vor und nach den Erzberger'schen Reformen anknüpfte. Die Finanzwissenschaftlerin hob das politische Handlungsvermögen Matthias Erzbergers hervor, in nur neun Monaten 16 Einzelsteuergesetze verabschieden zu lassen und durch den Aufbau einer Reichsfinanzverwaltung die *fiscal capacity* des nach dem Ersten Weltkrieg finanzwirtschaftlich notleidenden Deutschen Reiches zu stärken. Im Anschluss widmete sich der Sozial- und Politikwissenschaftler *Sebastian Huhnholz* den Staatsfinanzvorstellungen bei Max Weber und Matthias Erzberger, indem er die Idee Webers der Demokratisierung durch ein Arbeitsparlament, das die Budgethoheit über das Aufkommen eines modernen Steuerstaates ausübt und dessen Abgeordnete auch finanzielle Unabhängigkeit genießen, zu parallelisieren versuchte mit der Stellung Erzbergers als erste Verkörperung des Typus eines Berufspolitikers. Ein in der Diskussion wiederkehrendes Motiv war die Frage, inwiefern der von den Erzberger'schen Reformen ausgehende Integrationseffekt auf damaliger Reichsebene heute auf die Europäische Ebene übertragen werden könnte, ob es also eines „europäischen Erzbergers“ bedürfte.

Der zweite Themenblock stand im Lichte der Entwicklungen des Einkommensteuerrechts in den 1920er Jahren. *Mark Spoerer*, Lehrstuhlinhaber für Wirtschafts- und Sozialgeschichte, referierte über die technische Ausgestaltung der Einkommensteuer unter Erzberger und nach dem Reichseinkommensteuergesetz 1925 und zeigte die Aufkommenswirksamkeit dieser gesetzlichen Änderungen auf. Darauf folgend schritt *Ekkehart Reimer* weiter in der Geschichte voran und bildete die 1924/25 beginnenden Entwicklungen in Deutschland zu einem offenen Steuerstaat ab, die mit dem Vorsitz Herbert Dorns im Steuerausschuss des Völkerbundes zunächst ihren Höhepunkt fanden und an die man nach 1945 wieder anschließen konnte.

In der zweiten Tageshälfte trug zunächst der Wirtschaftshistoriker *Ralf Banken* zur Steuerpolitik des NS-Regimes vor und zeigte die fortschreitende ideologische Durchdringung von Steuergesetzgebung und Finanzverwaltung auf. Daraufhin widmete sich die Juristin *Christine Osterloh-Konrad* in ihrem Referat der Rolle des Reichsfinanzhofes und zog das ambivalente Fazit, dass dessen Rechtsprechung in weiten rechtstechnischen Teilen als ebenso ideologieneutral wie das seinen Entscheidungen zugrundeliegende Steuerrecht angesehen werden könne, in anderen Bereichen

aber regelmäßig und ab 1936 zunehmend den Vorstellungen des Reichsfinanzministeriums zumindest im Ergebnis entsprochen wurde.

Mit den abschließenden Referaten gelangte die Veranstaltung dann in der Bundesrepublik an. Die Historikerin *Korinna Schönhärl* stellte ihre Forschungsergebnisse zur Steuermoral vor und sieht in Deutschland im Vergleich mit anderen Rechts- und Kulturkreisen insbesondere einen Mangel an *tax education*. Der langjährige Abgeordnete im Bundestag *Lothar Binding* folgte mit einem Impulsvortrag über die Einkommensteuerpolitik seit Beginn des 21. Jahrhunderts, in der er spielerisch aus der Perspektive eines in einem perfekten Steuersystem im 22. Jahrhundert lebenden Steuerhistorikers auf „frühere“ politische Missstände im Bereich der Steuerpolitik hinwies, insbesondere auf intransparenten Lobbyismus und die Möglichkeit der Steuervermeidung durch internationale Gestaltungen.

In seinen das Symposium beendenden Schlussworten hob *Hanno Kube* die Fruchtbarkeit der interdisziplinären Zusammenarbeit und des historischen Rückblicks im Steuerrecht hervor, was beides im Laufe des Tages anschaulich demonstriert wurde. Ebendiesem Forschungsschwerpunkt widmet sich der 2014 ins Leben gerufene „Arbeitskreis Steuergeschichte“, dem sämtliche wissenschaftliche Referentinnen und Referenten des diesjährigen Symposiums angehören.

*Moritz Teichmann*





## Das Institut in Bildern



Die Pandemie erfordert auch in diesem Jahr technische Lösungen: Hörsaal 13 im Gebäude der Neuen Universität wird im Mai 2021 für die Hybridlehre vorbereitet.



Das Wintersemester 2021/22 beginnt in weiten Teilen in Präsenzlehre mit vollen Hörsälen. Hanno Kube begrüßt die Erstsemester in der Auftaktvorlesung im Staatsrecht I am 27. Oktober 2021.



Hanno Kube eröffnet das Institutssymposium 2021.



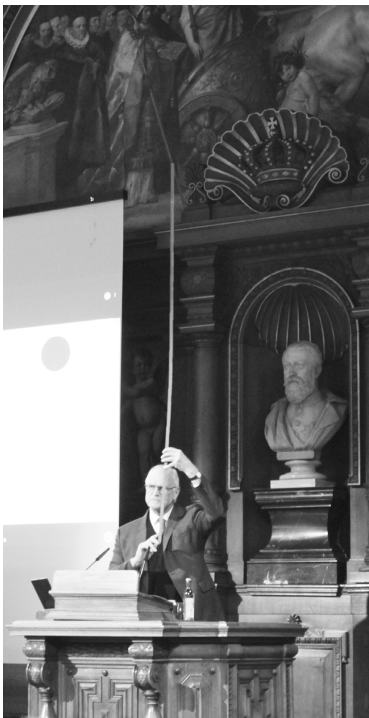
Diskussionspanel mit den Referenten Sebastian Huhnholz und Nadja Dwenger zum ersten Themenblock, „Der Weg zum modernen Steuerstaat“.

Erstmals im Hybrid-Format: Das diesjährige Symposium konnte auch im Livestream über heiCONF verfolgt werden. Gemeinsam mit externen Technikern sorgte akad. Mit. Johannes Klamet für ein reibungsloses Gelingen.





Besetzung des Diskussionspanels mit Lothar Binding und Korinna Schönhärl (rechts). Während seines Vortrages kam Lothar Bindings Markenzeichen, der Zollstock, zum Einsatz (unten).



Ekkehart Reimer referiert über „Steuern an der Grenze. Die Öffnung des Steuerstaates seit 1925“.



Ralf Banken (Rednerpult) und Christine Osterloh-Konrad (Panel rechts) tragen zur NS-Steuerpolitik vor.



## **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
- HFSt 15 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, ISBN 978-3-96543-185-0
- HFSt 16 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Solid Financing of the EU, ISBN 978-3-96543-281-9
- HFSt 17 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das negative Vorzeichen im Steuerrecht, ISBN 978-3-96543-282-6