



# **HEIDELBERGER BEITRÄGE ZUM FINANZ- UND STEUERRECHT**

*Heidelberg Working Paper Series on Public Finance and Tax Law*



INSTITUT FÜR  
FINANZ- UND  
STEUERRECHT

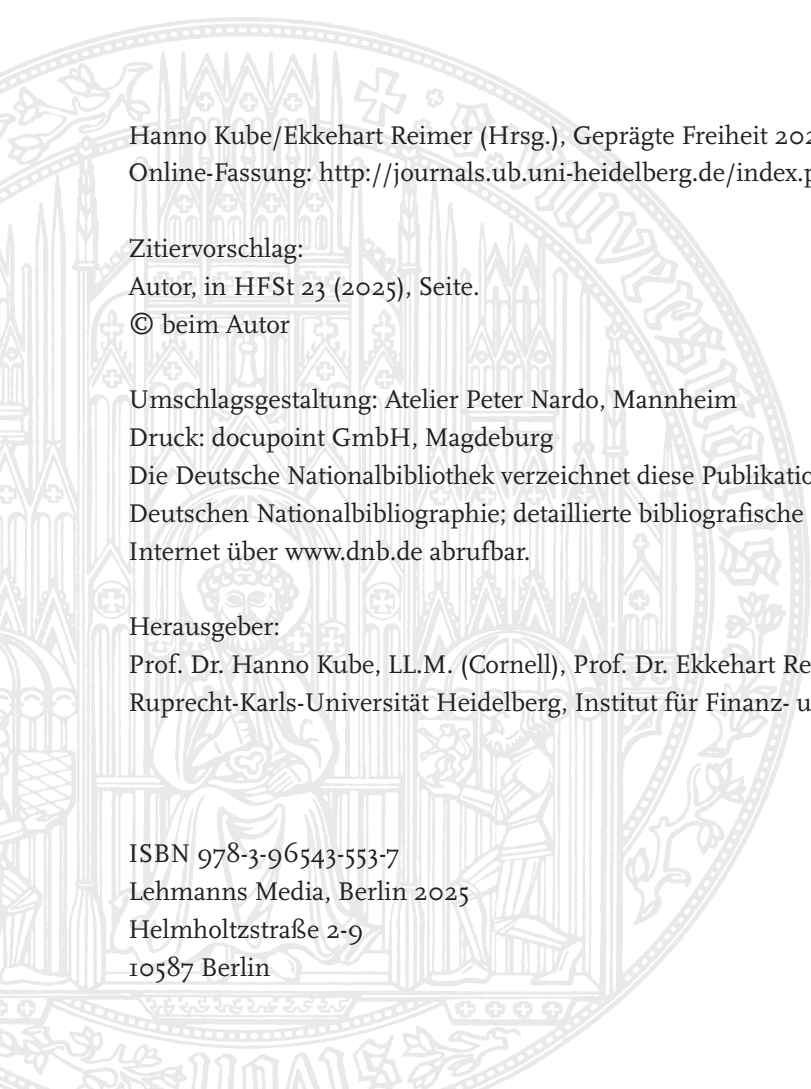
*Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)*

# Geprägte Freiheit 2024/25

Impulse aus dem Institut für Finanz- und Steuerrecht



HFSt **23**



Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2024/25  
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt 23 (2025), 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 978-3-96543-553-7

Lehmanns Media, Berlin 2025

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

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

# Inhaltsverzeichnis

<b>Aus der Arbeit des Instituts</b> .....	<b>5</b>
§ 1 Entwicklungsstufen des Finanz- und Steuerstaates in 75-jähriger Verfasstheit.....	7
<i>Paul Kirchhof</i>	
§ 2 Die bundesstaatliche Kompetenzordnung in Krisenzeiten.....	25
<i>Luca Steinbeck</i>	
§ 3 Ideen zur leistungsfähigkeitsgerechten Ausgestaltung des Steuersystems .....	37
<i>Tim Buchholz</i>	
§ 4 „Sonderdogmatik“ – Begriff und Zulässigkeit.....	47
<i>Noah Zimmermann</i>	
§ 5 Das Ehegattensplitting.....	53
<i>Robert Pracht</i>	
§ 6 Normklarheit oder Meistbegünstigung? – Zum gewerblichen Anteil nach § 35 EStG.....	61
<i>Moritz Teichmann</i>	
§ 7 Heidelberger Verpackungssteuer.....	69
<i>Johanna Wiegand</i>	
§ 8 Unionsrechtliche Weichenstellungen für eine Mindestbesteuerung von Milliardären .....	81
<i>Milena Dietz</i>	

§ 9	Statusfeststellungsverfahren.....	93
	<i>Ekkehart Reimer</i>	
§ 10	Redefreiheit von Abgeordneten im Lichte des Europarechts ....	107
	<i>Fiona Karl</i>	
§ 11	Wissenschaftsfreiheit unter Druck.....	117
	<i>Hanno Kube</i>	
§ 12	Künstliche Intelligenz in wissenschaftlichen Arbeiten .....	125
	<i>Katharina Steuer</i>	
<b>Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht 2024 .....</b>		<b>135</b>
	Verhältnis spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungs-	
	vorschriften zur Generalklausel des § 42 AO.....	137
	<i>Ann-Christin Herdt</i>	
<b>Dokumentation .....</b>		<b>169</b>
	Personalien.....	171
	Publikationen 2024 .....	185
	Chronik des Jahres 2024 .....	193
	International and European Tax Moot Court.....	205
	Taxation of Employees.....	207
	Steuerliche Verfahrenslasten.....	209
	Fußballfieber in Heidelberg .....	211
	Institutsausflug nach Heppenheim.....	213
	Diskussion über die Zukunft staatlicher Krisenbewältigung –	
	Eindrücke vom 74. Deutschen Juristentag.....	215

## Vorwort

2024 war ein Jahr vieler Erinnerungen. 175 Jahre ist es her, dass nach zahlreichen Vortreffen im deutschen Südwesten (darunter in Heppenheim und Heidelberg) die Frankfurter Paulskirchenverfassung mit ihrem wegweisenden Grundrechtskatalog beschlossen und verkündet wurde – eine Verfassung, die ihrer Zeit voraus war und der daher nie das Glück beschieden war, in Kraft zu treten. Einige ihrer Ideen haben über Weimar Eingang in das Bonner Grundgesetz gefunden. 75 Jahre ist es her, dass unser Grundgesetz im Parlamentarischen Rat beschlossen wurde. Seitdem gibt es den Rahmen vor, in dem sich Demokratie und Rechtsstaat entfalten können. Und 35 Jahre ist es her, dass mutige Bürgerinnen und Bürger in ihrem Streben nach Freiheit und Wandel die Berliner Mauer und damit auch das DDR-Regime zu Fall brachten.

Freudigen Erinnerungen steht zum Ende des Jahres 2024 eine besonders offene Zukunft gegenüber. Die Wahlen in den Vereinigten Staaten von Amerika, die potenziell einschneidende Veränderungen in der Wirtschafts- und Sicherheitspolitik zur Folge haben werden, eklatante Verletzungen des Völkerrechts im Osten Europas, die fiskalischen Herausforderungen der EU und ihrer Mitgliedstaaten und ebenso das – nicht zuletzt haushaltspolitisch begründete – Scheitern der Regierungskoalition im Bund und die Neuwahl des Deutschen Bundestages zu Beginn des Jahres 2025 deuten auf vielfältige Umbrüche hin.

Auch das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht steht vor einem Umbruch. Seit seiner Gründung war es im Gebäude des Juristischen Seminars, im ehemaligen Hotel Viktoria, in der Friedrich-Ebert-Anlage untergebracht. Hier werden nun über einige Jahre umfangreiche bauliche Ertüchtigungsmaßnahmen stattfinden. Für diese Zeit zieht das Institut in die Akademiestraße 4-6 unweit des Friedrich-Ebert-Platzes.

Der wissenschaftlichen Kontinuität tut dies keinen Abbruch: Das Institut ist der staats-, finanz- und steuerrechtlichen Forschung weiter in ihrer ganzen Breite verpflichtet. Die Beiträge dieses Bandes legen davon Zeugnis ab.

Heidelberg, im November 2024

*Hanno Kube  
Ekkehart Reimer*





## **Aus der Arbeit des Instituts**



# § 1 Entwicklungsstufen des Finanz- und Steuerstaates in 75-jähriger Verfasstheit

*Paul Kirchhof*

## I. Der einende Wille zu Aufbruch und Erneuerung

Die Entwicklung des deutschen Finanz- und Steuerstaates in 75-jähriger Verfasstheit markiert verschiedene Haltepunkte, in denen die Weichen neu gestellt, die Ausrichtung des Wirtschaftens auf die verantwortete Freiheit von Unternehmer und Konsument aber beibehalten wird.<sup>1</sup> Sichtbar wird eine Linie zu mehr Erwartungen an den Staat, weniger Vertrauen in die Wirtschaft. Der Staat wählt als Steuerungsinstrument häufiger die finanzielle Lenkung, verzichtet insoweit auf die verbindliche Regel. Äußere Entwicklungen von einer anfänglichen Armutsökonomie zu einer Wohlstandsgesellschaft, von einer prinzipiellen Distanz zu allem Staatlichen hin zu einer Anlehnung an den Staat, von einer daseinsbegleitenden zu einer daseinsprägenden Staatlichkeit, insbesondere auch weltoffene Märkte und der Umbruch durch die Digitaltechnik fordern rechtliche Antworten, die neue Maßstäbe für die Verteilung staatlichen Geldes und die Gegenwehr gegen wachsende Begehrlichkeiten nach Staatsgeld setzen.

Der Freiheitsaufbruch 1945 beginnt mit der Freiheit vom Staat, der den Menschen ihren äußeren und inneren Frieden belässt, sie nicht willkürlich verhaftet, sie nicht überwacht und bevormundet, sie nicht zu Treuebekenntnissen zwingt. Doch der zerbrechliche, nicht zerbrochene Staat ist anfangs vor allem Sozialstaat, der den Menschen Lebensmittel, Kleidung und Wohnung bietet, sie mit Wasser, Heizung und Licht versorgt, Straßen und Krankenhäuser wiederaufbaut, elementare Voraussetzungen für Wirtschaft, Schule und Bildung schafft. Dieser Sozialstaat ermöglicht Freiheit.

---

<sup>1</sup> P. Kirchhof, Die Entwicklung der Bundesrepublik in normativer Nachhaltigkeit, AöR 149 (2004), 389 (445 f.).

Der Staat hat auf dem Weg zum Grundgesetz bereits 1948 durch den „mutigen Sprung in das kalte Wasser der Marktwirtschaft“<sup>2</sup> die Wirtschaft und damit die Grundversorgung der Bevölkerung in private Hand zurückgegeben. Dieser „gesellschaftspolitisch höchstbedeutsame Schritt“<sup>3</sup> erwartet von der Privatwirtschaft, dass sie mit ihrer Berufs- und Eigentümerfreiheit den wirtschaftlichen Bedarf der Bevölkerung erkennt, letztlich Wohlstand und Wachstum nach den Prinzipien von Wettbewerb und freiheitlicher Verantwortung sichert. Das Konzept der freien Marktwirtschaft ist „vor allem die selbstverantwortliche, möglichst befriedigende Erfüllung der Verbrauchswünsche anderer“<sup>4</sup>, das „ständige Wägen des Gewichtes der eigenen Leistung auf der unbestechlichen Waage des Marktes“<sup>5</sup>.

Der Staat garantiert für diese Marktwirtschaft die Freiheit und setzt ihr einen sozialen Ordnungsrahmen, bewältigt die Kriegsfolgen als staatliche Aufgabe<sup>6</sup>, organisiert die Flucht der Deutschen von Ost nach West.

Die Münchner Ministerpräsidentenkonferenz vom 6. Juni 1947 widmete sich der realpolitischen Frage: „Wie kommen wir durch den nächsten Winter?“. Doch die Erleichterung über das Ende des Krieges, der in der Not wachsende Erneuerungswille, die Entschiedenheit für ein Gegenmodell gegen die Strukturen des NS-Regimes, auch eine vertiefte Religiosität und die Suche nach einer unzerstörbaren Grundlage ethischer Werte<sup>7</sup> begründeten einen allgemeinen Aufbruchsimpuls und Erneuerungswillen, der das Staatsvolk einte, die Sinnstiftung von Arbeit und Wiederherstellung erlebte, der Hoffnung auf einen Verfassungsstaat nach und nach eine sichtbare Grundlage gegeben hat.

Der „Marshall-Plan vom 5. Juni 1947“<sup>8</sup> stützte und förderte eine eigenständige, leistungsfähige Wirtschaftsgemeinschaft in Europa, die zugleich auch

---

<sup>2</sup> L. Erhard, Wohlstand für alle, 2009 (1957), S. 128.

<sup>3</sup> K. Schiller, Zukunftsaufgaben der Industriegesellschaft, in: Shonfield, Geplanter Kapitalismus, 1968, S. XV.

<sup>4</sup> L. Erhard (Fn. 2), S. 22 f.; A. Müller-Armack, Soziale Irenik, 1949, S. 1 f.; ders., Diagnose unserer Gegenwart, 2. Aufl. 1981, S. 181 f.

<sup>5</sup> W. Eucken, Grundsätze der Wirtschaftspolitik, 1968, S. 176 ff.

<sup>6</sup> BVerfGE 4, 7 (17) – Investitionshilfe; 67, 256 (275) – Investitionshilfeabgabe; E. Benda, Geld und Währung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, FS Hahn, 1986, S. 9 ff.

<sup>7</sup> M. Stolleis, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. II, 3. Aufl. 2004, § 7 Rn. 1.

<sup>8</sup> J. Killik, The United States and European Reconstruction 1945-1960, 1977, S. 80 f.

die Zahlungsfähigkeit des wichtigsten Absatzmarktes für die amerikanische Überproduktion gewährleistet.<sup>9</sup> Die Grundsatzentscheidung der drei Westmächte für eine Währungsreform im Vereinigten Wirtschaftsgebiet<sup>10</sup> hat mit der DM den Menschen reales Geld in die Hand gegeben, den Unternehmen eine Produktion zu selbstkalkulierten Preisen, den Konsumenten eine Kaufentscheidung vor vollen Warenregalen ermöglicht. Der „sozialen Marktwirtschaft“<sup>11</sup> gelingt es, das Wirtschaftsleben aus der staatlichen Bevormundung und Steuerung zu entlassen, zugleich durch Abbau von Monopolen und Kartellen einen staatlich garantierten Rahmen des freien Marktes zu eröffnen und dieses Freiheitskonzept durch einen sozialen Ausgleich zu flankieren.

## II. Globalsteuerung durch den Staatshaushalt

Deutschland entwickelte sich von einer kriegszerstörten Armutsökonomie zu einem prosperierenden Wohlfahrtsstaat, der sich „an der Schwelle der Gesellschaft im Überfluss“ für eine staatliche Wirtschaftspolitik entschied, die immer weniger eine die Anbieterinteressen mit den Verbraucherinteressen „abwägende Marktwirtschaft“<sup>12</sup> ist und sich zu einem „Aufklärungs- und Orientierungsstaat“ entwickelt, der das wirtschaftliche Gebotene kennt<sup>13</sup> und die Wirtschaft in die Rolle eines „Trägers und Vollstreckers“ dieser aufgeklärten Wirtschaftspolitik drängt.<sup>14</sup>

Das Verfassungsrecht verpflichtet nun<sup>15</sup> Staat und Zentralbank, mit der Macht des Haushalts und der Besteuerungsbefugnisse die Gesamtwirtschaft global zu steuern und damit eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts abzuwehren. Die Ausübung dieser Finanzmacht sucht die Wirtschaft in voraussehbaren, den Naturwissenschaften angenäherten Kausalketten und kollektiven Zielsetzungen zu lenken. Sie bean-

---

<sup>9</sup> Ebd., S. 94.

<sup>10</sup> W. Benz, Die Gründung der Bundesrepublik, 1984, S. 81 ff.

<sup>11</sup> L. Erhard (Fn. 2), S. 22 f.; A. Müller-Armack (Fn. 4), S. 1 f.

<sup>12</sup> A. Müller-Armack, Wirtschaftslenkung und Marktwirtschaft, 1948, S. 1 ff.

<sup>13</sup> K. Schiller (Fn. 3), S. VII ff. und XX.

<sup>14</sup> Ebd., S. XX.

<sup>15</sup> Grundgesetz i. d. F. des 21. Änd. G. (FinanzreformG) v. 12.5.1969, BGBl. I 1969, 359.

spricht ihrer Natur nach Richtigkeit, bedarf keiner politischen Rechtfertigung und demokratischen Legitimation. Ihre Autorität erwächst aus der von ihr erklärten Natur, die in der Perspektive von Modellen beobachtet<sup>16</sup>, in Statistiken und Tabellen dargestellt wird. Aus dem Interessenausgleich zwischen Anbietern und Nachfragern wird eine Kausalitätsmechanik, die „ihren Instrumentenkasten“ öffnet, um ihre Finanzinstrumente „in Bewegung“ zu setzen.

Diese den Spezialisten vorbehaltenen, gegen außerökonomische, wertende und rechtfertigende Maßstäbe abgeschirmte Wirtschaftspolitik erfasst den Einzelnen nicht – wie das an den individuellen Adressaten gewandte Gesetz – als grundrechtsberechtigtes Individuum, sondern nur noch als Teil einer Gruppe von Menschen – der Investoren und Sparer, der Anbieter und Nachfrager, der Erwerbstätigen und Rentner, der Gesunden und Kranken.

Dieses Entschwinden des Individuellen im Allgemeinen ist seit der Französischen Revolution geläufig. Diese begeisterte Europa in der Idee der individuellen Freiheit, verwirklichte sie aber mit der Gewalt des Revolutionären, die nur noch Brüderlichkeit oder Feindschaft kannte, deswegen zur Guillotine, zum Krieg, zur Diktatur führte. Der deutsche Idealismus wandte sich von dieser Revolution entsetzt ab, weil sie nicht mehr den Menschen, sondern nur noch die Menschheit liebt.<sup>17</sup>

Der global steuernde Haushalt verliert den Einzelnen in der Anonymität der Gruppe aus den Augen, spricht ihn nicht mit einer individualisierend zugemessenen Verbindlichkeit an, ermächtigt zum gruppenbezogenen Einsatz von Haushaltsmitteln. Das Steuergesetz bietet gruppenbezogene Vergünstigungen an, die der Einzelne durch Tatbestandsverwirklichung sich selbst zuteilt. Es erfasst nur die Gruppen der Wirtschaftsbeteiligten, wirkt auf den Finanzkräftigen als Angebot, auf den Mittellosen als unaus-

---

<sup>16</sup> Zur Funktion und Offenheit des Begriffs „Modelle“ H. Stachowiak, Allgemeine Modelltheorie, 1973, S. 131; hier Modell als typisierende Abbildung einer Wirklichkeit für jemanden, für einen bestimmten Zweck, in einer bestimmten Zeit.

<sup>17</sup> F. Schiller, Don Carlos, 1805, dritter Akt, zehnter Auftritt, Vers 3035 f., in: Böckmann, Schillers Werke, Nationalausgabe 1953, S. 507; vgl. auch J. von Goethe, Reineke Fuchs, in: Kaulbach, 1886, Klappentext.

weichlicher Befehl. Der Gerichtsschutz greift weniger als Verteidigung gegen eine gegenwärtige, unmittelbare Selbstbetroffenheit und mehr als Konkurrentenklage.

### III. Idee einer antizyklischen Konjunktursteuerung

Das Konzept der Globalsteuerung ist gescheitert.<sup>18</sup> Die Kernidee von John Maynard Keynes,<sup>19</sup> der Staat solle im wirtschaftlichen Abschwung zur Stärkung der Wirtschaft Ausgaben kreditfinanziert ausweiten, im Aufschwung die Kredite wieder tilgen<sup>20</sup>, scheitert an fehlender Menschenkenntnis. Bei einem wirtschaftlichen Erfolg rechnen Unternehmen, Verbände und Politik diesen Erfolg ihrer Gegenwart zu, beanspruchen ihn für sich und ihre gegenwärtige Infrastruktur. Im Ergebnis lässt die Staatsschuld die Gegenwart im Übermaß leben, schiebt die Last der nächsten Generation zu, ohne dass diese Lastenverschiebung demokratisch oder rechtsstaatlich gerechtfertigt wäre. Zudem können die Konjunkturzyklen nicht zuverlässig bestimmt werden. Maßnahmen wirken nur zeitverzögert. Die These, ein Staatskredit finanziere sich selbst, bleibt ein Mythos.<sup>21</sup>

Geboten ist eine Rückbesinnung auf den Wettbewerb, der Gewinn und Wachstum aus dem Verhalten der Wettbewerbsbeteiligten rechtfertigt.<sup>22</sup> Wenn sich viele in einem fairen Auswahlverfahren um dasselbe Ziel bewerben, erhält der Beste das erhoffte Gut – im Sport die Medaille, in der Politik das Mandat, in der Wirtschaft den Auftrag. Fair ist dieser Wettbewerb, wenn jeder die gleiche Chance hat, ein Wettbewerbsvorteil für den einen, ein Nachteil für den anderen ausgeschlossen ist. Dieser Wettbewerb ist ein Verfahren für in Freiheit konkurrierende Marktteilnehmer, recht-

---

<sup>18</sup> BVerfGE 119, 96 (141 f.) – Bundeshaushalt 2004.

<sup>19</sup> J. Hufschmid, Die Politik des Kapitals, 1972, S. 117.

<sup>20</sup> H. Beck/A. Prinz, Staatsverschuldung, 2. Aufl. 2013, S. 34; W. Abelshauser, Deutsche Wirtschaftsgeschichte, 2011, S. 372.

<sup>21</sup> Zur Selbstfinanzierungsthese, das „Schuldenparadox“ keynesianischer Staatsverschuldung, A. Oberhauser, Das Schuldenparadox, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 200 (1985), 333.

<sup>22</sup> P. Kirchhof, Gemeinwohl und Wettbewerb, 2005.

fertigt nicht den Wettstreit unter Staaten, die nicht miteinander konkurrieren, sondern kooperieren. Erfüllen die Staaten und die Union diesen Auftrag, verletzen sie nicht das Wettbewerbs- oder Kartellrecht.<sup>23</sup>

#### IV. Weltoffenes Wirtschaften

Mit dem Entstehen weltoffener Märkte, eines Freihandels und eines internationaler werdenden Wirtschaftsrechts wirken weltweit tätige Unternehmen in das Gebiet eines Staates ein, lenken mit ihren Lieferungen und Leistungen, ihrer Werbung und ihren technisch-digitalen Steuerungsmöglichkeiten das Denken und Handeln der Jugend, der Wirtschaft, der Wähler und Politiker eines Staates. Sie lassen sich aber nur schwer einer staatlichen und europäischen Rechtsordnung zuordnen. Mit der Wahl von Firmensitz und Betriebsstätte bestimmen sie den räumlichen Anknüpfungspunkt für staatliches Recht, entscheiden, welches Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht, Verbraucherschutzrecht, Umwelt- und Klimarecht, Sozial- und Steuerrecht für sie gelten soll. Digitalunternehmen sind vielfach tatsächlich ortlos, brauchen weder Firmensitz noch Betriebsstätte.<sup>24</sup>

Diese Offenheit gibt der Idee der Menschenrechte eine neue Grundlage, mindert das Wohlstandsgefälle unter den Staaten, bietet Annäherungschancen für Volkswirtschaften und Staaten unterschiedlicher Verfasstheit, stärkt das Konzept der Europäischen Union und der Vereinten Nationen. Für die Ausübung staatlicher Finanzhoheit und deren Überlagerung durch überstaatliche Finanzhoheiten in grenzüberschreitenden Fällen entwickelt sich ein internationales Finanzrecht mit Regeln, die nationale Rechtsquellen übergreifen, Rechtsetzung anleiten und unmittelbar in dieses Recht einwirken.<sup>25</sup> Das Finanzrecht der Europäischen Union koordiniert nicht nur zwischenstaatlich das Recht der Mitgliedstaaten, sondern teilt die Finanzgewalt zwischen der Union und den Mitgliedstaaten, bestimmt durch die Europäische Zentralbank unmittelbar die Geldpolitik und den Geld-

---

<sup>23</sup> Vgl. Ziffer 5.5 des Public Corporate Governance Kodex des Bundes (PCGK), GMBL 2021, S. 130.

<sup>24</sup> Zur rechtlichen Bewältigung *E. Reimer*, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. X, 3. Aufl. 2013, § 250 Rn. 36 ff.

<sup>25</sup> Exemplarisch ebd., § 250.



wert, organisiert eine finanzielle Umverteilung zwischen den Mitgliedstaaten, verrechtlicht bestimmte Wirtschaftsstrukturen (Landwirtschaft, Fischerei) fast abschließend, beaufsichtigt und lenkt staatliche Finanzpolitik durch das vergemeinschaftete Beihilfenrecht, drängt gegenwärtig auf Strukturangleichungen durch eigene Strukturfonds,<sup>26</sup> beansprucht eine Eigenverschuldungskompetenz und sucht die Kreditkonditionen finanzschwacher Mitgliedstaaten durch Gewährleistungsgemeinschaften aller Mitgliedstaaten, in der Sicht einiger Mitgliedstaaten auch durch eine Haftungsunion, zu verbessern.<sup>27</sup> Das europäische Steuerrecht hat das Umsatzsteuerrecht europarechtlich weitgehend vereinheitlicht, das Recht der direkten Steuern auf ungewisser Kompetenzgrundlage in den Sog der europäischen Grundfreiheiten gebracht und eine Mindestbesteuerung der in den üblichen Anknüpfungspunkten kaum greifbaren Konzerne versucht.

International wirken vor allem die nach einem OECD-Musterabkommen standardisierten, bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>28</sup> Das internationale Finanzrecht stimmt konkurrierende und sich überlagernde Steuerrechtsordnungen aufeinander ab, wirkt einer Mehrfachbesteuerung, auch einer Nichtbesteuerung entgegen, sucht Diskriminierungen zu vermeiden und der Konkurrenz von Staaten um die Ansiedlung ertragbringender Unternehmen ein Maß zu setzen.

Gegenwärtig gerät diese Weltwirtschafts- und Finanzordnung in Bewegung. Eine tatsächliche oder vermeintliche Vorherrschaft der USA soll durchbrochen werden. Die Staaten suchen ihre Volkswirtschaft gegen ausländische Konkurrenz abzuschirmen. Freiheitliche Weltoffenheit, die Chancen der Struktur- und Rechtsangleichung durch offene Märkte, auch die friedentiftende Wirkung gefestigter Wirtschaftsbeziehungen müssen neu überdacht werden.

---

<sup>26</sup> B. Schöndorf-Haubold, Die Strukturfonds der Europäischen Gemeinschaft. Rechtsformen und Verfahren europäischer Verbundverwaltung, 2005.

<sup>27</sup> E. Reimer (Fn. 24), § 250 Rn. 7 f.

<sup>28</sup> M. Lehner, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. III, 3. Aufl. 2005, § 251 Rn. 43 f.

## V. Staatskredit

Der wirtschaftliche Aufschwung in Deutschland beginnt 1948 mit dem Marshall-Plan, der Westdeutschland 3,3 Mio. Dollar in Form von Waren und Rohstoffen zuwandte und bei vertragsgemäßen Teilrückzahlungspflichten bis 1978 kreditähnlich Wirtschaftskraft geliehen hat.<sup>29</sup> Mit der staatlichen Globalsteuerung wurde der Staatskredit zu einem selbstverständlichen Mittel, um zur Stärkung der Wirtschaft Staatsausgaben kreditfinanziert auszuweiten.<sup>30</sup>

Das zur staatlichen Wirtschaftslenkung geänderte Grundgesetz<sup>31</sup> hat den Kredit zu einem Regelinstrument staatlicher Finanzpolitik gemacht. Diese dort vorgesehenen, schon sehr weiten Verschuldungsgrenzen wurden dann fast bis zur Unkenntlichkeit gedehnt<sup>32</sup>, um dem Finanzstaat gegenwärtig kreditfinanzierte Staatsleistungen ohne gleichzeitige Steuererhöhungen zu ermöglichen, dadurch das Wohlwollen der Bürger zu gewinnen und im Finanzmarkt als willkommener Kunde begrüßt zu werden.

Eine Verfassungsänderung 2009<sup>33</sup> hat dann nach den Erfahrungen eines unmittelbar drohenden Zusammenbruchs des Währungssystems den Staatskredit grundsätzlich verboten, diesen Grundsatz jedoch durch die für den Bund geltende Fiktion durchbrochen, der Grundsatz des ausgeglichenen Haushalts ohne Kredite gelte als beachtet, wenn die jährlichen Einnahmen aus Krediten 0,35 % des nominalen BIP nicht überschreiten. Eine begrenzte Konjunkturkomponente, eine Verfahrensermächtigung zur Bereinigung der Einnahmen und Ausgaben um finanzielle Transaktionen sowie weitere enge Ausnahmen müssen ihre baldige Tilgung gewährleisten, dürfen also die Regel des ausgeglichenen Haushalts ohne Kredite erläutern,

---

<sup>29</sup> J. Killik (Fn. 8), S. 80 f, 94 f.

<sup>30</sup> K. Schiller (Fn. 3), S. VII ff. und XX; BVerfGE 119, 96 (141 f.) – Bundeshaushalt 2004.

<sup>31</sup> 21. Änderungsgesetz v. 12.5.1969, BGBl. I 1969, 359 (Finanzreformgesetz).

<sup>32</sup> Vgl. Abweichende Meinung der Richter Di Fabio und Mellinghoff zum Urteil des Zweiten Senats BVerfGE 119, 96 (159 f.) – Bundeshaushalt 2004; BVerfGE 79, 311 (354) – Staatsverschuldung.

<sup>33</sup> Art. 109 und Art. 115 des GG i.d.F. des 57. Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes v. 29.7.2009, BGBl. I 2009, 2248.

nicht widerlegen.<sup>34</sup> Doch auch diese Vorschriften geraten unter den Druck eines starken politischen Verschuldungswillens.

Deshalb muss der Staatskredit als Strukturfrage erneut ins Bewusstsein gerückt werden. Ein Staatskredit gibt dem Staat – anders als der Unternehmerkredit – nicht eine Finanzkraft, die eingesetzt werden könnte, um zukünftige Gelderträge zu erzielen, aus denen dann der Kredit bedient werden kann. Der Staat investiert in Schulen und Universitäten, Kultur und Infrastruktur, gewinnt dadurch aber keine Einnahmen.

Zudem ist die Inflation zu einem bewussten Instrument der Entschuldung geworden. Die Inflationsobergrenze und damit der Schutz der Verbraucherpreise<sup>35</sup> mit einer Inflationsrate von 2 % wurde in einen Mittelwert umgedeutet, der auch überschritten werden darf.<sup>36</sup> Kredite wurden zeitweilig nicht mehr entgeltlich vergeben, sondern die Entgegennahme von Krediten durch „Negativzinsen“ honoriert. Damit ist die Idee des Darlehens auf den Kopf gestellt.<sup>37</sup>

Die zur Finanzierung des Schuldendienstes notwendig werdenden Steuererhöhungen oder Ausgabenkürzungen scheinen in der gegenwärtigen Erwartungshaltung der Bevölkerung und der Ausgabenlabilität des Parlaments nur schwer möglich. Deswegen ist ein Verschuldungsverbot ein Gebot finanzpolitischer Klugheit. Das Grundgesetz verpflichtet zu dieser Vernunft.

Das Verschuldungsverbot ist auch Inhalt eines fairen Generationenvertrages. Wenn Eltern ein Elternhaus bauen, um darin mit ihrer Familie zu leben, kämen sie nicht auf den Gedanken, die Kinder zur Mitfinanzierung

---

<sup>34</sup> H. Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 56. EL 10.2009, Art. 115 Rn. 124; das BVerfG prüft bislang nur die „Überschreitung von äußersten Grenzen“, BVerfGE 135, 317 (Rn. 174) – ESM-Vertrag; 132, 195 (Rn. 112) – ESM; 129, 124 (182 f.) – EFS; vgl. auch R. Wendt, in: Huber/Voßkuhle, GG Bd. 3, 8. Aufl. 2024, Art. 115 Rn. 36; S. Stüber, DÖV 2021, 680 (687); P. Orphal, JöFin 2023, 127 (140); C. Magin, Wirtschaftsdienst 2010, 262 (265 f.); H. Tappe, JöFin 2009, 417 (423); G. Kirchhof, in: Huber/Voßkuhle, GG, 8. Aufl. 2024, Art. 109 Rn. 117 ff.

<sup>35</sup> Zum Verbraucherpreisindex für Deutschland und seine Anpassung an veränderte Gewohnheiten Statistisches Bundesamt, Hintergrundpapier v. 21.2.2019 zur Revision des Verbraucherpreisindex für Deutschland, 2019, S. 1 ff.

<sup>36</sup> F. Sell, Wirtschaftsdienst 2021, 688 ff.

<sup>37</sup> P. Kirchhof, Geld im Sog der Negativzinsen, 2021, S. 54 f.

des Hauses heranzuziehen, weil diese das Haus später einmal erben werden. Die Eltern empfangen die Güter – Kultur, Rechtsstaat, Vermögenswerte – von den Großeltern unentgeltlich, suchen diese Werte zu erhalten und zu mehren, geben sie dann unentgeltlich an ihre Kinder weiter. Diese Wertsteigerung in der Generationenfolge – die Kinder sollen es einmal „besser haben“ als ihre Eltern – ist ein Leitgedanke des Familienrechts und Voraussetzung, dass die nachfolgende Generation die Erwartungen der sozialen Sicherungssysteme erfüllt.

In den nächsten drei Jahren wird der Bund jährlich über 300 Mrd. Euro, im Jahre 2028 voraussichtlich sogar über 400 Mrd. zur Tilgung von Schulden aufwenden müssen.<sup>38</sup> Die Zinsausgaben des Bundes sind im Vergleich von 2021 zu 2023 – bedingt durch die Corona-Pandemie, die Zinspolitik der EZB und eine versicherungsähnliche Finanzierungsbereitschaft des Staates – um das Zehnfache gestiegen.

Hochverschuldete Staaten verlieren ihre finanzpolitische Souveränität. Der internationale Währungsfonds hat jüngst vor einer weiter wachsenden Staatsverschuldung in der Welt gewarnt. Nach seinen Schätzungen dürften die Staatsschulden Ende des Jahres 100 Billionen Dollar betragen, also 93 % der Wirtschaftsleistung (Bruttoinlandsprodukt) aller Nationen. Eine rasche, nachhaltige Konsolidierung der Staatsschulden sei dringend notwendig.

Innerhalb der Europäischen Union zeigt Frankreich, wie bedrohlich seine Schuldenlast für die staatliche Finanzpolitik und die staatliche Souveränität geworden ist. Ratingagenturen beurteilen seine Entwicklung eher negativ. Ein schlechtes Rating erhöht die Finanzierungskosten. Der Anleihemarkt bezahlt französische Staatsanleihen kaum noch besser als spanische, deren Rating mittelmäßig ist. Die Anleihen aus dem Fonds „Next Generation EU“ werden nur noch wie spanische Anleihen gehandelt. Wenn nunmehr die Europäische Union eigene Kredite aufnimmt und diese in Absprache mit einzelnen Staaten einsetzen wird, außerdem finanzschwache Staaten auf die Gewährleistung ihrer Kredite durch alle Mitgliedstaaten oder sogar durch einen europäischen Schuldenverbund drängen, geraten auch die wenigen finanzpolitisch noch gediegenen Mitgliedstaaten in den Sog einer allgemeinen Verfallsentwicklung.

---

<sup>38</sup> BMF, Finanzplan des Bundes 2024-2028, BT-Drs. 20/7801, S. 84.

## VI. Digitalisierung

Die Digitalisierung unseres Lebens<sup>39</sup> stellt uns vor bisher ungeahnte Ungewissheiten. Wir nutzen die Digitalisierungschancen, ohne sie zu verstehen, erahnen ihre Risiken, ohne sie zu begreifen. Der Rechtsstaat bedient sich dieser Digitalisierung heute wie selbstverständlich als Instrument der Verwaltung, als Organisationskraft, zur Abwicklung von Massenverfahren, als Kontrolleur. Die Verfahren der Steuererhebung sind weitgehend digitalisiert, werden digitalisiert geprüft. Bei Bestätigung des Üblichen und Erwarteten wird eine Steuererklärung anerkannt, bei atypischen, individuellen und besonderen Befunden als Problemfall aussortiert. Diese Verwaltungspraxis drängt auf eine typisierende Gesetzgebung, auf vergrößernde und vereinfachende Verwaltungsprogramme, auf eine Soll- statt eine Ist- Besteuerung. In diesem Hang zum Typus liegt eine Chance für die Allgemeinheit des Gesetzes.<sup>40</sup> Das Verbot des Einzelfallgesetzes und die mit ihr verbundene Erwartung einer Freiheit durch Allgemeinheit (Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG)<sup>41</sup> könnte tatsächlich zur Wirkung kommen, in der Vereinfachung die Einsichtigkeit des Gesetzes verbessern, vor allem auch das Parlament wieder zu den Entscheidungen des Grundsätzlichen zurückführen. In dieser Phase des Nichtwissens, der Wahrscheinlichkeiten, der Voraussagen und Hoffnungen werden der Finanz- und Steuerstaat und die Privatwirtschaft sich auf unterschiedliche Entwicklungsalternativen einstellen müssen:

Das Wirtschaftsgut der Zukunft ist das Wissen. Dieses wird entgeltlich oder unentgeltlich erworben, wirtschaftlich genutzt, zur Nutzung entgeltlich überlassen, veräußert. Dabei werden neue Berechtigungen am Wissen über Individualität und Privatheit entstehen. Die geistigen Eigentümer, die

---

<sup>39</sup> G. Ress, Maschinenbewusstsein durch Künstliche Intelligenz und die Auswirkungen auf das Europarecht und Völkerrecht, *Zeitschrift für Öffentliches Recht* 78 (2023), 395; I. Spiecker gen. Döhmman, in: Kischel/Kube, *HStR* Bd. I, 2023, § 20 Rn. 1; F. Brosius-Gersdorf/M. Martini, Digitalisierung der Verwaltung, in: Kahl/Ludwigs, *HVwR* Bd. I, 2021, § 28; H. Kube, E-Government: ein Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht?, *VVDStRL* 78 (2018), 289; K. Gärditz, *Der Staat* 54 (2015), 113; G. Britz, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, Bd. II, 2. Aufl. 2012, § 26.

<sup>40</sup> Dazu im Einzelnen G. Kirchhof, *Die Allgemeinheit des Gesetzes*, 2009, S. 161 f. m. N.

<sup>41</sup> Vgl. dazu H. Krüger, *DVBl* 1955, 758 (791 ff.); K. Stern, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. III/2, 1. Aufl. 1994, S. 742.

Hersteller digitaler Nutzungstechniken, die Entwickler und Produzenten von Applikationen und Plattformen gewinnen Erwerbsquellen.

Die Möglichkeiten des Überwachens und Lenkens privaten Verhaltens wachsen, erlauben auch Verfälschungen und Manipulationen, können Staatsorgane oder Privatunternehmen behindern und stilllegen. Planungsgrundlagen werden gewonnen, Prognosen verbessert, neue Formen der Gefahrenabwehr und der Kriminalitätsbekämpfung entwickelt, aber auch Techniken der Bevormundung, der Ängstigung, der unmerklichen Werbung, der Demütigung und Entmutigung bereitgestellt.

Wer sein Wissen und seine Weltsicht im Format des Digitalen empfängt, lebt und denkt in der Fremdbestimmung durch denjenigen, der das überbrachte Wissen auswählt. Aus der selbstbestimmten Freiheit zum individuellen Erleben der Welt wird eine formatierte Freiheit<sup>42</sup>, die fremdbestimmt und damit von anderer Lebenssicht geprägt ist.

Wenn digitale Medien mit dem Geschäftsmodell der Anonymität – der organisierten Unverantwortlichkeit – den Menschen anbieten, andere wider besseres Wissen bezichtigen und verleumden zu können, also einen Konkurrenten und sein Produkt herabzuwürdigen, ohne dafür mit eigenem Gesicht und eigenen Namen einstehen zu müssen, organisiert das Medium ein System unverantwortlicher Freiheit.

Wenn nunmehr nach der industriellen Revolution eine digitale Revolution folgt, der Digitalautomat Wirtschaftsgüter produziert und Dienstleistungen erbringt, ohne dass Menschen unmittelbar beteiligt wären, verschärft sich die Frage, wem die digital produzierten Gewinne gehören. Der Rechtfertigungsgrund des durch eigene Arbeit erworbenen Gutes entfällt, ebenso der des durch vertragliche Vereinbarung gerechtfertigten Erwerbs. Würde der Gewinn allein dem Kapitalgeber zugesprochen, gäbe es eine Spaltung der Gesellschaft im Thema der Verteilungsgerechtigkeit, auch immer mehr Leistungsanbieter und immer weniger Nachfrager, die hinreichend Einkommen für den Erwerb der angebotenen Leistungen haben.

Wenn die Digitalisierung die Bedingung für einen Marktzugang bestimmt, das kooperative Verwalten durch digitaltechnische Hürden erschwert, die Abwicklung von Leistungsstörungen teilweise unmöglich macht, den Zugang zu neuen Digitaltechniken einen immer kleiner werdenden Kreis von

---

<sup>42</sup> P. Kirchhof, Künstliche Intelligenz, in: OdW 2020, 1.

Wissenden vorbehalten, kommt dem Staat eine neuartige Aufgabe der Teilhabegarantien zu. Er wird für die den Jedermann betreffende Digitalisierung allgemein erreichbare Zugangs- und Abwicklungswege erschließen müssen, die Regeln des fairen Wettbewerbs auch gegenüber Digitalbarrieren durchzusetzen und eine Aufklärung in allgemeinverständlicher Alltagssprache zu organisieren haben.

Diese Digitaltechnik darf nicht allein einer „Künstlichen Intelligenz“ zugeordnet, damit der menschlichen Verantwortung entzogen und als bloßer Vorgang eines technischen Ablaufs qualifiziert werden. Vielmehr handeln Menschen mithilfe ihrer Automaten. Aufgabe des weltweit wirkenden Rechts ist es, diese Entwicklung des maschinellen Lernens so zu steuern, dass ein Mensch sie jederzeit beherrscht und verantwortet. Wer sein Fahrzeug in Gang setzt, dessen Funktionen er nicht versteht, aber durch seine Lenkungsinstrumente beherrscht, wäre verantwortlich, wenn er sein Fahrzeug ohne menschliche Steuerung in Bewegung setzen würde. Nach gleichen Maßstäben ist der Mensch verantwortlich, wenn er neuartige Digitalmächtigkeiten als Herrschaft über andere Menschen einsetzt.

Das Recht muss dem Missbrauch von Digitalmacht entgegenreten, die Menschen gegen diskriminierende Qualifizierungen und Etikettierungen schützen, die wirtschaftliche und politische Nutzung seiner Daten ohne sein Wissen oder Wollen verhindern, Machtkonzentrationen des Wissens und gezielte Beeinflussung des Nutzers beschränken. Zentralisierte Entscheidungen ohne Bezug zur Individualität und Besonderheit des Einzelfalls und der Einsatz überlegener Wissensmacht in Massenverfahren fordern eine rechtliche Kultur des Maßes, wie sie bisher vor allem gegenüber staatlicher Macht entwickelt worden ist.

## VII. Bürokratisierung

Die Bürokratie, die Macht der Schreibstuben, gewährleistet traditionell die Legalität des Verwaltens, die Unbefangenheit des Entscheidens, die Rationalität und Kontrollierbarkeit der Entscheidungsgründe, eine aufeinander abgestimmte Fachspezialisierung und ein Amtsethos. Doch je mehr der Staat regelt und diese Regeln detailgenau vollzieht, verengt sich der Raum der Freiheit. Die staatlichen Verwaltungsbehörden und insbesondere die europäischen Agenturen neigen dazu, ihren begrenzten Entscheidungsraum in einer rechtlichen Perfektion durch detailgenaue Regeln auszufül-

len, sodass für ein kooperatives Verwalten, eine Offenheit für Individualität und Einzelfall kein Raum mehr bleibt. Vor allem aber ist das in jedem Freiheitsrecht angelegte Vertrauen in den ehrbaren Kaufmann, den redlichen Bürger gegenwärtig fast einem prinzipiellen Freiheitsmisstrauen gewichen, das den Unternehmer als potentiellen Steuerhinterzieher, Geldwäscher oder Lieferkettennutzer ohne Humanität sieht.

Daraus erwachsen eine Fülle von Nachweis- und Erklärungspflichten, Bestätigungs- und Aufbewahrungspflichten, Kontroll-, Evaluierungs-, Auditierungs- und Zertifizierungspflichten. Die Unternehmer können Genehmigungs- und Bewilligungsverfahren nicht mehr rechtzeitig zum Abschluss bringen. Im Steuerrecht wird der Vorbehalt der Nachprüfung zur Regel. Bescheide werden kaum noch bestandsfähig, bleiben noch viele Jahre offen. Das führt dann möglicherweise zu Zahlungen, die nach der Steuerkraft des Zahljahres nicht gerechtfertigt sind. Die Planungsgrundlagen werden unsicher, Prognosen müssen vermeidbare Risiken einbeziehen. Der Unternehmer wird mit bürokratischen Folgepflichten in der Vergangenheit festgehalten. Um die Freiheit als epochales Prinzip für die Wirtschaft zurückzugewinnen, sind elementare und drastische Vereinfachungsmaßnahmen erforderlich.

1. Der Gesetzgeber sollte vor jeder neuen Norm eine Argwohnprüfung durchführen, sich selbst fragen, ob ein prinzipielles Freiheitsmisstrauen in der Realität des ehrbaren und anständigen Bürgers gerechtfertigt ist. So wird er zum Freiheitsvertrauen zurückfinden und die Regelung unterlassen.
2. Je mehr der Staat den Bürger mit – meist nicht entgoltenen – Verwaltungslasten beschwert, muss er deren Verhältnismäßigkeit prüfen. Dabei ist jede Einzellast zu rechtfertigen – bei der Steuererklärung, dem Datenschutz, dem Klimaschutz, den Bau- und Gewerbe genehmigungen –, aber auch die Gesamtlast durch alle Erklärungs-, Begründungs-, Erläuterungs- und Aufbewahrungslasten. Vielfach wird sich ergeben, dass eine Verwaltungslast nicht erforderlich, jedenfalls nicht zumutbar ist. Sie ist deshalb zu unterlassen.
3. Der Staat und insbesondere auch die Europäische Union durch ihre Kommission und die Agenturen sollten selbstkritisch prüfen, ob sie eine Regelungskompetenz haben, wieviel Freiheitsoffenheit grundrechtlich und nach dem Regelungstyp (Richtlinie) geboten ist, ob die für das deutsche Verwaltungsrecht prägende Kultur des mitwirkungsbedürftigen Verwaltens vor Ort eine zentralisierende Regelung erlaubt.



4. Mit jeder neuen Norm müssen zwei Normen gleichen Gewichts, gleichen Schwierigkeitsgrades und gleicher Vollzugsbelastung entfallen. Dies könnte digitaltechnisch durch ein entsprechendes Programm für das Bundesgesetzblatt gewährleistet werden, das die Publikation einer neuen Norm verweigert, wenn nicht vorher zwei entsprechende Normen gelöscht worden sind.

5. Erfüllt ein Bürger seine digitalen Mitwirkungspflichten, insbesondere seine Erklärungspflichten in einem Verwaltungsrechtsverhältnis so, dass seine Wissens- und Willenserklärungen die digitaltechnischen Kontrollsysteme unbeanstandet passieren, gelten seine Mitwirkungspflichten als erfüllt. Ein Vorbehalt der Nachprüfung ist die – statistisch belegte – Ausnahme. Nicht gänzlich ausgeschlossen erscheint auch die Anerkennung gelungener Verwaltungskooperation durch Nachlässe im Abgabenrecht und Geldprämien im sonstigen Verwaltungsrecht.

## VIII. Der Staat als Generalversicherer?

Wirtschaftsfreiheit ist Freiheit auf eigene Chance und eigenes Risiko, ist verantwortete Freiheit, deren Ordnungsrahmen der Staat setzt, dabei insbesondere einen grundsätzlich freien Markt abschirmt, aber auch Vertragstreue, Haftung, und sonstiges Einstehen für Fehlverhalten fordert.

In der Corona-Pandemie hat die staatliche Gefahrenabwehr diese Freiheiten völlig verdrängt, die in Not geratenen Unternehmer dann durch einen finanziellen Ausgleich gestärkt, der Staat sich fast als Generalversicherer angeboten, jede Schadensfolge ausgeglichen und damit die Vorstellung einer Freiheit ohne Risiko, einer unverantworteten Freiheit befördert. Damit beginnt die Gegenwart eines überforderten Staates. Die Sozialverbände erwarten vom Staat das verlässliche Bereitstellen aller Freiheitsvoraussetzungen. Das „Bürgergeld“ gibt – als Versprechen, nicht in seiner inzwischen geltenden Anwendungspraxis – dem Menschen Geld allein, weil er Mensch ist. Die Industrie wagt kaum noch eine größere Investition, ohne dass der Staat das Risiko durch Steuervergünstigungen, Bürgschaften oder Unternehmensbeteiligungen absichert.

Freiheit ist dann kaum mehr individuelle Selbstbestimmung. Der Einzelne wird nicht mehr als Individuum, sondern als Teil einer Gruppe beobachtet, die durch Globalsteuerung gelenkt, durch Befriedigung ihrer Bedürfnisse beruhigt, durch Verheißung eines Lebens ohne Enttäuschung getäuscht

wird. Der Staat ist finanziell überfordert, weicht in die Staatsverschuldung aus, belässt der nächsten Generation weniger Freiheit. Diese bevormundende, bequeme, auch gängelnde Freiheit setzt sich gegenwärtig insbesondere bei der Entwicklung der Wirtschaft zu einer ökologischen Ökonomie fort. Wirtschaftliche Freiheit vom Staat droht zu einem Wirtschaften in gesuchter Abhängigkeit vom Staat zu werden.

## IX. Die Systemfrage

Damit stellt sich die Frage nach dem System eines freiheitlichen Wirtschaftens. Deutschland hat 40 Jahre lang im Nebeneinander von Rechtsstaatlichkeit und Sozialismus bei grundsätzlich gleicher Ausgangslage ein System der weiten, aber auch anstrengenden Freiheit und ein anderes System der sehr engen, aber bequemen Freiheit erlebt. Die weite Freiheit belässt das Wirtschaften in privater Hand, macht das individuelle Einkommen von einer vorherigen Leistung abhängig, schafft Leistungsanreize im System des Wettbewerbs und garantiert im Privateigentum den individuellen Erfolg eines Vermögenserwerbs durch Leistung. Das Konzept einer sehr engen Freiheit gibt das Wirtschaften in die Hand des Staates und einer dominierenden Partei, steuert die Wirtschaftsentwicklung durch staatliche Planung, anerkennt allenfalls rudimentäre Eigentümerrechte, verheißt den Bürgern aber einen staatlich zugeteilten Arbeitsplatz und eine elementare Versorgung. In diesem System fehlen die individuellen Leistungsanreize, die dem Staat und dem Staatsvolk Wohlstand und Wachstum vermitteln. Gelegentliche Ehrungen und verbale Anerkennungen können diesen täglichen Arbeitsimpuls nicht ersetzen. Die DDR ist deshalb auch an ihrem Wirtschaftssystem gescheitert. Sie war 1989 bankrott.

Gegenwärtig gibt es Initiativen, die Vorzüge einer anstrengenden Freiheit mit der einer bequemen Freiheit verbinden wollen. Dieser Versuch wird scheitern.

## X. Freiheitsverlust durch finanzielle Lenkung

Der subventionierende Staat begegnet dem Subventionsnehmer als einem durch Geld lenkbaren Partner, dessen freiheitliche Initiativen er ermöglicht, fördert, steuert und leitet. Der Adressat des Subventionsangebotes

folgt einem staatlichen Verhaltensprogramm, weil er für seine Befolgungsbereitschaft bezahlt wird. Er entscheidet weniger als der freie Mensch, der seine Handlungsmotive selbst in Distanz zum Staat bestimmt, sondern mehr als Freiheitsberechtigter, der schon beim Entwickeln seiner Handlungsmotive staatlich gelenkt wird. Der Rechtsstaat wehrt Gefahren für Rechtsgüter ab, die aus Handlungen folgen, vermeidet die in der Realität drohenden Schäden, knüpft Maßnahmen aber nicht an die Motive eines Menschen an. Das Subventionsangebot erwartet von dem Adressaten, dass sein Streben nach dem staatlichen Geld so stark, er dabei so käuflich ist, dass das subventionspolitisch verfolgte Verwaltungsprogramm nicht scheitern wird. Der Finanzstaat organisiert eine Motivationslage des Menschen, in der das Erwerbsmotiv dominiert, die Wahrnehmung anderer Freiheiten von vornherein ausgeschlossen wird.

Soweit der Staat den Freien in eine finanzielle Abhängigkeit bringt, erlahmt dessen Freiheitsmut, seine Wagnisbereitschaft und seine Verantwortlichkeit für ein Wirtschaften mit eigener Chance und eigenem Risiko. Wer sich an Subventionen gewöhnt, erwartet vom Staat ein wachsendes Realeinkommen, zunehmend auch einen Ausgleich individueller Krisenfolgen, jünger sogar eine staatliche Vollversicherung.

Diese Entwicklungsstufen zeigen den deutschen Finanz- und Steuerstaat als einen Verfassungsstaat, der neuen Herausforderungen begegnen kann, teilweise recht experimentierfreudig ist, aber die Kontrolle über jedes Experiment behält. Die Entwicklung der letzten 75 Jahre lehrt, dass wirtschaftlicher Wohlstand und damit auch die Grundlagen des Finanz- und Steuerstaates am besten gelingen, wenn die Unternehmen den Bedarf der Konsumenten in Freiheit erkunden, das Finanzwesen den Realleistungen von Güterproduktion und Dienstleistungen dient und sich nicht zu einem Eigensystem verselbständigt, wenn Gewissheiten – zum Staatskredit – beachtet, Ungewissheiten – gegenüber der Digitalisierung – zur Vorsicht mahnen. Die Verfassungsgeschichte gibt Freiheitsmut, Rechtsvertrauen, Währungshoffnung.



## § 2 Die bundesstaatliche Kompetenzordnung in Krisenzeiten

*Luca Steinbeck*

### I. Die Krise als Katalysator antiföderaler Reflexe

Im bundesstaatlich verfassten Nationalstaat wird der föderale Gedanke in Form von staatsorganisationsrechtlichen Strukturen lebendig. Verfassungsrechtlich als Staatsstrukturprinzip in Art. 20 Abs. 1 GG verankert, wird der deutsche Bundesstaat durch eine Vielzahl an Verfassungsbestimmungen näher ausgestaltet. Hierzu zählen insbesondere jene Vorschriften, die die Kompetenzverteilung zwischen dem Bund und den Ländern zum Gegenstand haben.

Doch gerade in Krisenzeiten zeigt sich nicht selten ein „antiföderaler Reflex“.<sup>1</sup> Der Bundesstaat scheint unter Legitimationsdruck zu geraten, die ihm zugrunde liegende Kompetenzordnung mitunter als Bürde einer effektiven Krisenbewältigung wahrgenommen zu werden.<sup>2</sup> Was im Normalzustand eine „vorteilhafte Berücksichtigung regionaler Besonderheiten“ ist, wird in der Krise als „störender Flickenteppich“ bezeichnet. Was im Regelfall „Macht balanciert“ und „Freiheit sichert“, soll im Ausnahmefall ein „effektives Durchregieren der Bundesebene“ verhindern. Zuständigkeitsgrenzen drohen in der Krise aus politischen Zweckmäßigkeitserwägungen überschritten zu werden.

Und so verwundert es nicht, dass sich auch die öffentlich-rechtliche Abteilung des 74. Deutschen Juristentages im September 2024 mit bundesstaatlichen Kompetenzfragen in Krisenzeiten befasste. Sie stellte sich vom 25. bis 27.09.2024 in Stuttgart die zukunftsweisende Frage, welche gesetzlichen

---

<sup>1</sup> J. Kersten/S. Rixen, *Der Verfassungsstaat in der Corona-Krise*, 3. Aufl. 2022, S. 314.

<sup>2</sup> Weil mit dem Einheitsstaat eine legitime staatsorganisationsrechtliche Alternative existiert, steht das Bundesstaatsprinzip – anders als die anderen Staatsstrukturprinzipien des Grundgesetzes – auch außerhalb von Krisenzeiten unter einem gewissen Rechtfertigungsdruck, C. Waldhoff, *NJW* 2021, 2772 (2772).

Rahmenbedingungen benötigt werden, um in der Krise effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen. Trotz der Fülle an rechtlichen und tatsächlichen Dysfunktionalitäten, die bei der Bewältigung von Großkrisenereignissen der vergangenen Jahre offenbar wurden, ließen es sich die beiden Gutachter der Abteilung, *Hanno Kube* und *Florian Becker*, nicht nehmen, die Bedeutung der bundesstaatlichen Kompetenzordnung gesondert hervorzuheben.<sup>3</sup>

Der Beitrag möchte nach einer kurzen Vergewisserung der bundesstaatlichen Kompetenzordnung (II.) exemplarisch einzelne auf dem Juristentag diskutierte Zuständigkeitsfragen nachzeichnen (III.). Abschließend soll überlegt werden, was dies für die „Krisenfestigkeit“ des föderalen Kompetenzgefüges bedeutet (IV.).

## II. Die bundesstaatliche Kompetenzordnung

Mit dem Bund und den Ländern existieren in der Bundesrepublik Deutschland zwei Entscheidungsebenen, die beide Staatsqualität aufweisen.<sup>4</sup> Wie alle bundesstaatlich organisierten Verfassungsordnungen muss auch das Grundgesetz die einheitliche Staatsgewalt auf die beiden staatlichen Entscheidungszentren verteilen.

### 1. Kompetenznormen

Dies gelingt mit der Hilfe von Kompetenznormen. Kompetenznormen teilen die Staatsaufgaben auf, ordnen sie den Entscheidungszentren zu und ermächtigen diese zum Handeln.<sup>5</sup> Die Staatsaufgaben, verstanden als die Handlungsmöglichkeiten des Staates gegenüber der Gesellschaft, liegen

---

<sup>3</sup> Die Gutachten sind abgedruckt bei *Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.)*, Verhandlungen des 74. Deutschen Juristentages, Band I, Gutachten, 2024. Zum öffentlich-rechtlichen Abteilungsthema siehe auch *L. Steinbeck*, NVwZ 2024, 1291 ff.

<sup>4</sup> Siehe etwa BVerfGE 1, 14 (34); 14, 221 (234); 34, 9 (19); 36, 342 (360 f.).

<sup>5</sup> *H.-W. Rengeling*, in: Kube et. al., Leitgedanken des Rechts zu Staat und Verfassung, Studienausgabe, 2015, § 8 Rn. 9.

den Kompetenzen (oder auch Zuständigkeiten<sup>6</sup>) voraus. Aus einer Staatsaufgabe kann nicht auf eine entsprechende Kompetenz geschlossen werden.<sup>7</sup> Die Kompetenz hat die Funktion, die Aufgabe im staatsinternen Verhältnis einer Organisationseinheit zuzuweisen.<sup>8</sup> Indem sie die Organisationseinheit dazu ermächtigt, in einer bestimmten Weise tätig zu werden, grenzt sie zugleich zum Wirkungskreis eines anderen Kompetenzträgers ab.<sup>9</sup>

Die grundgesetzliche Aufteilung der Kompetenzen ist für ihre Adressaten zwingend. Bund und Länder können über die ihnen zugewiesenen Kompetenzen nicht disponieren.<sup>10</sup> Änderungen des föderalen Kompetenzgefüges sind einzig durch den verfassungsändernden Gesetzgeber auf Bundesebene möglich.<sup>11</sup>

## 2. Kompetenzverteilungsmechanismus

Nach der Generalklausel des Art. 30 GG liegt die Kompetenz für die Erfüllung staatlicher Aufgaben im Regelfall bei den Ländern. Die Generalklausel stellt zwar eine lückenlose Kompetenzverteilung sicher, gibt allerdings keinen Aufschluss über die tatsächliche Gewichtung der Kompetenzen von Bund und Ländern.<sup>12</sup>

Indem das Grundgesetz die Kompetenzen jeweils getrennt nach den Staatsfunktionen der Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung zuteilt, folgt es vorrangig dem auf *Montesquieu* zurückgehenden Modell der Gewaltenteilung.<sup>13</sup> Entsprechend der „dem deutschen Bundesstaatsrecht eigentümlichen Trennung der Kompetenz zum Erlass und zur Ausführung

---

<sup>6</sup> Zur inhaltlichen Deckungsgleichheit der beiden Begriffe statt vieler *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR Bd. VI, 3. Aufl. 2008, § 133 Rn. 15.

<sup>7</sup> Der umgekehrte Schluss ist hingegen möglich. Zum Verhältnis von Staatsaufgabe und Kompetenz *J. Isensee* (Fn. 6), § 133 Rn. 38 f.

<sup>8</sup> *M. Jestaedt*, in: *Voßkuhle/Eifert/Möllers*, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. I, 3. Aufl. 2022, § 16 Rn. 53.

<sup>9</sup> *H. Kube*, in: *Kahl/Ludwigs*, HVwR Bd. III, 2022, § 80 Rn. 1.

<sup>10</sup> Siehe nur BVerfGE 63, 1 (39); *M. Heintzen*, in: *Kahl/Waldhoff/Walter*, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 222. EL 12.2023, Art. 70 Rn. 67.

<sup>11</sup> *J. Isensee* (Fn. 6), § 133 Rn. 77 („Vorbehalt der Verfassung“).

<sup>12</sup> *J. Isensee* (Fn. 6), § 126 Rn. 199.

<sup>13</sup> *J. Isensee* (Fn. 6), § 126 Rn. 199.

der Bundesgesetze<sup>14</sup> steht dem Bund bei materieller Betrachtung das Gros an Gesetzgebungs-, den Ländern die Mehrheit an Verwaltungskompetenzen zu. Durch diese Aufspaltung der für die Erfüllung einer Sachaufgabe typischerweise erforderlichen Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenzen „spannt das grundgesetzliche Modell systematisch Bund und Länder in der Aufgabenerfüllung zusammen“.<sup>15</sup>

Im Bereich der Rechtsprechung dominieren formal die Länderzuständigkeiten. Doch kann der Bund durch seine Kompetenz zur Errichtung der obersten Gerichtshöfe (Art. 95 Abs. 1 GG) das Rechtssystem im Ergebnis maßgeblich prägen.<sup>16</sup>

Nicht durchgehalten wird der an den Staatsfunktionen orientierte Verteilungsmechanismus im Bereich des Finanzwesens. Zu den im X. Abschnitt des Grundgesetzes thematisch zusammengefassten „Finanzkompetenzen“ gehören ebenfalls sowohl Gesetzgebungs- (Art. 105 GG) als auch Verwaltungskompetenzen (Art. 108 GG), daneben aber auch neue, nicht den klassischen drei Gewalten zuordenbare Kategorien wie Ertrags- oder Ausgabenkompetenzen. Das Ziel der bundesstaatlichen Finanzordnung besteht darin, Einnahmequellen und Ausgabeverantwortlichkeiten so zu verteilen, dass die außerhalb der Finanzverfassung verteilten Sachaufgaben durch den Bund und die Länder in kompetenzgemäßer Weise wahrgenommen werden können.<sup>17</sup> Die Finanzverfassung ist insoweit „Folgeverfassung“; sie hat dienende Funktion.<sup>18</sup>

### 3. Bedeutung der bundesstaatlichen Kompetenzordnung

Die Beachtung der bundesstaatlichen Kompetenzordnung dient keinem Selbstzweck. Durch die Verteilung von Zuständigkeiten auf Bund und Länder wird staatliche Macht in die Kategorien des Rechts überführt. Sie

---

<sup>14</sup> BVerfGE 12, 205 (246 f.).

<sup>15</sup> S. Oeter, Integration und Subsidiarität im deutschen Bundesstaatsrecht, 1998, S. 405.

<sup>16</sup> H.-W. Rengeling (Fn. 5), § 8 Rn. 38.

<sup>17</sup> Vgl. S. Koriath, in: Schweisfurth/Voß, Haushalts- und Finanzwirtschaft der Länder in der Bundesrepublik Deutschland, 2017, S. 53 (55).

<sup>18</sup> J. Hellermann, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, Bd. III, 8. Aufl. 2024, Art. 104a Rn. 4; zur bundesstaatlichen Kompetenzordnung der Finanzverfassung in dieser Reihe bereits M. Teichmann, in: Kube/Reimer, HFSt 18 (2022), S. 27 ff.



wird in einem System vertikaler Gewaltenteilung diszipliniert und justizierbar.<sup>19</sup> Auch über die staatsorganisationsrechtliche Verwirklichung des Bundesstaatsprinzips hinaus trägt die föderale Kompetenzordnung dazu bei, die Staatsgewalt zu rationalisieren. Eine sowohl im Verfassungstext verankerte als auch von der Staatspraxis akzeptierte, trennscharfe und transparente Verteilung von Zuständigkeiten gewährleistet rechtsstaatliche Bindung und demokratische Zurechnung.<sup>20</sup> Letztlich schützt die grundgesetzliche Kompetenzordnung damit „das Gemeinwesen mit seiner freiheitlichen Gesamtordnung (die wiederum maßgeblich Freiheit und Gleichheit der Person mitgarantiert)“<sup>21</sup>.

### III. Krisenbewältigung im Bundesstaat als Abteilungsthema des 74. Deutschen Juristentages

Krisen unterscheiden sich in ihren Ursachen und ihren Auswirkungen. So vielgestaltig die auftretenden Krisenszenarien sind, so unterschiedlich fallen die staatlichen Bewältigungsmaßnahmen aus. Blickt man auf die vergangenen Jahre, scheint die Beachtung der bundesstaatlichen Kompetenzordnung bei der Krisenbewältigung keine Selbstverständlichkeit gewesen zu sein. Von den auf dem 74. Deutschen Juristentag diskutierten Zuständigkeitsfragen sollen im Folgenden drei Phänomene exemplarisch herausgegriffen werden.

#### 1. Diskussion um verfassungsrechtliche Fundierung der Ministerpräsidentenkonferenz

In der COVID-19-Pandemie entwickelte sich die im Grundgesetz nicht vorgesehene, sogenannte Ministerpräsidentenkonferenz (MPK) zum faktischen Entscheidungsgremium für staatliche Infektionsschutzmaßnahmen. Die MPK, bestehend aus der damaligen Bundeskanzlerin und den Regierungschefinnen und Regierungschefs der Länder, bereitete mit ihren Beschlüssen ein koordiniertes und einheitliches Vorgehen im gesamten

---

<sup>19</sup> J. Isensee (Fn. 6), § 133 Rn. 4.

<sup>20</sup> H. Kube, *Der Landkreis* 2019, 179 (180); C. Seiler, *ZG* 2018, 329 (330).

<sup>21</sup> R. Stettner, *Grundfragen einer Kompetenzlehre*, 1983, S. 322.

Bundesgebiet vor. Auch wenn für die Landesregierungen kein Umsetzungszwang bestand, setzten sie die Beschlüsse der MPK beim Erlass von Rechtsverordnungen nach § 32 IfSG dennoch nahezu immer vollständig um.

Um den Beschlüssen der MPK, die auch außerhalb der COVID-19-Pandemie regelmäßig zusammentritt, zukünftig mehr Legitimität und Transparenz zu verleihen, wurde auf dem 74. Deutschen Juristentag vorgeschlagen, die MPK in einem neuen Art. 30a GG verfassungsrechtlich zu fundieren.<sup>22</sup>

Diesem Kodifizierungsbegehren wurde in der Diskussion aber zu Recht entgegengehalten, dass der MPK nach dem Formulierungsvorschlag der Beschlussvorlage gerade keine Kompetenzen zugewiesen werden sollten. Der Regelungsinhalt sollte sich vielmehr darauf beschränken, das Gremium institutionell anzuerkennen, ohne aber die grundgesetzliche Kompetenzordnung zu verändern. Da der Mehrwert einer solchen Verfassungsbestimmung zweifelhaft ist, wurde die These von der Abteilung im Anschluss an die Beratungen mehrheitlich abgelehnt.<sup>23</sup> Die MPK war und ist – auch ohne explizite Anerkennung durch das Grundgesetz – legitime Ausdrucksform eines kooperativen Föderalismus. Eine Missachtung verfassungsrechtlicher Zuständigkeiten ist mit ihr nicht verbunden.

## 2. Kompetenzübergriffe des Bundes im Katastrophenschutzrecht

Als „verfassungsrechtliche[n] Grenzgang“ bezeichnet Gutachter *Florian Becker* die Staatspraxis im Bereich des Katastrophenschutzes.<sup>24</sup> Gesetzgebungsbefugt sind hier die Länder (Art. 70 GG). Dem Bund steht nach Art. 73 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 GG lediglich die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz für den verteidigungsbezogenen, d.h. durch kriegerische

---

<sup>22</sup> These Ziff. 10 des Referenten J. Schwind: [https://djt.de/wp-content/uploads/2024/09/240904\\_74\\_thesen-heft\\_web\\_rz.pdf](https://djt.de/wp-content/uploads/2024/09/240904_74_thesen-heft_web_rz.pdf) ; ähnlich bereits *H. Meyer*, NVwZ 2023, 1294 (1297).

<sup>23</sup> Beschluss Ziff. 10 der Abteilung Öffentliches Recht: <https://djt.de/wp-content/uploads/2024/09/Beschluesse.pdf>.

<sup>24</sup> *F. Becker*, Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentags, Verhandlungen des 74. Deutschen Juristentages, Bd. I, 2024, D 50 ff.

Handlungen indizierten Zivilschutz zu. Sofern das Gesetz über den Zivilschutz und die Katastrophenhilfe des Bundes (ZSKG) dem Bundesamt für Bevölkerungsschutz und Katastrophenhilfe (BBK) weitreichende Aufgaben auch auf dem Gebiet des Katastrophenschutzes zuweist, geht der Bundesgesetzgeber daher über seine verfassungsrechtlich eingeräumten Zuständigkeiten hinaus. Unter dem semantischen Deckmantel des „Bevölkerungsschutzes“ leistet der Bund den Ländern in vielfältiger und institutionalisierter Weise Katastrophenhilfe. Diese „Durchbrechung“ der vertikalen Zuständigkeitsordnung wird gelegentlich mit der Amtshilfe nach Art. 35 GG zu rechtfertigen versucht. Doch *Florian Becker* gibt zu bedenken, dass die Amtshilfe lediglich eine punktuelle Hilfeleistung ermöglicht. Dauerhafte Maßnahmen des Bundes auf dem Gebiet des Katastrophenschutzes, etwa der Betrieb des „Gemeinsame[n] Melde- und Lagezentrum[s] von Bund und Ländern“, können hierdurch nicht legitimiert werden.<sup>25</sup>

Um für die – in der Sache dennoch zweckmäßige – Kooperation von Bund und Ländern eine geeignete Kompetenzgrundlage zu schaffen und die bislang fragwürdige Staatspraxis für die Zukunft zu legalisieren, plädierte *Florian Becker* in Stuttgart dafür, dem Bund in Art. 73 Abs. 1 Nr. 10 GG eine ausschließliche Gesetzgebungskompetenz für die Regelung der Zusammenarbeit des Bundes und der Länder im Katastrophenschutz einzuräumen.<sup>26</sup> Zugleich sei das BBK durch Ergänzung des Art. 87 Abs. 1 Satz 2 GG als „Zentralstelle“ des Bundes für die Koordination des Katastrophenschutzes einzurichten.<sup>27</sup> Die operative Zuständigkeit der Länder bleibe hiervon unberührt.<sup>28</sup> Diesen Vorschlägen schloss sich die öffentlich-rechtliche Abteilung mit großer Mehrheit an.<sup>29</sup> Ob der verfassungsändernde Gesetzgeber auf den rechtspolitischen Impuls des 74. Deutschen Juristentages reagieren wird, bleibt abzuwarten.

---

<sup>25</sup> *F. Becker* (Fn. 24), D 51 f.

<sup>26</sup> *F. Becker* schlägt allerdings zugleich die Aufnahme eines entsprechenden Zustimmungsvorbehalts des Bundesrates in Art. 73 Abs. 2 GG vor.

<sup>27</sup> *F. Becker* (Fn. 24), D 65 f.

<sup>28</sup> *F. Becker* (Fn. 24), D 64.

<sup>29</sup> Beschluss Ziff. 6 der Abteilung Öffentliches Recht.

### 3. Fragwürdige Lastentragung durch den Bund

Vergangene Großkrisen wie die COVID-19-Pandemie oder die durch den russischen Angriffskrieg gegen die Ukraine ausgelöste Energiekrise haben milliardenschwere staatliche Finanzhilfen veranlasst. Doch die Verteilung der hieraus entstandenen Lasten zwischen Bund und Ländern lässt verfassungsrechtliche Zweifel aufkommen. Nach dem in Art. 104a Abs. 1 GG verankerten Konnexitätsprinzip setzt eine Ausgabenkompetenz eine vorgelagerte Aufgabenwahrnehmung durch die hierfür jeweils zuständige föderale Ebene voraus. Da mit der Aufgabenwahrnehmung die kompetenzgemäße Inanspruchnahme einer Verwaltungskompetenz i.S.d. Art. 30, 83 ff. GG gemeint ist,<sup>30</sup> sind die im Regelfall vollzugszuständigen Länder auch für die Finanzierung verantwortlich. Eine freiwillige Finanzierung ländereigener Verwaltungsaufgaben durch den Bund ist unzulässig.<sup>31</sup> Hierdurch soll vermieden werden, dass der Bund die Länder am „goldenen Zügel“ führt, dass – mit anderen Worten – die grundgesetzliche Verteilung von Sachkompetenzen über den Finanzierungsweg umgangen wird.<sup>32</sup>

In Ermangelung einer geschriebenen Verwaltungskompetenz wurde die Bundesfinanzierung der Sofort-, Überbrückungs- und Neustarthilfen während der COVID-19-Pandemie und der Wiederaufbauhilfen im Nachgang an die Flutkatastrophe 2021 mit einer ungeschriebenen Verwaltungszuständigkeit des Bundes für gesamtstaatliche Repräsentationsaufgaben zu begründen versucht.<sup>33</sup> Gutachter *Hanno Kube* überzeugt diese Herleitung mit guten Gründen nicht. Denn ungeachtet verfassungsrechtlicher Bedenken hinsichtlich der gewählten Kompetenzgrundlage leuchtet bereits in

---

<sup>30</sup> Heute ganz herrschende Meinung, siehe nur BVerfGE 26, 338 (390); *W. Heun*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, Bd. III, 3. Aufl. 2018, Art. 104a Rn. 12.

<sup>31</sup> *H. Kube*, in: BeckOK GG, 56. Edition, Stand: 15.06.2024, Art. 104a Rn. 5.

<sup>32</sup> *H. Kube*, in: Kischel/Kube, HStR Bd. II, 1. Aufl. 2024, § 42 Rn. 42.

<sup>33</sup> *H. Kube*, Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentags, Verhandlungen des 74. Deutschen Juristentages, Bd. I, 2024, E 69.

sprachlicher Hinsicht nicht ein, inwiefern es sich bei krisenbedingten Finanzhilfen für Wirtschaft und Privathaushalte um repräsentative Erscheinungsformen wie etwa Staatszeremonien handeln soll.<sup>34</sup>

Ausnahmen vom Konnexitätsprinzip sind zwar im Grundgesetz vorgesehen, etwa in Art. 104a Abs. 3 GG, der eine Ausgabenkompetenz des Bundes bei Geldleistungsgesetzen trotz einer Verwaltung durch die Länder zulässt. Diese Ausnahme greift aber nicht in der gesetzessfreien Verwaltung, in der Subventionen – wie bei den Corona- oder Fluthilfen geschehen – ohne sachgesetzliche Grundlage, gestützt auf bloße Haushaltsgesetzgebung und Verwaltungsvorschriften ausgekehrt werden. Da die genannten Krisenhilfen zur Kompensation von wirtschaftlichen Nachteilen, nicht aber zur Belebung der Investitionstätigkeit gewährt wurden, scheidet auch Art. 104b GG als eine die Bundesfinanzierung legitimierende Kompetenzgrundlage aus.<sup>35</sup>

Anders als für das Katastrophenschutzrecht sah die öffentlich-rechtliche Abteilung des 74. Deutschen Juristentages indes keinen Anlass, die grundgesetzliche Kompetenzordnung an die fragwürdige Finanzierungspraxis des Bundes anzupassen. Weitere, neue Ausgabenkompetenzen des Bundes seien nicht erforderlich.<sup>36</sup> Wegen der mit dem „goldenen Zügel“ verbundenen Gefahren für die Eigenstaatlichkeit der Länder forderte *Hanno Kube* vielmehr, dass die föderale Finanzordnung von Bund und Ländern zukünftig wieder stärker respektiert wird als in den Krisen der vergangenen Jahre.<sup>37</sup>

#### IV. „Krisenfestigkeit“ des föderalen Kompetenzgefüges

Die jüngere Vergangenheit hat gezeigt, dass die staatliche Bewältigung einer Krise nicht selten mit einer Krise für die bundesstaatliche Kompetenzordnung einhergeht. Zumindest in zwei der drei vorgestellten Fälle ist von

---

<sup>34</sup> *H. Kube* (Fn. 33), E 68 f.; so im Hinblick auf bundesfinanzierte Fluthilfen auch *L. Steinbeck*, Verfassungsblog vom 12.01.2024.

<sup>35</sup> *H. Kube* (Fn. 33), E 69.

<sup>36</sup> Einer durch krisenbedingte Finanzierungslasten verursachten Finanzschwäche der Länder wäre stattdessen mit dem hierfür vorgesehenen Mittel des bundesstaatlichen Finanzausgleichs zu begegnen, *H. Kube* (Fn. 33), E 70.

<sup>37</sup> Siehe insofern auch These Ziff. 18, *H. Kube* (Fn. 33), E 75.

Verfassungsverstößen auszugehen. Der Bund missachtet je nach Eigenart der zu bewältigenden Problemlage Gesetzgebungs-, Verwaltungs- oder auch Finanzierungskompetenzen der Länder. Die Länder nehmen die organisatorischen, sächlichen oder finanziellen Hilfen des Bundes bereitwillig entgegen. Der Zentralisierungsschub vollzieht sich zwar in gegenseitigem Einvernehmen, aber außerhalb der Verfassung.

„Indes sind die [...] Bauelemente des Verfassungsstaats nicht nur für den ‚Normalfall‘ gedacht.“<sup>38</sup> Dies zeigt sich bereits darin, dass der „Ausnahmestand“ mit dem Verteidigungs- (Art. 115a ff. GG) und Spannungsfall (Art. 80a GG), dem inneren Notstand (Art. 91, 87a Abs. 4 GG) und dem Katastrophennotstand (Art. 35 Abs. 2 und 3 GG) in engen Grenzen konstitutionalisiert ist.<sup>39</sup> Ein über diese Fälle hinausgehendes, ungeschriebenes Krisenregime, das von der Geltung grundgesetzlicher Regelungen suspendiert, existiert nicht. Die Verfassung (und damit auch die bundesstaatliche Kompetenzordnung) muss sich gerade in der Krise bewähren.<sup>40</sup>

Offenbaren sich bei einer rechtlichen Analyse vergangener Bewältigungsmaßnahmen des Staates Verstöße gegen das grundgesetzliche Kompetenzgefüge, kann auf zweierlei Arten reagiert werden: Dort, wo Kompetenzverstöße auf rechtliche Dysfunktionalitäten zurückzuführen sind, ist die Verfassung „krisenfest“ zu machen. Durch Verfassungsänderungen müssen Bund und Länder in die Lage versetzt werden, auftretende Problemlagen zukünftig „im Rahmen des herkömmlichen Institutionen- und Kompetenzgefüges sowie mit den herkömmlichen Handlungsinstrumenten zu bewältigen.“<sup>41</sup> In diese Kategorie gehören die auf dem Juristentag unterbreiteten Änderungsvorschläge für die Organisation des Katastrophenschutzes, deren Umsetzung dem verfassungsändernden Gesetzgeber zu empfehlen ist.

Dort aber, wo Kompetenzwidrigkeiten nicht auf Dysfunktionalitäten, sondern – wie bei der Finanzierung der Corona- und Fluthilfen durch den

---

<sup>38</sup> F. Becker (Fn. 24), D 55.

<sup>39</sup> Daneben kennt auch die Finanzverfassung in Art. 109 Abs. 3 S. 2 GG (bzw. Art. 115 Abs. 2 Satz 6 GG) und Art. 104b Abs. 1 S. 2 GG Ausnahmetatbestände für Naturkatastrophen oder außergewöhnliche Notsituationen.

<sup>40</sup> Zur Geltung des Verfassungsrechts im „Ausnahmestand“ F. Becker (Fn. 24), D 55 f.; vgl. auch Kersten, JuS 2016, 193 ff.

<sup>41</sup> F. Becker (Fn. 24), D 56.

Bund – auf rein politischen Motiven beruhen, ist die Zuständigkeitsordnung bereits „krisenfest“. Eine Anpassung der Kompetenzordnung ist nicht geboten. Die staatlichen Akteure sind in diesen Fällen vielmehr daran zu erinnern, dass es sich bei den geltenden Kompetenznormen nicht um unverbindliches soft law handelt, das nach Belieben durch Bund und Länder abbedungen werden kann. Zu Recht fasste die Öffentliche Abteilung daher einen weiteren, auf den ersten Blick naheliegenden, mit Blick auf die jüngere Vergangenheit aber an Wichtigkeit nicht zu unterschätzenden Beschluss: Zur Krisenvorsorge bedarf es „keiner gesonderten Krisenkompetenzordnung; die grundgesetzliche Kompetenzordnung beansprucht auch in Krisenzeiten Geltung.“<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Beschluss Ziff. 3a der Abteilung Öffentliches Recht.





# § 3 Ideen zur leistungsfähigkeitsgerechten Ausgestaltung des Steuersystems

*Tim Buchholz*

## I. Einleitung

Das deutsche Steuerrecht enthält einige Ungerechtigkeiten: Der leidenschaftliche Kaffeetrinker wird neben der Umsatz- mit der Kaffeesteuer belastet, während der Teetrinker nur Umsatzsteuer zahlen muss. Der kluge Investor kauft Bitcoins im Privatvermögen, um die erheblichen Kursgewinne bereits nach einem Jahr Haltedauer steuerfrei realisieren zu können; der steuerlich nicht Beratene hält Bitcoins im Betriebsvermögen und muss die Veräußerungsgewinne unabhängig von einer Haltedauer stets versteuern. Gleiches gilt für im Privatvermögen gehaltene Grundstücke, die nach zehn Jahren steuerfrei veräußert werden können. Die großen Anwaltssozialitäten und Arztpraxen besitzen Hochhäuser in Großstädten, während die Handwerksmeister nur kleine Werkstätten betreiben. Trotzdem werden die Handwerksbetriebe mit der Gewerbesteuer belastet, während die Anwaltssozialitäten und Arztpraxen nicht gewerbesteuerpflichtig sind. Die Beispiele verdeutlichen, dass eine nicht sachgerechte Auswahl des Steuergegenstandes zu erheblichen Ungerechtigkeiten führt. Solche können vermieden werden, wenn der Gesetzgeber sich bei der Ausgestaltung des Steuersystems am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert.

## II. Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>1</sup> und weiten Teilen der Literatur<sup>2</sup> als bereichsspezifischer

---

<sup>1</sup> BVerfGE 137, 350 (Rn. 43), m. w. N.

<sup>2</sup> P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 17 ff.; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 322, 480; J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der

Vergleichsmaßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht anerkannt. Als Vergleichsmaßstab entscheidet es, welche Steuerpflichtigen wesentlich gleich sind und daher gleich zu behandeln sind. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip soll die Steuerlast in Abhängigkeit von der finanziellen Leistungsfähigkeit auf die Steuerpflichtigen verteilt werden. Das Bundesverfassungsgericht gewährt dem Gesetzgeber aber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und -satzes einen weiten Gestaltungsspielraum.<sup>3</sup> Es unterzieht diese Auswahlentscheidung nur einer Willkürprüfung.<sup>4</sup> Erst an die nähere Ausgestaltung des Steuersystems legt das Bundesverfassungsgericht strengere Maßstäbe an. Vor diesem Hintergrund lassen sich einige Ausgangsentscheidungen des Gesetzgebers nicht auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückführen. Das führt dazu, dass einige Steuerpflichtige das deutsche Steuerrecht nicht mehr nachvollziehen können und es als ungerecht wahrnehmen. Dem könnte der Gesetzgeber durch eine Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Auswahl des Steuergegenstandes und -satzes entgegenwirken.

### III. Steuern auf den Vermögenserwerb

#### 1. Einkommensteuer

##### *a. Dualismus der Einkunftsarten*

Die Einkommensteuer basiert auf dem Dualismus der Einkunftsarten. Die Gewinneinkunftsarten beruhen auf der Reinvermögenszugangstheorie, wonach alle realisierten Vermögenssteigerungen innerhalb einer Periode besteuert werden.<sup>5</sup> Dagegen sind die Überschusseinkünfte nach der Quel-

---

Einkommensteuer, 1988, S. 122 ff.; J. Hey, *StuW* 2015, 3 (7 f.); kritisch aus jüngerer Zeit P. Hongler/S. Kempny/M. Valta, *IStR* 2024, 350 ff.

<sup>3</sup> Statt vieler BVerfGE 148, 147 (Rn. 96).

<sup>4</sup> BVerfGE 120, 1 (29).

<sup>5</sup> Zur Reinvermögenszugangstheorie siehe G. v. Schanz, *FA* 12, 1896, 1 (23).

lentheorie konzipiert, wonach der Vermögensstamm grundsätzlich unbeachtlich ist.<sup>6</sup> Davon macht der Gesetzgeber aber Ausnahmen: Seit der Ausweitung der Veräußerungsgewinnbesteuerung im privaten Bereich durch die Einführung des § 20 Abs. 2 EStG ist die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Privatvermögen eher Regel als Ausnahme. Trotzdem kommt es weiterhin zu erheblichen Ungleichbehandlungen: Die Unternehmer müssen ihre Veräußerungsgewinne aus Bitcoins oder Gold versteuern, während Private den erheblichen Gewinn der letzten Jahre nach einem Jahr Haltedauer steuerfrei realisieren können.<sup>7</sup> Vergleichbares gilt für Immobilien, die im Privatvermögen nach zehn Jahren steuerfrei veräußert werden können, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Das Bundesverfassungsgericht sah diese Ungleichbehandlungen aufgrund des weiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers bei der Auswahl des Streitgegenstandes als gerechtfertigt an.<sup>8</sup> Ein Veräußerungsgewinn erhöht die finanzielle Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen aber unabhängig davon, ob er diesen im Privat- oder Betriebsvermögen erzielt. Daher sollten Veräußerungsgewinne auch im privaten Bereich umfassend besteuert werden. Gerade in Zeiten angespannter Haushaltslagen wäre die Erfassung aller Veräußerungsgewinne im privaten Bereich eine Maßnahme, die für ein gleichheitsgerechtes Steuerrecht sorgen würde und dem Staat zugleich Mehreinnahmen verschaffen könnte. Aufgrund der Inflation enthalten Veräußerungsgewinne aber teils nur Scheingewinne, also nominale Vermögenssteigerungen, die nicht mit einem Kaufkraftzuwachs einhergehen. Bei der Ausweitung der Veräußerungsgewinnbesteuerung sollte dem Rechnung getragen werden, indem bei allen fundierten Einkünften die Inflation durch Freibeträge oder andere typisierte Regelungen berücksichtigt wird

---

<sup>6</sup> Zur Quellentheorie siehe *B. Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, Bd. 4, 1902, S. 110.

<sup>7</sup> Steuerfrei nach einem Jahr Haltedauer können alle Wirtschaftsgüter veräußert werden, die unter § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG fallen. Die Frist verlängert sich nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG, wenn sich aus der Nutzung des Wirtschaftsguts selbst Einkünfte ergeben.

<sup>8</sup> BVerfGE 127, 1 (29).

b. *Besonderer Steuersatz von 25%*

Die unter § 20 EStG fallenden Kapitaleinkünfte werden nach § 32d Abs. 1 S. 1 EStG mit einem Steuersatz von 25 % besteuert.<sup>9</sup> Das FG Niedersachsen ist davon überzeugt, dass die Ungleichbehandlung der Einkünfte i.S.d. § 20 EStG mit den anderen Einkunftsarten nicht gerechtfertigt werden könne.<sup>10</sup> Die Ungleichbehandlung könne nicht aufgrund der Standortförderung, des Vereinfachungseffekts, der Inflationsbereinigung oder der erleichterten Kapitalbindung gerechtfertigt werden. Das FG legte die Norm daher im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle dem Bundesverfassungsgericht vor. Aus Perspektive des Leistungsfähigkeitsprinzips vermitteln die Zuflüsse aus den verschiedenen Einkunftsarten die gleiche Leistungsfähigkeit und müssen daher gleichbehandelt werden.<sup>11</sup> Der Gesetzgeber sollte daher niedrigere Steuersätze nur regeln, wenn er diese auf gewichtige Rechtfertigungsgründe stützen kann. Als Beispiel dient die Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung von Gewinnen auf Ebene der Kapitalgesellschaft. Dieser Rechtfertigungsgrund greift aber nur für diejenigen Einkünfte des § 20 EStG, bei denen es zu einer steuerlichen Vorbelastung kam, wie bei den Gewinnanteilen einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

c. *Konglomerat an Verlustverrechnungsbeschränkungen*

Das Einkommensteuerrecht enthält eine Vielzahl von Verlustverrechnungsbeschränkungen. Verluste aus Einkünften aus Kapitalvermögen dürfen nach § 20 Abs. 6 S. 1 EStG nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Gleiches gilt nach § 23 Abs. 3 S. 7 EStG für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften. Innerhalb des § 20 EStG schuf der Gesetzgeber noch eigene Verlustverrechnungstöpfe: Nach § 20 Abs. 6 S. 4 EStG dürfen Verluste aus der Veräußerungen von Aktien nur mit Gewinnen aus Aktienveräußerungen verrechnet werden. Verluste aus Termingeschäften

---

<sup>9</sup> Bei den in § 43 Abs. 1 genannten Kapitaleinkünften des § 20 EStG wird an der Quelle Kapitalertragsteuer abgezogen. Dieser Abzug der Kapitalertragsteuer hat nach § 43 Abs. 5 S. 1 EStG grundsätzlich abgeltende Wirkung.

<sup>10</sup> FG Niedersachsen, DStR 2022, 921 ff.

<sup>11</sup> BVerfGE 160, 41 (Rn. 58): „Einkünfte, die die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren“.

können auch nur eingeschränkt ausgeglichen werden; zudem dürfen Verluste nur in Höhe von 20.000 Euro mit Gewinnen verrechnet werden. Beide Normen hält der BFH (zu Recht) für verfassungswidrig.<sup>12</sup> Der Gesetzgeber sollte sich vom Gedanken des synthetischen Einkommens leiten lassen: Danach müssen alle Einkünfte eines Steuerpflichtigen am Ende des Jahres verrechnet werden, um dessen finanzielle Leistungsfähigkeit in der Periode zu berechnen.<sup>13</sup>

## 2. Existenz der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer als Objektsteuer belastet jeden Gewerbebetrieb, § 2 Abs. 1 GewStG. Sie rechtfertigt sich durch äquivalenztheoretische Erwägungen: Sie soll den Gemeinden als Ausgleich für besondere Lasten, welche die Gewerbebetriebe verursachen, dienen.<sup>14</sup> Das Bundesverfassungsgericht erklärte die Gewerbesteuer bisher für verfassungsgemäß: Die freien Berufe zeichnen sich durch die besondere persönliche Qualifikation des Berufsträgers aus und die Land- und Forstwirtschaft hänge erheblich von Klimabedingungen ab. Daher können diese Berufsgruppen im Gegensatz zu Gewerbetreibenden die Produktion von Waren und Dienstleistungen nicht durch zusätzlichen Einsatz von Kapital oder Arbeitnehmern steigern wie Gewerbetreibende.<sup>15</sup> Vor dem Hintergrund der äquivalenztheoretischen Rechtfertigung „erweist sich die Herausnahme der freien Berufe aus der Gewerbesteuer gemessen an ihren allgemeinen Unterschieden zu den Gewerbetreibenden nicht als willkürlich“. <sup>16</sup> Gleiches gilt für die Land- und Forstwirtschaft.<sup>17</sup> Die Belastung der Gewerbetreibenden durch die Gewerbesteuer erscheint in manchen Fällen aber durchaus fragwürdig: Große Kanzleien oder Arztpraxen zahlen im Gegensatz zu kleinen Handwerksbe-

---

<sup>12</sup> Zur Vorlage des § 20 Abs. 6 S. 4 EStG an das BVerfG siehe BFH, DStR 2021, 1339 ff.; zu § 20 Abs. 6 S. 5 EStG siehe BFH v. 7.6.2024 – VIII B 111/23 (AdV).

<sup>13</sup> Siehe dazu § 49 des Bundessteuergesetzbuchs von *Paul Kirchhof*.

<sup>14</sup> BVerfGE 120, 1 (37 f.), m. w. N.

<sup>15</sup> BVerfGE 120, 1 (31 ff.).

<sup>16</sup> BVerfGE 120, 1 (39).

<sup>17</sup> BVerfGE 120, 1 (40 ff.).

trieben keine Gewerbesteuer, obwohl die Kanzleien und Praxen die Infrastruktur der Gemeinden deutlich höher belasten.<sup>18</sup> Bisherige Reformvorschläge scheiterten am Widerstand der Gemeinden. Eine Abschaffung der Gewerbesteuer könnte gelingen, wenn den Gemeinden ein Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer gewährt wird.<sup>19</sup>

### 3. Steuerbefreiung von Betriebsvermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Wer ein Unternehmen erbt, muss aufgrund der umfangreichen Steuerbefreiung in §§ 13a, 13b ErbStG darauf nur wenig Erbschaftsteuer zahlen. Das Bundesverfassungsgericht erklärte die weitgehenden Befreiungen durch die Vorgängerregelungen der heutigen §§ 13a, 13b ErbStG 2014 für verfassungswidrig:

„Die Verschonung von Erbschaftsteuer beim Übergang des betrieblichen Vermögens in § 13a und § 13b ErbStG ist angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.“<sup>20</sup>

Daraufhin verschärfte der Gesetzgeber die Anforderungen der Steuerbefreiungen, hielt im Kern aber an ihnen fest. Er bezweckt damit, Unternehmen vor Liquiditätsnachteilen zu bewahren, um Arbeitsplätze nicht zu gefährden.<sup>21</sup> Allerdings führt die Steuerbefreiung des Betriebsvermögens zu einer erheblichen Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Die Erben eines Unternehmens erhalten umfangreiche Vermögenswerte, die ihre finanzielle Leistungsfähigkeit steigern. Vor diesem Hintergrund sollte der Gesetzgeber ein milderes Mittel zur Steuerbegünstigung wählen: Mög-

---

<sup>18</sup> Dies erkannte auch der Gesetzgeber in einer gescheiterten Reform der Gewerbesteuer, siehe dazu BT-Drucks. 15/1517, S. 11. Zu berücksichtigen ist, dass die zusätzliche Gewerbesteuerbelastung durch § 35 EStG kompensiert wird. Da der Ermäßigungshöchstbetrag beim Vierfachen des Steuermessbetrags liegt, kommt es aber zu einer höheren Steuerbelastung, wenn der Hebesatz der Gemeinde über 400 % liegt.

<sup>19</sup> M. Broer, ZfW 2019, 126 ff.

<sup>20</sup> BVerfGE 138, 136 (Ls. 4).

<sup>21</sup> Ausführlich zu diesem die Ungleichbehandlung rechtfertigenden Zweck, BVerfGE 138, 136 (Rn. 143 ff.).

lich wären eine Verschonung in Abhängigkeit einer Bedürfnisprüfung oder eine zinslose Stundung mit der Möglichkeit, die Steuer über mehrere Jahre verteilt zu begleichen.<sup>22</sup>

## IV. Verbrauchsteuerrecht

### 1. Willkürliche Auswahl der Steuersätze

Die Umsatzsteuer bezweckt als Verbrauchsteuer, den Endverbrauch zu belasten. Sie erfasst die Leistungsfähigkeit, die sich typisiert im Konsum zeigt. Der Regelsteuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 19 %; § 12 Abs. 2 UStG zählt Umsätze auf, bei denen ein ermäßigter Steuersatz von 7 % gilt. Es ist kein Konzept zu erkennen, nach dem zwischen dem normalen und ermäßigten Steuersatz unterschieden wird: So ist kein Grund ersichtlich, warum für Beherbergungsumsätze i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG ein ermäßigter Steuersatz gilt, während die meisten Getränke mit 19 % besteuert werden.

### 2. Willkürliche Zusatzbelastung durch besondere Verbrauchsteuern

Eine vergleichbare Systemlosigkeit wie bei den Steuersätzen der Umsatzsteuer findet sich bei den besonderen Verbrauchsteuern. Prominentes Beispiel ist, dass Kaffee mit einer Kaffeesteuer belastet wird, während andere Getränke keiner zusätzlichen Verbrauchsteuer unterliegen.

### 3. Rückbesinnung auf Leitgedanken

Das fehlende Konzept der Steuersätze bei der Umsatzsteuer und bei den besonderen Verbrauchsteuern lassen das Verbrauchsteuerrecht willkürlich und systemlos erscheinen. Der Gesetzgeber sollte sich daher für das Verbrauchsteuerrecht auf Leitgedanken zurückbesinnen: Ein höherer Steuersatz bei der Umsatzsteuer oder eine zusätzliche Belastung mit einer Ver-

---

<sup>22</sup> Siehe zu letzterem Vorschlag § 97 des Bundessteuergesetzbuchs von *Paul Kirchhof*.

brauchsteuer könnten sich durch Lenkungszwecke oder das Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen. Die Tabak- oder Alkoholsteuer lassen sich durch den Lenkungszweck rechtfertigen, dass sie die Preise für diese Waren erhöhen, um damit potentiell den Konsum von Tabak und Alkohol zu verringern. Ein weiterer Lenkungszweck könnte die Vermeidung klimaschädlichen Verhaltens sein: Dadurch könnten sich besondere Verbrauchsteuern auf klimaschädliche Verhaltensweisen wie Kurzstreckenflüge rechtfertigen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip könnte für höhere Steuersätze beziehungsweise eine besondere Verbrauchsteuer auf bestimmte Luxusgüter fruchtbar gemacht werden. Es erscheint realitätsgerecht davon auszugehen, dass sich im Kauf einer Yacht oder einer teuren Uhr eine besondere Leistungsfähigkeit manifestiert.

## V. Steuern auf den Vermögenbestand

Neben dem Konsum und dem Vermögenserwerb wird das Innehaben von Vermögen als weiterer Leistungsfähigkeitsindikator angeführt. Eine allgemeine Vermögensteuer wird in Deutschland seit dem Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts von 1995<sup>23</sup> nicht mehr erhoben. Die einzig aktuell erhobene Steuer auf den Vermögenbestand ist die Grundsteuer. Die Besteuerung einzelner Vermögensarten widerspricht aber dem Leistungsfähigkeitsprinzip: Es ist kein Grund ersichtlich, warum das Innehaben eines Grundstücks höhere Leistungsfähigkeit indiziere als das Innehaben anderer Wirtschaftsgüter wie Wertpapiere oder Unternehmen.<sup>24</sup>

Das Leistungsfähigkeitsprinzip könnte zudem auch gegen eine allgemeine Vermögensteuer geltend gemacht werden: Die Fähigkeit, Steuern zu zahlen, setzt eine Zahlungsfähigkeit voraus. Wenn der Steuerpflichtige vorwiegend ertragsloses Sachvermögen hat, besteht gerade keine Liquidität, mit der die Steuerzahlung geleistet werden kann. Zudem muss berücksichtigt werden, dass der Wert des Vermögens aufgrund der Inflation entwer-

---

<sup>23</sup> BVerfGE 93, 121.

<sup>24</sup> J. Hey, in: Tipke/Lang, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.62.



tet wird. Soll-Erträge des Vermögens, mit denen das Bundesverfassungsgericht die Vermögensteuer rechtfertigt,<sup>25</sup> reichen zumindest bei kleineren Vermögensgrade dafür aus, die Inflation auszugleichen und damit den realen Wert des Vermögens zu erhalten.<sup>26</sup> Bei Personen mit sehr hohem Vermögen greifen diese Argumente aber nicht: Diese können durch Private-Equity-Deals oder andere Anlagen sehr hohe Renditen erzielen, die weit über die Inflationsrate hinausgehen. Zudem sind die Unternehmen dieser Personen häufig in Holdingstrukturen organisiert, sodass auf diese Gewinne zunächst relativ wenig Ertragsteuern anfallen.<sup>27</sup>

## VI. Fazit

Orientiert sich der Gesetzgeber bei der Auswahl der Steuergegenstände am Leistungsfähigkeitsprinzip, sorgt dies für ein gerechteres und zugleich verständlicheres Recht. Das Steuerrecht würde nicht mehr willkürlich zwischen dem Konsum von Kaffee oder Tee unterscheiden. Zugleich müsste jeder Einkommensteuern auf seine hohen Veräußerungsgewinne aus Bitcoins oder Grundstücke zahlen, sodass es keinen Unterschied mehr zwischen den beratenen und nicht beratenen Steuerpflichtigen gäbe. Eine ungerechtfertigte Gewerbesteuerbelastung des kleinen Handwerksbetriebs im Vergleich zur großen Anwaltskanzlei und Arztpraxis würde ebenfalls wegfallen.

---

<sup>25</sup> BVerfGE 93, 121 (137).

<sup>26</sup> Siehe zu den letzten beiden Argumenten *J. Hey*, in: Tipke/Lang, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.64 f.

<sup>27</sup> Das führt dazu, dass die reichsten Personen prozentual betrachtet weniger Steuern zahlen als übrigen Steuerpflichtigen. Ausführlich dazu siehe den Beitrag von *M. Dietz* in diesem Heft, Unionsrechtliche Weichenstellungen für eine Mindestbesteuerung von Milliardären in diesem Band.



## § 4 „Sonderdogmatik“ – Begriff und Zulässigkeit

*Noah Zimmermann*

### I. Die rechtstheoretische und methodische Perspektive

In den beiden Vorjahren wurde an dieser Stelle die Diskussion über eine potenzielle „Sonderdogmatik“ bei der Anwendung von sachbereichsübergreifenden Normen des Verfassungs- und Unionsprimärrechts auf das Steuerrecht in den Blick genommen, wobei maßgeblich einzelne Entscheidungen bzw. Rechtsprechungslinien analysiert wurden.<sup>1</sup> Nun will sich dieser Beitrag dem Problem abschließend noch aus einer allgemeinen rechtstheoretischen beziehungsweise methodischen Perspektive nähern. Dabei richtet sich der Fokus auf die Fragen des Begriffs und der Zulässigkeit von Sonderdogmatik. Es werden verschiedene Fallgruppen im Dunstkreis des Problems identifiziert und abgegrenzt sowie zugleich jeweils hinsichtlich ihrer Zulässigkeit bewertet. Auch wenn diese Fallgruppen hier aufgrund des dort reichhaltigen Anschauungsmaterials häufig anhand steuerrechtlicher Beispiele illustriert werden, ist die nachfolgend vorgenommene Unterteilung und jeweilige Bewertung in einem sachgebietsübergreifenden Sinne zu verstehen. Auf der Hand liegt dabei zwar, dass gewisse Abgrenzungsschwierigkeiten unvermeidbar sind. Dennoch befördert eine Strukturierung nach verschiedenen Fallgruppen die methodische Durchdringung des Problemkreises „Sonderdogmatik“.

### II. Geschriebene Ausnahmen

Eine gewisse Ähnlichkeit zum Problem der Sonderdogmatik weisen geschriebene (Bereichs-)Ausnahmen auf. Denn sie führen für eine gewisse Fallgruppe zu einer Modifikation eines allgemeinen Maßstabs. Naturge-

---

<sup>1</sup> N. Zimmermann, in: HFSt 20 (2023), S. 47 ff.; ders., in: HFSt 22 (2024), S. 101 ff.

mäß ist die Anwendung geschriebener Ausnahmen jedoch methodisch unproblematisch. Deshalb interessiert vor allem die Frage, was die Mindestanforderungen sind, um eine Norm noch als eine geschriebene Ausnahme qualifizieren zu können. Denn dann ist es bereits von vornherein ausgeschlossen, dass eine potenziell unzulässige Sonderdogmatik vorliegt. Maßgabe muss hier sein, dass die potenzielle Ausnahmennorm hinreichend ausdrücklich die Rechtsfolge setzt, dass sie eine Ausnahme von der Regelnorm begründet. Davon ist vor allem auszugehen, wenn dies die einzige Rechtsfolge der potenziellen Ausnahmennorm ist. Wenn die Norm hingegen noch andere Rechtsfolgen setzt, ist mit einer Qualifikation als geschriebene Ausnahme jedenfalls Vorsicht geboten. Anhand dieser Maßgaben wird beispielsweise hinsichtlich der EU-Grundfreiheiten recht deutlich, dass etwa Art. 45 Abs. 4 AEUV eine geschriebene Bereichsausnahme darstellt, während dies hingegen in Bezug auf die eigentlich als Kompetenznormen formulierten Art. 64 Abs. 3 und Art. 66 AEUV eher fernliegt.

### III. Echte Sonderdogmatik

Als echte bzw. formelle Sonderdogmatik soll hier lediglich eine solche Dogmatik bezeichnet werden, die hinsichtlich eines Teils des Anwendungsgebiets der Norm von der allgemeinen Dogmatik der Norm abweicht, ohne dass dies unmittelbar aus der Norm bzw. dem Normkomplex selbst abgeleitet wird. Dabei handelt es sich um eine Modifikation des Maßstabs selbst. Es geht um Fälle, in denen gerade aus Rücksicht auf den für besonders gehaltenen Teil des Anwendungsgebietes der Norm eine Modifikation vorgenommen wird. Eine dahingehend verstandene echte Sonderdogmatik ist grundsätzlich unzulässig. Es ist vor allem nicht zulässig, eine solche Modifikation ohne Begründung oder allein unter Verweis auf die Besonderheiten des eigentlich von der Anwendung des Maßstabs betroffenen niederrangigeren Rechts vorzunehmen. Während ersterem Versuch die Unzulässigkeit besonders offensichtlich „auf die Stirn geschrieben“ ist, muss letzterer Versuch aufgrund eines Verstoßes gegen die Normenhierarchie abgelehnt werden. Eine höherrangige Norm kann nicht aus reiner Rücksicht auf niederrangigeres Recht abweichend ausgelegt werden. So kann etwa die Anwendung einer ansonsten anerkannten freiheitsrechtlichen Dimension der Grundfreiheiten nicht speziell in Bezug

auf das Steuerrecht mit dem Argument abgelehnt werden, dass ansonsten die nationale Steuersystematik bedroht sei.<sup>2</sup>

Ausnahmsweise zulässig kann echte Sonderdogmatik jedoch dann sein, wenn die Modifikation des Maßstabs aus anderen gleichrangigen Normen abgeleitet wird. Allerdings sind strenge Maßstäbe daran anzulegen, ob eine andere Norm, die keine Bereichsausnahme begründet, den sich aus der interessierenden Norm ergebenden Maßstab tatsächlich modifiziert. Denn wenn eine Norm bzw. ein Normkomplex keine geschriebene Ausnahme enthält, ist es in erhöhtem Maße begründungsbedürftig, warum aus einer anderen Norm mittelbar eine Ausnahme hergeleitet werden können soll. Dies gilt deshalb etwa dann, wenn aus den als bloße Diskriminierungsverbote ausgestalteten Art. 30, 110 AEUV abgeleitet werden soll, dass die Grundfreiheiten im Steuerrecht keine freiheitsrechtliche Dimension hätten.<sup>3</sup> Von vorneherein methodisch unzulässig ist eine solche Argumentation aber nicht.

#### IV. Unechte Sonderdogmatik

Ähnlich problematisch ist ein Phänomen, das hier als unechte bzw. faktische Sonderdogmatik bezeichnet werden soll. Hierbei geht es um aus allgemeinen Normen abgeleitete Rechtsfiguren, die zwar allgemein formuliert sind, aber entgegen ihrer allgemeinen Konstruktion nur selektiv in einem Teil ihres Anwendungsgebiets tatsächlich angewendet werden. Typischerweise geschieht dies dadurch, dass in dem anderen, unerwünschten Teil des Anwendungsgebiets die Existenz der jeweiligen Rechtsfigur schlicht verschwiegen wird. Dies mag zwar von einer sehr pragmatischen Warte aus betrachtet eine naheliegende Vorgehensweise sein, da man ansonsten die Rechtsfigur dahingehend modifizieren müsste, dass diese nur noch im erwünschten Teil ihres Anwendungsgebiets anwendbar ist. Motivation hierfür kann sein, dass man eine solche Eingrenzung der Rechtsfigur wahrscheinlich nur schwerlich oder sogar überhaupt nicht begründen

---

<sup>2</sup> In diese Richtung aber BFH, BStBl. II 1994, 27 (29) (Vorlagebeschluss in *Schumacker*).

<sup>3</sup> In diese Richtung BVerwG, Beschl. v. 05.03.1996, 8 B 3/96, Rn. 16; *K. Banks*, *European Law Review* 33 (2008), 482 (483 f.); aA jedenfalls bzgl. direkter Steuern hingegen *F. Vanistendael*, in: ders., *EU Freedoms and Taxation*, 2006, S. 167 (194 ff.).

kann. In jedem Fall ist eine derartige Vorgehensweise jedoch ebenfalls methodisch unzulässig, da sie Maßstäbe aufstellt, die später schlicht missachtet werden. Hinsichtlich eines potenziellen Beispiels liegt es hier jedenfalls nicht völlig fern, an die grundfreiheitliche Vergleichbarkeitsprüfung des EuGH zu denken, nach der nur dann eine rechtfertigungsbedürftige Diskriminierung vorliegt, wenn die Vergleichssachverhalte als objektiv vergleichbar bewertet werden. Denn dieser Prüfungsschritt wird in Bezug auf steuerrechtliche Normen nahezu immer durchgeführt, bezüglich anderer Normen aber nahezu nie.<sup>4</sup>

## V. Maßstabsinduzierte Scheinsonderdogmatik

Streng zu unterscheiden sind die beiden vorgenannten Fallgruppen von dem weiteren Phänomen, das hier als „maßstabsinduzierte Scheinsonderdogmatik“ bezeichnet werden soll. Hier geht es zum einen um Fälle, in denen bereits der allgemeine Maßstab in einer Weise gefasst wird, dass er je nach Teilanwendungsgebiet unterschiedliche Konkretisierungen annehmen soll. Die Divergenz der am Ende tatsächlich anzuwendenden konkretisierten Maßstäbe ist also bereits im Maßstab selbst angelegt. Daher handelt es sich auch nur dem Anschein nach um Sonderdogmatik, während in Wahrheit aber eine pluralistisch konstruierte allgemeine Dogmatik vorliegt. Eine solche Maßstabsbildung ist methodisch zulässig, insofern tragfähig begründet wird, wieso der allgemeine Maßstab dahingehend auszugestalten ist, dass er je nach Teilanwendungsgebiet zu konkretisieren ist. Ein hervorstechendes Beispiel hierfür ist die häufig anzutreffende, dahingehende Auslegung von Art. 3 Abs. 1 GG, dass im Zuge einer nach dieser Ansicht im Rahmen der Norm ebenfalls vorzunehmenden Vergleichbarkeitsprüfung ein bereichsspezifisch zu ermittelnder Vergleichsmaßstab anzuwenden ist, wie etwa die Leistungsfähigkeit bezüglich des Steuerrechts oder die Bedürftigkeit hinsichtlich des Sozialrechts.<sup>5</sup>

Zum anderen kann man unter diese Fallgruppe aber auch solche Fälle fassen, die in der klassischen Methodenlehre als teleologische Reduktion bezeichnet werden. Denn hier ergibt sich die „Ausnahme“ aus dem Zweck

---

<sup>4</sup> S. dazu mit Nachweisen *N. Zimmermann*, in: HFSt 22 (2024), S. 101 (108 f., 114).

<sup>5</sup> S. dazu mit Nachweisen *N. Zimmermann*, in: HFSt 20 (2023), S. 47 (54 f.).

der interessierenden Norm selbst. Es erscheint daher verfehlt, von Sonderdogmatik zu sprechen. Denn auch wenn man an der in Deutschland traditionell vertretenen Unterscheidung zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung festhält, unterscheidet sich die Situation bei einer teleologischen Reduktion im Hinblick auf die hier interessierende Frage im Endergebnis nicht von derjenigen, dass bereits die bloße Auslegung der Norm zum Ergebnis führt, dass ein Sachverhalt nach dem ermittelten Maßstab den Tatbestand der Norm nicht erfüllt. Entsprechend ist eine derartige Vorgehensweise unter dem Blickwinkel des Verbots der Sonderdogmatik methodisch zulässig.

## VI. Fachrechtsinduzierte Scheinsonderdogmatik

Als letzte zu thematisierende Fallgruppe verbleibt das hier als „fachrechtsinduzierte Scheinsonderdogmatik“ bezeichnete Phänomen. Hierbei liegt in Wahrheit ebenfalls lediglich eine allgemeine Dogmatik vor, die aber aufgrund der Eigenschaften eines Teilanwendungsgebiets in diesem Gebiet zu abweichenden Ergebnissen führt. So kann es etwa sein, dass die Rechtsfolge einer Norm in einem ihrer Teilanwendungsgebiete mangels Fehlen einer Tatbestandsvoraussetzung fast nie eingreift, während die Rechtsfolge in den anderen Teilanwendungsgebieten regelmäßig eintritt. Da der Maßstab aber auch hier ein allgemeiner ist, handelt es sich ebenfalls nur um eine scheinbare Sonderdogmatik. Entsprechend sind derartige Ergebnisse erneut methodisch nicht zu beanstanden. So tritt das Phänomen etwa dann auf, wenn man für das Vorliegen einer nichtdiskriminierenden Beschränkung der Grundfreiheiten verlangt, dass die betreffende belastende Norm ausdrücklich den Marktzugang regelt.<sup>6</sup> Denn dann stellen beispielsweise im Rahmen der Personenverkehrsfreiheiten Berufszugangsregelungen immer eine nichtdiskriminierende Beschränkung dar, während dies bei materiell-steuerrechtlichen Regelungen nie der Fall wäre.

---

<sup>6</sup> Vgl. dahingehend etwa S. *Enchelmaier*, *Yearbook of European Law* 22 (2003), 249 (298 ff., 307 ff.); *ders.*, *Yearbook of European Law* 26 (2007), 115 (127 f.); *ders.*, in: *Andenas/Bekkedal/Pantaleo*, *The Reach of Free Movement*, 2017, S. 85 (85, 106, 89 f.); *ders.*, *European Papers* 8 (2023), 385 (389, 391); wohl auch U. *Everling*, in: *GS Knobbe-Keuk*, 1997, 607 (621, 625); A. *Khan*, *European Law Review* 40 (2015), 371 (389, 390).

## VII. Fazit

Unzulässige Sonderdogmatik gefährdet die Kohärenz des Rechts. Umso dringender muss sie daher vermieden werden. Deshalb müssen fachrechts-spezifische Besonderheiten im Kontext der Anwendung fachgebietsübergreifender höherrangiger Normen immer kritisch reflektiert werden. Gleichzeitig zeigt sich aber auch, dass nicht jede dieser Besonderheiten als unzulässige Sonderdogmatik zu qualifizieren ist.



## § 5 Das Ehegattensplitting

*Robert Pracht*

### I. Relevanz

Das Ehegattensplitting ist in aller Munde. Allgemein bekannt ist, dass sich mit ihm die einkommensteuerliche Belastung von Ehepartnern im Vergleich zu einer getrennten Veranlagung zumeist reduzieren lässt. Das Ehegattensplitting ist aber in regelmäßigen Abständen Anfechtungen ausgesetzt. Kritisiert wird zum einen die Ungleichbehandlung respektive Privilegierung der Ehe verglichen mit anderen Formen des (partnerschaftlichen) Zusammenlebens. Zum anderen wird der Anreiz in Frage gestellt, den das Ehegattensplitting schafft: Denn der steuerliche Vorteil ist dann am größten, wenn einer der Ehepartner keiner oder nur einer geringfügigen Beschäftigung nachgeht. In besonderer Weise wird also die Hausmann- oder die Hausfrauenehe privilegiert, bei der nur einer der Ehepartner berufstätig ist. Bei der Diskussion um das Ehegattensplitting treffen in besonderer Weise gesellschaftliche Vorstellungen auf das Einkommensteuerrecht.

Auch politisch steht das Ehegattensplitting immer wieder im Zentrum der Aufmerksamkeit. In Umsetzung des Koalitionsvertrags aus dem Jahr 2021 sollten bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens die Steuerklassen III und V abgeschafft werden.<sup>1</sup> Auch die Forderung, sich vollständig vom Ehegattensplitting zu lösen oder dieses in ein Familiensplitting zu überführen, findet Anhänger.

Rechtspolitische Erwägungen sollen allerdings nicht im Zentrum dieses Beitrags stehen: Er will vielmehr Historie (II.), Gegenwart (III.) und Zukunft (IV.) des Ehegattensplittings beleuchten und dabei insbesondere etwaige verfassungsrechtliche Schranken aufzeigen.

---

<sup>1</sup> Vgl. „Mehr Fortschritt wagen“, 2021, S. 92: [https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Koalitionsvertrag/Koalitionsvertrag\\_2021-2025.pdf](https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Koalitionsvertrag/Koalitionsvertrag_2021-2025.pdf). Siehe auch BT-Drs. 20/10931.

## II. Historie

Das Ehegattensplitting war zunächst nicht im EStG vorgesehen. Es bestand auch keine Möglichkeit der Wahl zwischen getrennter und gemeinsamer Veranlagung. Vielmehr war grundsätzlich<sup>2</sup> verpflichtend vorgesehen, dass die Ehepartner gemeinsam veranlagt und deren Einkommen zusammengerechnet werden.<sup>3</sup> In Verbindung mit dem progressiven Einkommensteuertarif führte dies ganz überwiegend zu einer steuerlichen Mehrbelastung verglichen mit einer hypothetisch getrennten und individuellen Veranlagung beider Ehegatten.

Diese Regelung beanstandete das Bundesverfassungsgericht in einem Beschluss aus dem Jahr 1957. Es erkannte einen Verstoß gegen die staatliche Schutzverpflichtung in Bezug auf die Ehe aus Art. 6 Abs. 1 GG. Das Grundrecht sei eine „wertentscheidende Grundsatznorm“<sup>4</sup>, die einer Benachteiligung von Ehepartnern entgegenstehe.<sup>5</sup> Die verpflichtende Zusammenveranlagung beider Ehegatten verbunden mit der Zusammenrechnung der Einkünfte bei einem progressiven Einkommensteuertarif stelle einen „störenden Eingriff in die Ehe“<sup>6</sup> dar.

Daraufhin führte der Gesetzgeber die auch derzeit noch im Wesentlichen geltenden Regelungen des Ehegattensplittings ein,<sup>7</sup> das vom Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung auch bereits angedacht und vor dem Hintergrund des Art. 6 Abs. 1 GG für „verfassungsrechtlich unbedenklich“

---

<sup>2</sup> Lediglich Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbständiger Arbeit aus einem nicht vom Ehemann betriebenen Gewerbe wurden nicht in die Zusammenveranlagung einbezogen; s. dazu *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 367.

<sup>3</sup> § 26 EStG in der Fassung vom 17.1.1952 (BGBl. I, S. 33) lautete:

(1) Ehegatten werden zusammen veranlagt, solange beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben. Die Voraussetzungen müssen im Veranlagungszeitraum mindestens vier Monate bestanden haben.

(2) Bei der Zusammenveranlagung sind die Einkünfte der Ehegatten zusammenzurechnen.

<sup>4</sup> BVerfGE 6, 55 (71).

<sup>5</sup> BVerfGE 6, 55 (76).

<sup>6</sup> BVerfGE 6, 55 (77).

<sup>7</sup> Dazu BT-Drs. 3/260, S. 33 f.

gehalten wurde.<sup>8</sup> Denn eine steuerrechtliche Begünstigung der Ehe sei weder verboten noch verfassungsrechtlich induziert;<sup>9</sup> sie stehe also im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.

### III. Gegenwart

Ehegatten können nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG wählen, ob sie einzeln (§ 26a EStG) oder zusammen (§ 26b EStG) veranlagt werden. In der Regel dürfte die Zusammenveranlagung für die Eheleute günstiger sein.<sup>10</sup> Daher trifft § 26 Abs. 3 EStG auch die Regelung, dass eine Zusammenveranlagung durchzuführen ist, wenn die Ehegatten von ihrem Wahlrecht keinen Gebrauch machen.

Die erste zentrale Regelung für das sog. Ehegattensplitting findet sich in § 26b EStG. Dort heißt es kurz und prägnant: Bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt.<sup>11</sup>

Nach Ermittlung des einheitlich zu versteuernden Einkommens kommt das Splitting-Verfahren in § 32a Abs. 5 EStG zur Anwendung: Hiernach beträgt die tarifliche Einkommensteuer das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den allgemeinen Tarifregelungen (§ 32a Abs. 1 EStG) ergibt. Das ist recht kompliziert formuliert – der Sache nach ergibt sich hieraus folgender Dreischritt: Das gemeinsame Einkommen der Eheleute wird zunächst halbiert. Für dieses Einkommen wird sodann der Einkommensteuertarif nach § 32a

---

<sup>8</sup> BVerfGE 6, 55 (76 f.; 80).

<sup>9</sup> BVerfGE 6, 55 (76 f.).

<sup>10</sup> Eine Ausnahme besteht insbesondere dann, wenn ein Ehegatte durch einen Verlustrücktrag (vgl. § 10d EStG) eine größere Steuerersparnis im Vergleich zur Anwendung des Splittingtarifs erreichen kann. Vgl. dazu auch das Fallbeispiel bei *D. Birk/M. De-sens/H. Tappe*, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 645.

<sup>11</sup> *J. Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 8 Rn. 845 ordnet die etwas unglückliche Gesetzesformulierung zutreffend dahingehend ein, dass weder die Steuersubjekt- noch die Steuerschuldner-eigenschaft eines Ehegatten hierdurch aufgehoben wird.

Abs. 1 EStG ermittelt. Dieser Betrag wird schließlich verdoppelt und stellt die abschließende Steuerschuld der Ehegatten dar.

Wesentliche Folge hiervon ist aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs, dass ein niedrigerer Steuersatz im Vergleich zu einer getrennten Veranlagung der Ehepartner angewendet wird.<sup>12</sup> Lediglich in dem Fall, dass die Ehegatten ein gleich oder zumindest ähnlich hohes Einkommen erzielt haben, ergeben sich durch die Anwendung des Splitting-Verfahrens keine oder nur marginale Vorteile. Am größten ist der Vorteil infolge des verdoppelten Grundfreibetrags, wenn einer der Ehegatten im betreffenden Veranlagungszeitraum kein Einkommen bezogen hat. Denn bei einer getrennten Veranlagung würde diesem Ehegatten mangels zu versteuernden Einkommens kein Grundfreibetrag (vgl. § 32a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) zustehen.

Verfahrensrechtlich geben die Ehegatten bei einer Zusammenveranlagung eine gemeinsame Steuererklärung ab (vgl. § 25 Abs. 3 Satz 2 EStG) und haften für die festgesetzte Einkommensteuer gesamtschuldnerisch (vgl. § 44 Abs. 1 Satz 1 Var. 3 AO).

Im Rahmen des Lohnsteuerabzugs können nach (noch) geltender Rechtslage unterschiedliche Steuerklassen gewählt werden. Neben der Möglichkeit, dass beide Ehegatten in die Steuerklasse IV eingeordnet werden, können sie auch die sog. Steuerklasse IV mit Faktor (vgl. § 39f EStG) oder eine Kombination aus Steuerklasse III und V wählen. Letzteres führt dazu, dass bei dem ein höheres Einkommen erzielenden Ehegatten ein geringerer Lohnsteuerbetrag einbehalten wird, weil hier die Splittingvorteile voll entfaltet werden. Der in Steuerklasse V eingeordnete Ehepartner unterliegt einem entsprechend höheren Abzug.<sup>13</sup> Diese Kombination aus Steuerklasse III und V haben im Jahr 2023 etwa zwölf Millionen Ehepaare gewählt.<sup>14</sup>

Da es sich bei der Lohnsteuer aber bekanntlich um keine eigene Steuerart, sondern nur um eine Erhebungsform der Einkommensteuer beziehungsweise um eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld handelt, ist die Einteilung in Lohnsteuerklassen für die abschließende Festsetzung der

---

<sup>12</sup> D. Birk/M. Desens/H. Tappe, *Steuerrecht*, 26. Aufl. 2023, Rn. 641.

<sup>13</sup> Dazu F. Dorn/C. Fuest/L. Koch/F. Neumeier, *StuW* 2022, 119 (121).

<sup>14</sup> Vgl. BT-Drs. 20/10931, S. 2.

Einkommensteuer irrelevant.<sup>15</sup> Die unterschiedlichen Lohnsteuerklassen sind lediglich für die Frage von Bedeutung, welcher Betrag vom Bruttolohn einbehalten und vom Arbeitgeber an das Finanzamt abzuführen ist. Wird die Steuerklasse IV gewählt, so wird die Ehe im Lohnsteuerverfahren ausgeblendet und Abzüge in gleicher Höhe wie im Rahmen der Steuerklasse I vorgenommen. Der Splittingvorteil kann aber im Rahmen des Lohnsteuerabzugs – für beide Ehegatten – durch die Wahl der Steuerklasse IV mit Faktor erreicht werden.<sup>16</sup>

#### IV. Zukunft

Die Zukunft des Ehegattensplittings ist ungewiss. Die ursprünglich geplante Abschaffung der Steuerklassen III und V mag nur eine kleine Detailkorrektur im Rahmen der Lohnsteuer betreffen; wäre möglicherweise aber auch nur der erste Schritt zu einer grundlegenden Reform des Ehegattensplittings. Die dabei zu beachtenden verfassungsrechtlichen Grenzen sind dabei weit – zwei Direktiven gilt es zu berücksichtigen.

Zum einen stellt das Ehegattensplitting eine Durchbrechung des Grundsatzes der *individuellen* Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar, indem zwei Steuerpflichtige infolge der Anwendung eines einheitlichen Einkommensteuertarifs wie nur ein einziger Steuerpflichtiger behandelt werden.<sup>17</sup> Diese Ausnahme ist verfassungsrechtlich aber gerechtfertigt, weil die Ehe nach der gesetzgeberischen und folgerichtig umgesetzten Grundent-

---

<sup>15</sup> Vgl. S. Sandweg, DStR 2014, 2097 (2098). Dies gilt jedenfalls dann, wenn es zu einer späteren Veranlagung kommt. Diese ist nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG jedoch grundsätzlich nur bei der Wahl der Steuerklassen III und V sowie der Steuerklasse IV mit Faktor verpflichtend.

<sup>16</sup> Diese Möglichkeit wird nur von wenigen Ehepaaren genutzt. So waren zum 31.12.2023 lediglich etwa 123.000 Steuerpflichtige in die Steuerklasse IV mit Faktor eingeordnet. Vgl. BT-Drs. 20/10931, S. 3. Zu möglichen Gründen: F. Dorn/C. Fuest/L. Koch/F. Neumeier, StuW 2022, 119 (122).

<sup>17</sup> Zu apodiktisch BVerfGE 61, 319 (345 f.), wonach das Splittingverfahren dem Leistungs-fähigkeitsprinzip entspreche.

scheidung typisiert als eine einzige „Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft“ angesehen wird.<sup>18</sup> Art. 6 Abs. 1 GG schützt grundrechtlich die Entscheidung der Eheleute, in welchem Umfang und auf welche Weise jeder der Partner für den Erwerb oder die Haushaltsführung verantwortlich ist.<sup>19</sup> Diese Begründung könnte aber auch auf andere Arten des Zusammenlebens erweitert werden, weil eine Erwerbs- und Verantwortungsgemeinschaft auch außerhalb der Ehe bestehen kann.<sup>20</sup> Dessen ungeachtet müssen Ausnahmen von der zielgenauen Individualbesteuerung im Rahmen der Einkommensteuer die begründungsbedürftige Ausnahme bleiben.

Zum anderen ergibt sich aus Art. 6 Abs. 1 GG – wie bereits früh und zutreffend vom Bundesverfassungsgericht herausgearbeitet wurde – das Verbot, die Ehe zu benachteiligen. Ehegatten dürfen also im Vergleich zu etwaigen anderen Formen der gemeinsamen Veranlagung und der Zusammenrechnung von Einkünften im Ergebnis keiner höheren Steuerbelastung ausgesetzt sein.<sup>21</sup>

Weitere staatliche Verpflichtungen wird man aus Art. 6 Abs. 1 GG indes nicht ableiten können: Insbesondere bietet der Verfassungstext keinen hinreichenden Anhalt dafür, dass die Ehe verglichen mit anderen Formen des Zusammenlebens bevorzugt werden *muss*.<sup>22</sup> Um der grundrechtlichen Schutz- und Förderverpflichtung zu entsprechen, ist es hinreichend, dass die Ehe nicht schlechter gestellt wird.<sup>23</sup> Die Ehe *kann* aber – so wie *de lege lata* durch die Ausgestaltung des Ehegattensplittings – bevorzugt werden.<sup>24</sup>

---

<sup>18</sup> Vgl. BVerfGE 61, 319 (346): Es finde „ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern“ statt.

<sup>19</sup> Vgl. BVerfGE 6, 55 (81 f.).

<sup>20</sup> Das Bundesverfassungsgericht erkannte in der fehlenden Möglichkeit des Ehegattensplittings für eingetragene Lebenspartnerschaften eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes: BVerfGE 133, 377 (409 ff. Rn. 80 ff.).

<sup>21</sup> BVerfGE 6, 55 ff.; J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 163.

<sup>22</sup> So aber J. Ipsen, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts Bd. VII, 3. Aufl. 2009, § 154 Rn. 54 mit Rekurs auf die *besondere* Schutzverpflichtung des Staates, wie sie in Art. 6 Abs. 1 GG zum Ausdruck kommt.

<sup>23</sup> BVerfGE 105, 313 (346) m.w.N.

<sup>24</sup> BVerfGE 6, 55 (76); 105, 313 (348); 133, 377 (410 Rn. 83); J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 168. A.A. U. Sacksofsky, NJW 2000, 1896 ff.

Sie muss es aber nicht; ein „Abstandsgebot“ zu anderen Formen des Zusammenlebens lässt sich der Verfassung nicht entnehmen.<sup>25</sup> Die besondere Schutzverpflichtung im Hinblick auf die Ehe bedeutet in diesem ertragsteuerrechtlichen Kontext lediglich, dass eine Benachteiligung der Ehe nicht im politischen Ermessen des Gesetzgebers steht. Mit einer derartigen Differenzierung würde daher gleichheitsrechtlich schon kein verfassungsrechtlich legitimer Zweck verfolgt.

## V. Fazit

Das Ehegattensplitting wurde eingeführt, um einer verfassungsrechtlich nicht hinnehmbaren Benachteiligung der ehelichen Lebensgemeinschaft abzuhelpfen. Denn Art. 6 Abs. 1 GG schützt die Ehe insbesondere vor Diskriminierungen gegenüber anderen Formen des Zusammenlebens; er gebietet aber nicht umgekehrt die steuerrechtliche Bevorzugung der Ehe. Der Gesetzgeber hat hier also einen erheblichen Spielraum. Lohnsteuerrechtliche Änderungen – wie insbesondere auch die geplante Abschaffung der Steuerklassen III und V – sind verfassungsrechtlich schon deshalb unbedenklich, weil sie für die abschließende Festsetzung der Einkommensteuer nicht von Belang sind.

---

<sup>25</sup> Ausführlich dazu BVerfGE 105, 313 (348 ff.). A.A. bspw. C. Seiler, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Ordner 4, 168. EL 07.2014, Art. 6 Abs. 1 Rn. 99.





## § 6 Normklarheit oder Meistbegünstigung? – Zum gewerblichen Anteil nach § 35 EStG

*Moritz Teichmann*

### I. Einführung

Die Steuerbetragsermäßigung nach § 35 EStG ist eine belastungsmildernde Steuerkonkurrenznorm zur Regelung der konkurrierenden Besteuerung gewerblicher Einkünfte. Die gewerbsteuerliche Zusatzbelastung von einkommensteuerpflichtigen Gewerbetreibenden wird durch § 35 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 Nr. 1, S. 5 EStG pauschalierend mit einem standardisierten Hebesatz von 400 % auf den für den Gewerbebetrieb festgesetzten Steuermessbetrag, maximal jedoch in Höhe der tatsächlich zu zahlenden Gewerbsteuer, erfasst.<sup>1</sup> Der Ermäßigungsbetrag in dieser Form ist auf den sachlichen Gewerbebetrieb bezogen, mündet aber rechtsfolgenrechtlich in der Ermäßigung der persönlichen Einkommensteuer.<sup>2</sup>

Ein zentrales Element der personalen Transformation auf Tatbestandsseite ist der Ermäßigungshöchstbetrag gem. § 35 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, der die nach der Vorschrift privilegierten gewerblichen Einkünfte (§ 35 Abs. 1 S. 3 EStG) von den übrigen, nichtbegünstigten Einkünften des Einkommensteuerpflichtigen trennt und die Ermäßigung auf den Anteil der – um vorrangige Abzüge verminderten – tariflichen Einkommensteuer beschränkt, der auf die gewerblichen Einkünfte entfällt.

Für die Rückführung einzelner steuerbarer Einkünfte auf anteilige Steuerbeträge ist die synthetische Gesamteinkommensteuer jedoch ein konzeptionelles Hindernis, weshalb sich der gewerbliche Anteil an der tariflichen

---

<sup>1</sup> Bei Mitunternehmern und Komplementären von KGaA erfolgt eine Aufteilung nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels, § 35 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 Nr. 2, Abs. 2 S. 2 EStG.

<sup>2</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 20.3.2017 – X R 62/14, BStBl. II 2019, 244 Rn. 37 ff.

Einkommensteuer denkbar durch sehr verschiedene Berechnungsmethoden bestimmen lässt.<sup>3</sup> Legt man sich auf die Summe der Einkünfte als Bezugsrahmen der Verhältnisrechnung fest, weil die weiteren persönlichen Abzüge bis zum zu versteuernden Einkommen keinen spezifischen Einkunftsquellen zuordenbar sind, ist vor allem der vertikale Verlustausgleich zwischen Verlusten aus nichtbegünstigten Einkunftsarten und privilegierten gewerblichen Gewinnen eine entscheidende Weichenstellung für das Verhältnis der gewerblichen Gewinne zur Summe der Einkünfte (Gewerblichkeitsquote)<sup>4</sup> und somit auch für den gewerblichen Anteil, der sich aus der Multiplikation dieses Quotienten mit der tariflichen Einkommensteuer ergibt.

## II. Meistbegünstigungsrechnung nach § 35 EStG a.F.

Vor der Einführung der Berechnungsformel in § 35 Abs. 1 S. 2 EStG vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung einer anteiligen vertikalen Verlustverrechnung, wonach Verluste aus nichtbegünstigten Einkunftsarten die begünstigten gewerblichen Gewinne nach dem Verhältnis der letzteren zu allen positiven Einkünften anteilig minderten.<sup>5</sup>

**Beispiel** (vereinfacht mit niedrigen Beträgen): A erzielt begünstigte gewerbliche Gewinne aus § 15 EStG in Höhe von 120, nichtbegünstigte Einkünfte aus § 21 EStG in Höhe von 80 sowie nichtbegünstigte Verluste aus § 18 EStG in Höhe von - 150. Die Summe der Einkünfte beträgt also 50. Die Gewerblichkeitsquote wäre wie folgt zu berechnen:

$$\frac{120 + (-150 \times \frac{120}{120 + 80})}{50} = \frac{120 + (-150 \times \frac{6}{10})}{50} = \frac{120 - 90}{50} = 60 \%$$

<sup>3</sup> Vgl. *M. Kühnel*, FR 2011, 17 (18) mit Übersicht (ebd., 19) der nach § 35 EStG a.F. bis zur Einführung der Berechnungsformel in § 35 Abs. 1 S. 2 EStG vertretenen Berechnungsmethoden.

<sup>4</sup> Bezeichnung nach *F. Staaden*, DStR 2017, 184 (184).

<sup>5</sup> BMF-Schreiben v. 12.1.2007, IV B 2 - S 2296a - 2/07, BStBl. I 2007, 108 Rn. 12 f.; vgl. auch bereits BMF-Schreiben v. 15.5.2002, IV A 5 - S 2296a - 16/02, BStBl. I 2002, 533 Rn. 11 ff.; nach dem Urteil des BFH (Fn. 6) rückwirkend aufgegeben mit BMF-Schreiben v. 19.9.2007, IV B 2 - S 2296-a/0, BStBl. I 2007, 701 Rn. 12, 33.

Die negativen Einkünfte aus § 18 EStG in Höhe von – 150 entfielen nach dem Verhältnis der positiven Einkünfte zu 6/10 auf die gewerblichen Gewinne aus § 15 EStG und zu 4/10 auf die Einkünfte aus § 21 EStG.

Mit Urteil vom 27. September 2006 lehnte der Bundesfinanzhof diese Berechnungsmethode jedoch ab und postulierte für den vertikalen Verlustausgleich die vorrangige Verrechnung mit positiven nichtbegünstigten Einkünften.<sup>6</sup> Die Auslegung der unklaren Gesetzeslage wurde nach dem Prinzip der Meistbegünstigung des Steuerpflichtigen und zulasten des Fiskus entschieden.

Im Beispiel wären die Verluste aus § 18 EStG in Höhe von – 150 vorrangig mit den positiven Einkünften aus § 21 EStG in Höhe von 80 zu verrechnen und würden die gewerblichen Gewinne nur in der Höhe des verbleibenden negativen Saldos von – 70 mindern. Die Gewerblichkeitsquote betrüge 100 %, weil im Zähler und Nenner jeweils nur die nachrangig geminderten gewerblichen Gewinne verblieben:

$$\frac{120 - 70}{(80 - 80) + (120 - 70)} = \frac{50}{50} = 100 \%$$

### III. Kodifizierte Berechnungsformel

In Reaktion auf das Urteil des Bundesfinanzhofs<sup>7</sup> führte der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2008<sup>8</sup> die Berechnungsformel in § 35 Abs. 1 S. 2 EStG und die zugehörigen Begriffsbestimmungen in § 35 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG ein, wonach sich die Gewerblichkeitsquote wie folgt berechnet:

$$\frac{\text{Summe der positiven gewerblichen Einkünfte}}{\text{Summe aller positiven Einkünfte}}$$

<sup>6</sup> BFH, Urt. v. 27.9.2006 – X R 25/04, BStBl. II 2007, 694 (Ls. 2, 696 f.).

<sup>7</sup> Vgl. die ausdr. Bezugnahmen auf das Urteil des BFH in BR-Drs. 544/1/07, S. 31 f.; BR-Drs. 544/07(B), S. 32 ff.; BT-Drs. 16/7036, S. 15.

<sup>8</sup> Art. 1 Nr. 14a des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

Der vertikale Verlustausgleich ist für die Zwecke der Berechnung der Gewerblichkeitsquote gesetzlich ausgeschlossen, während der horizontale Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart möglich bleibt.<sup>9</sup>

Die in der Entwurfsbegründung gegen die Meistbegünstigungsrechnung des Bundesfinanzhofs angeführten Bedenken von Gewerblichkeitsquoten über 100 %<sup>10</sup> waren – wie die Beispielsrechnung zeigt – wegen der verbleibenden nachrangigen Verlustverrechnung mit den gewerblichen Gewinnen aber nur vorgeschoben.<sup>11</sup> Der tragende Grund war vielmehr die gesetzliche Kodifizierung des Ergebnisses der früheren Finanzverwaltung einer anteiligen vertikalen Verlustverrechnung.

Die nach § 35 Abs. 1 S. 2 EStG berechnete Gewerblichkeitsquote beträgt im Beispiel wie nach der früheren Verwaltungsauffassung 60 %:

$$\frac{120}{120 + 80} = \frac{6}{10} = 60 \%$$

Das negative Einkunftsartenergebnis aus § 18 EStG geht nicht in den Quotienten ein. Die Verluste in Höhe von – 150 verteilen sich dadurch effektiv anteilig auf Zähler und Nenner entsprechend ihrem Verhältnis zueinander.

#### IV. Verbleibende Unschärfe des Gesetzes

Während der Gesetzgeber Klarheit über die Berechnungsmethode schaffte, inkorporierte er zugleich neue Unklarheiten über den Inhalt der vorgeschriebenen Berechnungsgrößen in das Gesetz. Dies betrifft unter anderem die Frage, ob die begünstigten gewerblichen Gewinne, die in § 35 Abs. 1 S. 3 EStG als der der Gewerbesteuer unterliegende Gewinn(anteil) definiert werden, auch im Nenner als gesonderte Größe zu behandeln sind.

<sup>9</sup> BFH, Urt. v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871 Ls. 1, Rn. 12 ff.; F. Schindler, in: Kirchhof/Seer, 23. Aufl. 2024, § 35 EStG Rn. 18; a.A. für einen Ausschluss auch des horizontalen Verlustausgleichs L. Korezkij, DStR 2008, 491 (493 f.).

<sup>10</sup> BR-Drs. 544/07(B), S. 34; BT-Drs. 16/7036, S. 15.

<sup>11</sup> L. Korezkij, DStR 2008, 491 (492).

Nach der Finanzverwaltung<sup>12</sup> soll dies nicht der Fall sein, sodass die privilegierten gewerblichen Gewinne aus § 15 EStG im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG als Verrechnungspotenzial auch solchen negativen Einkünften nach §§ 16, 17 EStG gegenüberstehen, die weder laufende Gewinne aus dem Gewerbebetrieb gem. § 7 S. 1 GewStG noch von § 7 S. 2 GewStG umfasst sind und daher außerhalb der Begünstigung nach § 35 Abs. 1 S. 3 EStG liegen. Die daraus folgende, für den Steuerpflichtigen vorteilhafte Minderung des Nenners in Relation zum Zähler wird gesetzessystematisch dann zum Problem, wenn die Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt negativ sind und die im Nenner verbleibende Summe der positiven Einkunftsartenergebnisse geringer ist als die privilegierten gewerblichen Gewinne.

Bei einer Abwandlung des Beispiels, nach der die negativen Einkünfte in Höhe von – 150 nicht mehr solche aus § 18 EStG, sondern nichtbegünstigte Einkünfte aus § 16 EStG sind, ergäbe sich eine Gewerblichkeitsquote von 150 %:

$$\frac{120}{80} = \frac{3}{2} = 150 \%$$

Die privilegierten gewerblichen Einkünfte in Höhe von 120 aus § 15 EStG gingen nur in den Zähler ein, wären aufgrund des negativen Einkunftsartenergebnisses der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aber nicht im Nenner enthalten. Dort verbliebe nur das positive Einkunftsartenergebnis aus § 21 EStG.

Die Möglichkeit von Gewerblichkeitsquoten über 100 % ist evident nicht gewollt – die im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2008 gegen die Meistbegünstigungsrechnung des Bundesfinanzhofs insoweit als Scheinargument vorgetragene Bedenken beständen nun tatsächlich<sup>13</sup> – und entzieht der gesetzlichen Berechnungsformel ihre innere Logik – ein Anteil kann nicht größer als das Ganze sein.

Ein Lösungsvorschlag ist, die privilegierten gewerblichen Einkünfte und die nichtprivilegierten Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Zwecke des Nenners als abgeschirmte Quasi-Einkunftsarten zu behandeln.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> BMF-Schreiben v. 3.11.2016, IV C 6 – S 2296-a/08/10002 :003, BStBl. I 2016, 1187 Rn. 16 f.

<sup>13</sup> Vgl. auch *F. Staaden*, DStR 2017, 184 (188).

<sup>14</sup> Ebd.

In der Abwandlung würden die positiven Einkünfte aus § 15 EStG von 120 und aus § 21 EStG von 80 in den Nenner eingehen. Die Verluste aus § 16 EStG von – 150 blieben als negatives Quasi-Einkunftsartenergebnis unberücksichtigt und würden sich nach dem Verhältnis von Zähler und Nenner effektiv anteilig auf diese aufteilen:

$$\frac{120}{80 + 120} = \frac{6}{10} = 60 \%$$

Daran problematisch ist aber, dass die gesetzliche Berechnungsformel die für den Steuerpflichtigen nachteilige Beschränkung auch des horizontalen Verlustausgleichs bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Nenner nicht vorsieht.

## V. Keine Meistbegünstigung um jeden Preis

Die vorstehenden Ausführungen scheinen auf die Frage hinauszulaufen, ob die unklare Gesetzeslage entsprechend der Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur Gewerblichkeitsquote nach § 35 EStG a.F. im Sinne der Meistbegünstigung des Steuerpflichtigen oder zugunsten der Erhaltung der Gesetzssystematik zu lösen ist.

Ein etwaiges Prinzip der Meistbegünstigung kann in Zweifelsfällen durchaus als richtungsgebender Auslegungsansatz herangezogen werden. Es ist die Aufgabe des Gesetzgebers, den Steuertatbestand hinreichend klar zu fassen. Soweit er diese Aufgabe verfehlt, kann die für den Steuerpflichtigen im Ergebnis belastungsmildere Auslegung in der Rechtsanwendung ein tauglicher Anreiz für den Gesetzgeber sein, die Norm zu präzisieren und die Klarheit des Gesetzes zu verbessern: Hätte der Bundesfinanzhof die Meistbegünstigungsentscheidung zu § 35 EStG a.F. nicht getroffen, würde die Vorschrift höchst wahrscheinlich bis heute keine gesetzliche Formel zur Berechnung des gewerblichen Anteils enthalten.

Die ergebnisorientierte Auslegung zugunsten des Steuerpflichtigen kann die anerkannten Auslegungsmethoden aber weder ersetzen noch überspielen. Für die vorliegende Rechtsfrage der Ermittlung der Gewerblichkeitsquote nach § 35 Abs. 1 S. 2 EStG würde die maximale Begünstigung in Form der Anerkennung von Gewerblichkeitsquoten über 100 % zu gesetzssystematischen Brüchen führen. Umgekehrt ist die für den Steuerpflich-

tigen mitunter sehr nachteilhafte Aufspaltung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Quasi-Einkunftsarten für die Berechnung des Nenners nicht gesetzlich vorgesehen.

Im Ergebnis sollte daher die horizontale Verlustverrechnung zwischen den begünstigten gewerblichen Gewinnen i.S.d. § 35 Abs. 1 S. 3 EStG und den nichtbegünstigten Verlusten aus Gewerbebetrieb für die Berechnung des Nenners grundsätzlich zulässig bleiben und nur soweit beschränkt werden, wie dies nach der inneren Systematik der Berechnungsformel geboten erscheint, das heißt sich anderenfalls Gewerblichkeitsquoten von über 100 % ergäben.

In der Abwandlung ergäbe sich für die Gewerblichkeitsquote folgende Berechnung:

$$\frac{120}{80 + (120 - 80)} = \frac{120}{80 + 40} = 100 \%$$

Der Ausgleich der nichtbegünstigten Verluste aus § 16 EStG in Höhe von – 150 mit den privilegierten gewerblichen Gewinnen im Nenner ist auf die Summe der nichtbegünstigten Einkunftsartenergebnisse in Höhe von 80 begrenzt, sodass eine Quote von über 100 % ausgeschlossen ist.

Im Allgemeinen ist mithin eine Gesetzesauslegung zu befürworten, nach der für die Berechnung des Nenners die horizontale Verrechnung von nichtbegünstigten Verlusten mit begünstigten Gewinnen im Rahmen der Einkünfte aus § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nur soweit zu begrenzen ist, wie die Summe der positiven nichtbegünstigten Einkunftsartenergebnisse die privilegierten gewerblichen Gewinne unterschreitet.





## § 7 Heidelberger Verpackungssteuer

*Johanna Wiegand*

### I. Einführung

Neben anderen Kommunen plant auch die Stadt Heidelberg zum 01. Januar 2025 die Einführung einer Verpackungssteuer auf Einwegplastikverpackungen.<sup>1</sup> Vorbild ist die Stadt Tübingen, die seit dem 01. Januar 2022 eine Verpackungssteuer auf Einwegplastikverpackungen erhebt. Plastikmüll verursacht erhebliche Umweltschäden und führt gleichzeitig zu finanziellen Belastungen der Kommunen durch die Stadtreinigung und Abfallentsorgung. Durch eine Verpackungssteuer soll ein finanzieller Anreiz zur Vermeidung von Einwegplastikprodukten gesetzt werden. Diese Entwicklung ist vor allem umweltpolitisch wünschenswert, ist jedoch mit rechtlichen Risiken verbunden: Derzeit beschäftigt sich das BVerfG im Rahmen einer Verfassungsbeschwerde mit der Verfassungsmäßigkeit der Tübinger Verpackungssteuer.

Als kommunale Lenkungssteuer wirft eine Verpackungssteuer grundlegende Fragen in Bezug auf das Verhältnis von Steuererhebungs- und Sachgesetzgebungskompetenz auf. Im Folgenden soll der derzeitige verfassungsrechtliche Rahmen einer kommunalen Verpackungssteuer aufgezeigt werden. Dieser wird bisher maßgeblich durch die Entscheidung des BVerfG zur Kasseler Verpackungssteuer (II.) bestimmt, welche das bestehende Spannungsverhältnis (III.) verdeutlicht. Unter Heranziehung der bisherigen Rechtsprechung werden sodann die Anforderungen an die Zulässigkeit einer kommunalen Verpackungssteuer aufgezeigt (IV.). Schließlich wird ein Fazit gezogen (V.).

---

<sup>1</sup> Siehe dazu die Pressemitteilung vom 13.10.2023: [https://www.heidelberg.de/HD/Presse/13\\_10\\_2023+verpackungssteuer\\_+stadt+heidelberg+bereitet+einfuehrung+ab+dem+jahr+2025+vor.html](https://www.heidelberg.de/HD/Presse/13_10_2023+verpackungssteuer_+stadt+heidelberg+bereitet+einfuehrung+ab+dem+jahr+2025+vor.html).

## II. Von Kassel bis Tübingen

Als erste Gemeinde in Deutschland erhob die Stadt Kassel zu Beginn der 1990er Jahre eine Steuer auf Einwegverpackungen, sofern darin Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle verkauft wurden. Während sowohl der VGH Kassel<sup>2</sup> als auch das BVerwG<sup>3</sup> von der Rechtmäßigkeit der Verpackungssteuersatzung ausgingen, erklärte das BVerfG<sup>4</sup> diese für verfassungswidrig. Überraschenderweise lag der Schwerpunkt der Prüfung dabei nicht auf der Frage, ob überhaupt eine Kompetenz zur Erhebung der Verpackungssteuer bestand, sondern vielmehr darauf, welchen Ausübungsschranken die bestehende Kompetenz unterliegt. Das BVerfG führte mit der Entscheidung den im Rechtsstaatsprinzip verorteten Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung in die Judikatur ein.<sup>5</sup> Unter Verweis auf ein im damaligen Bundesabfallrecht bestehendes Kooperationsprinzip sah das BVerfG eine Verpackungssteuer als hierzu widersprüchlich an. Diese Entscheidung führte de facto zum Erliegen kommunaler Bestrebungen zur Einführung von Verpackungssteuern.

Bereits kurz nach der Entscheidung war umstritten<sup>6</sup>, ob ein solches Kooperationsprinzip im Abfallrecht verankert sei. Nach einer Novellierung mehrten sich nun die Stimmen, die dies jedenfalls für das aktuelle Bundesabfallrecht verneinen.<sup>7</sup> Und so wagte die Stadt Tübingen knapp 25 Jahre später einen erneuten Versuch: Am 01. Januar 2022 trat erstmals wieder eine Verpackungssteuersatzung in Kraft. Und mit ihr eine erneute juristische Auseinandersetzung. Während der VGH Mannheim<sup>8</sup> die Satzung für rechtswidrig hielt, erklärte das BVerwG<sup>9</sup> sie für rechtmäßig. Mittlerweile wurde Verfassungsbeschwerde beim BVerfG erhoben.

---

<sup>2</sup> VGH Kassel, KStZ 1996, 94.

<sup>3</sup> BVerwGE 96, 272.

<sup>4</sup> BVerfGE 98, 106.

<sup>5</sup> C. Waldhoff, JuS 2023, 1172 (1173).

<sup>6</sup> M. Bothe, NJW 1998, 2333 f.; C. Brüning, NVwZ 2002, 33 (34 f.) m.w.N.

<sup>7</sup> R. Klinger/D. Krebs, ZUR 2015, 664 (666 f.); M. Quaas/V. Schneider, DVBl 2024, 330 (334); J. Wolff, NdsVBl 2024, 33 (36).

<sup>8</sup> VGH Mannheim, KommJur 2022, 170.

<sup>9</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406.

### III. Verhältnis von Sach- und Steuererhebungscompetenz?

Die zentrale Frage, die durch kommunale Verpackungssteuern aufgeworfen wird, ist das Verhältnis von Sachgesetzgebungs- und Steuererhebungscompetenz. Es handelt sich hierbei um zwei getrennte Regelungsbereiche: Das Grundgesetz weist die Regelungen von Verhaltenspflichten in den Art. 70 ff. GG dem Sachgesetzgeber zu; die Steuererhebungscompetenz ist abschließend in den Art. 105 ff. GG geregelt. Konfliktpotential besteht dann, wenn der Steuergesetzgeber durch die Erhebung von Lenkungssteuern auch eine bestimmte Verhaltensänderung der Steuerpflichtigen bezweckt. Wenn das direkte Verfolgen des Lenkungsziels durch das Mittel des Ordnungsrechts zweifellos eine Sachkompetenz voraussetzt, so könnte auch für das Verfolgen des Lenkungsziels mit indirekten ökonomischen Instrumenten eine Sachkompetenz gefordert werden.<sup>10</sup> In beiden Fällen verfolgt der Normgeber das Ziel, ein bestimmtes Verhalten zu unterbinden. Das BVerfG hat indes klargestellt, dass auch die Lenkungssteuer aufgrund ihres verbleibenden Finanzierungszwecks und der ausschließlichen Verbindlichkeit ihrer Steuerrechtsfolgen in die Zuständigkeit des Steuergesetzgebers fällt.<sup>11</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob die Lenkung Haupt- oder Nebenzweck ist.

Den Gemeinden selbst wird durch Art. 105 GG keine eigene Steuererhebungscompetenz zugewiesen.<sup>12</sup> Diese ist zwischen Bund und Ländern aufgeteilt, wobei einzig die örtlichen Aufwand- und Verbrauchsteuern gem. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG in die ausschließliche Kompetenz der Länder fallen, solange und soweit sie keiner bundesgesetzlichen Steuer gleichartig sind. Die Länder haben die Kompetenz zur Erhebung örtlicher Aufwand- und Verbrauchsteuern nach Maßgabe der Landesverfassungen in Verbindung mit den jeweiligen Kommunalabgabengesetzen auf die Gemeinden übertragen.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> K. Konrad, BB 1995, 1109 (1119 f.).

<sup>11</sup> BVerfGE 98, 106 (118).

<sup>12</sup> Schon wegen der Abgeschlossenheit der Finanzverfassung kann aus der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 GG kein eigenes Steuerfindungsrecht der Gemeinden folgen, h. M. vgl. nur: T. I. Schmidt, StuW 2015, 171 (181 f.).

<sup>13</sup> Siehe für Baden-Württemberg Art. 73 Abs. 3 LVerf i.V.m. § 9 Abs. 4 KAG.

#### IV. Anforderungen des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG

Entscheidend ist mithin, ob eine kommunale Verpackungssteuer die Anforderungen des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG erfüllt, es sich also um eine örtliche Aufwand- oder Verbrauchsteuer handelt, die keiner bundesgesetzlichen Steuer gleichartig ist. Dabei ist mittlerweile geklärt, dass eine Verpackungssteuer eine Verbrauchsteuer darstellt, die zudem nicht der Umsatzsteuer gleichartig ist.<sup>14</sup> Im Folgenden wird daher nur auf die noch umstrittenen Fragestellungen eingegangen.

##### 1. Örtliche Radizierung und Take-away

Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG verleiht den Ländern lediglich die Kompetenz zur Erhebung *örtlicher* Aufwand- und Verbrauchsteuern. Maßstab sind hier die Grundsätze der sog. Speiseeisenentscheidung. Danach sind Aufwand- und Verbrauchsteuern örtlich, wenn sie an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können.<sup>15</sup> Diese örtliche Radizierung muss sich dabei aus dem Steuergegenstand selbst ergeben, nicht jedoch lediglich aus der Natur des zu verbrauchenden Gegenstandes. In Bezug auf Verpackungssteuern hat das BVerfG im Rahmen der Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer festgestellt, dass diese jedenfalls dann örtlich sind, wenn Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle ausgegeben werden. Um dem geänderten Konsumverhalten Rechnung zu tragen und dadurch das verfolgte Lenkungsziel – die Vermeidung beziehungsweise Reduzierung von Abfall – bestmöglich erreichen zu können, geht die Tübinger Verpackungssteuer noch einen Schritt weiter. Steuergegenstand sind nicht nur solche Verpackungen für den Verzehr an Ort und Stelle, sondern auch solche, die zum Mitnehmen verkauft werden. Es ist damit nicht ausgeschlossen, dass der Verbrauch und mithin der die Steuer auslösende Tatbestand erst außerhalb des Gemeindegebiets stattfindet.

---

<sup>14</sup> BVerfGE 98, 106 (123 f.).

<sup>15</sup> BVerfGE 16, 306 (327). Die Entscheidung erging zu Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG a.F., soll aber nach der Rechtsprechung des BVerfG (BVerfGE 40, 56) auch für die Auslegung des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG maßgeblich sein.

Aufgeworfen ist damit die Frage, ob auch der *take-away* Tatbestand noch die Anforderungen der Örtlichkeit erfüllt.

In der Speiseeisenentscheidung hatte das BVerfG einen strengen Maßstab angelegt – es war ihm erkennbar darum gegangen, sicherzustellen, dass in keinem Fall ein Verbrauch außerhalb des Gemeindegebiets besteuert wird.<sup>16</sup> In der Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer hatte das BVerfG dann in zwei Sätzen ausgeführt, dass eine typisierende Auslegung erforderlich sei, also nicht jeder Einzelfall erfasst werden müsse.<sup>17</sup> Offen blieb, wie großzügig die Typusbildung durch den Normgeber erfolgen darf; das heißt wie viele Einzelfälle der Steuertatbestand erfassen darf, die nicht örtlich radiziert sind. Diese fehlende Auseinandersetzung wirkte sich knapp 25 Jahre später aus und ist Grund für deutliche Differenzen zwischen dem VGH Mannheim und dem BVerwG.

Einigkeit besteht im Ergebnis noch darüber, dass bei typisierender Betrachtung des Steuertatbestands „*take-away*“ im Regelfall von einem Verbrauch im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde auszugehen ist. Die entscheidende Frage ist dann, ob dieser Regelfall ausreichen kann, um von einer *örtlichen* Verbrauchsteuer zu sprechen. Der VGH Mannheim verneint dies. Der Steuertatbestand stelle normativ die örtliche Radizierung nicht sicher. Die Besteuerung der möglichen Fälle des Verbrauchs außerhalb des Gemeindegebiets untergrabe die einheitlichen Wettbewerbsbedingungen für die Wirtschaft. Es bestehe die Gefahr von Sonderumsatzsteuern.<sup>18</sup> Das BVerwG beantwortet die Frage nach der Reichweite der Typisierung hingegen nicht direkt, sondern bemüht stattdessen eine verfassungskonforme Auslegung.<sup>19</sup> Bei dieser stellt es darauf ab, dass sich die Beschaffenheit von *take-away*-Gerichten (z. B. Temperatur) bei längerem Transport nachteilig verändere, weswegen sie zum möglichst baldigen Verzehr bestimmt seien.<sup>20</sup> Daraus könne geschlossen werden, dass der Verbrauch auch im Regelfall im Gemeindegebiet statfinde. Damit folgert das BVerwG die örtliche Bedingtheit nicht aus der normativen Auslegung des Steuertatbestands selbst, sondern aus der natürlichen Beschaffenheit der zu verbrauchenden

---

<sup>16</sup> K. Konrad, DÖV 1999, 13 (13 f.).

<sup>17</sup> BVerfGE 98, 106 (124).

<sup>18</sup> VGH Mannheim, KommJur 2022, 170 (174).

<sup>19</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406 (1408).

<sup>20</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406 (1408).

Gegenstände.<sup>21</sup> Dies stellt nicht nur eine deutliche Abkehr von der Speiseeisentscheidung dar, sondern beantwortet darüber hinaus nicht die entscheidende Frage nach der Reichweite der Typusbildung.

Typisierungen sind im Steuerrecht als Massenfallrecht unabdingbar. In welchem Umfang typisiert wird, bedeutet im Fall von Verpackungssteuern auch, ob sie als wirksames abgabenrechtliches Instrument im Kampf gegen den Plastikmüll genutzt werden können. Angesichts der geänderten Konsumgewohnheiten – als Beispiel sei nur der *Kaffee to-go* Becher angeführt – hat eine Verpackungssteuer, die im Steuergegenstand auch *take-away*-Einwegverpackungen besteuert, einen größeren Erfolg. Die bestmögliche Erreichung des Lenkungsziels kann bei der Frage nach der verfassungsrechtlichen Reichweite der Typisierung jedoch keine Rolle spielen. Entscheidend ist allein die Frage, ob eine *örtliche* Verbrauchsteuer iSd Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG auch dann noch vorliegt, wenn der Verbrauch nur im Regelfall im Gemeindegebiet stattfindet. Bei der Beantwortung dieser Frage wird wesentlich sein, welche Bedeutung noch der mehr als 60 Jahre alten Speiseeisentscheidung zukommt, die zudem zu Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG a.F. erging. Dieser war in seinem sachlichen Anwendungsbereich deutlich weiter als die heutige Vorschrift. So fielen auch Verkehrssteuern in die ausschließliche Landeskompetenz, solange sie nur einen örtlich bedingten Wirkungskreis hatten. Ein Gleichartigkeitsverbot wie heute enthielt die Norm noch nicht. Es war damit möglich, gleichartige Steuern wie auf Bundesebene zu erheben, solange die „Gemeindesteuer“ nur auf einen örtlich bedingten Wirkungskreis begrenzt war. Dies könnte erklären, warum damals bei der Auslegung ein strenger Maßstab angelegt wurde. Mit dem Gleichartigkeitsverbot in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG sowie der Begrenzung auf Aufwands- und Verbrauchsteuern, ist die Gefahr von „Sonderumsatzsteuern“ erheblich gesunken. Es fragt sich damit jedenfalls, ob ein pauschaler Hinweis auf die damals angesprochene Gefahr der Vielzahl von „Gemeindesonderumsatzsteuern“ allein ausreicht, um die Örtlichkeit abzulehnen.

Folge einer weiten Typusbildung sind allerdings praktische Abgrenzungsschwierigkeiten. So stellt sich die Frage, wann genau ein Regelfall vorliegt:

---

<sup>21</sup> So auch R. Stendel, NVwZ 2023, 1406 (1413).

wenn davon auszugehen ist, dass 60 % des Verbrauchs im Gemeindegebiet stattfinden? Oder sind 80 % ein weit überwiegender Verbrauch?

## 2. Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung

Das Spannungsverhältnis zwischen Sachgesetzgebungs- und Steuererhebungscompetenz im Rahmen von Lenkungssteuern wird durch das BVerfG erst auf Ebene der Kompetenzausübungsschranken gelöst. Dogmatisch jedenfalls zweifelhaft<sup>22</sup>, konkretisiert es die formalen Prinzipien der Beachtung der Kompetenzgrenzen und der Bundestreue durch das materielle Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG dahingehend, dass es durch die Kompetenzausübung nicht zu einem Widerspruch innerhalb der Rechtsordnung kommen darf. Dass hier formale Kompetenzgrenzen mit dem materiellen Rechtsstaatsgebot aufgeladen werden, erstaunt.<sup>23</sup> Noch 1991 hatte das BVerfG entschieden, dass das Rechtsstaatsprinzip im Bereich der Kompetenzen zwischen Bund und Länder nicht herangezogen werden könne.<sup>24</sup> Nach der Entscheidung zur Kasseler Verpackungssteuer gilt dies aber nun nicht in Bezug auf Steuer- und Sachgesetzgebungscompetenz. Das BVerfG betont, dass Steuer- und Sachgesetzgebungscompetenz grundsätzlich dergestalt aufeinander abgestimmt seien, dass der Steuergesetzgeber Zahlungspflichten, der Sachgesetzgeber Verhaltenspflichten begründe. Auch wenn der Steuergesetzgeber durch die Auferlegung von Zahlungspflichten den Adressaten zu einem bestimmten Verhalten veranlassen möchte, sei dies grundsätzlich zulässig. Die Grenze sei jedoch erreicht, wenn diese bezweckte Lenkungswirkung den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen widerspreche. Es soll also verhindert werden, dass das Sachrecht X fordert, während die Lenkungssteuer Y verlangt.<sup>25</sup> Ein solcher Widerspruch bestand nach Auffassung des BVerfG jedoch zwischen dem bundesgesetzlichen Abfallrecht und der Kassler Verpackungssteuer. Nach Ansicht des BVerfG beinhaltete das damalige Abfallrecht ein Kooperationsprinzip, welches eine kollektive Verantwortung verschiedener Gruppen begründe, das definierte Ziel der Abfallreduktion

---

<sup>22</sup> K. Fischer, JuS 1998, 1096 (1099).

<sup>23</sup> K. Fischer, JuS 1998, 1096 (1099).

<sup>24</sup> BVerfGE 84, 25.

<sup>25</sup> C. Waldhoff, JuS 2023, 1172 (1174).

in gemeinsamer Verhaltensabstimmung zu erreichen. Das Kooperationsprinzip sei von einer Offenheit der Handlungsmittel geprägt, mit welcher eine steuerliche Lenkung unvereinbar sei.<sup>26</sup>

Die Ausführungen des BVerfG, insbesondere in Bezug auf das Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, sind in der Literatur überwiegend kritisch aufgenommen worden.<sup>27</sup> Auch das BVerwG übt in der aktuellen Entscheidung zur Tübinger Verpackungssteuer ungewöhnlich deutlich Kritik und fährt die Prüfung erst mit einem ausdrücklichen Hinweis auf § 31 BVerfGG fort.<sup>28</sup>

Die mit der „Widerspruchsfreiheit“ eng verbundenen Grundsätze der Systemkonformität und Systemwidrigkeit werden zumeist im Zusammenhang mit Art. 3 GG diskutiert.<sup>29</sup> Des Weiteren ist darauf hingewiesen worden, dass die Einheit der Rechtsordnung als solche illusorisch sei.<sup>30</sup> Grenzen finden sich freilich dort, wo ein logischer Normwiderspruch vorliegt – wenn zwei Normen also miteinander unvereinbare Rechtsfolgen anordnen.<sup>31</sup> Ein solcher Widerspruch muss aufgelöst werden, entweder durch Einschränkung beider Normen oder durch Anerkennung des Vorrangs einer Norm (z.B. Art. 31 GG).<sup>32</sup> Selbst wenn man dem damaligen Abfallrecht ein Kooperationsprinzip entnehmen wollte, so verfolgen sowohl das bundesrechtliche Abfallregime als auch die kommunale Verpackungssteuer mit der Abfallreduzierung und -vermeidung das gleiche Ziel. Es handelt sich hier also lediglich um einen Wertungswiderspruch betreffend die Handlungsmittel.<sup>33</sup> Bei bloßen Wertungswidersprüchen ist es dann aber Sache des Gesetzgebers, Anpassungen vorzunehmen.<sup>34</sup>

---

<sup>26</sup> BVerfGE 98, 106 (128).

<sup>27</sup> H. Sendler, NJW 1998, 2875, der von einer Reise nach „Absurdistan“ sprach. K. Fischer, JuS 1998, 1096 (1099f.).

<sup>28</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406 (1409).

<sup>29</sup> H. Sendler, NJW 1998, 2875 (2876).

<sup>30</sup> M. Quaas/V. Schneider, DVBl 2024, 330 (333); Vgl. K. Fischer, JuS 1998, 1096 (1098); Vgl. H. P. Schneider, ZRP 1998, 323 (327).

<sup>31</sup> C. Brüning, NVwZ 2002, 33 (36), H. Sendler, NJW 1998, 2875 (2876).

<sup>32</sup> C. Brüning, NVwZ 2002, 33 (36).

<sup>33</sup> C. Brüning, NVwZ 2002, 33 (35).

<sup>34</sup> C. Brüning, NVwZ 2002, 33 (36); H. Sendler, NJW 1998, 1096 (2876).



Insoweit können die Ausführungen der aktuellen Entscheidung des BVerwG überzeugen, wenn auf die gleiche und mithin nicht widersprüchliche Zielsetzung der bundesgesetzlichen Abfallregelungen und der Verpackungssteuer abgestellt wird.<sup>35</sup> Der VGH hingegen entnimmt auch dem heutigen Abfallrecht noch ein Kooperationsprinzip.<sup>36</sup> Zudem seien die bundesgesetzlichen Regelungen als abschließend zu verstehen. Dem tritt das BVerwG deutlich entgegen und betont die Funktion der Widerspruchsfreiheit als bloße Kompetenzausübungsschranke. Ob eine Materie als abgeschlossen gilt, ist maßgeblich für die Abgrenzung der konkurrierenden Sachgesetzgebungskompetenzen nach Art. 72, 74 GG.<sup>37</sup> Die Steuergesetzgebungskompetenz ergibt sich hier jedoch direkt aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG.

Die Ausführungen des BVerwG sind zu begrüßen. Auch Lenkungssteuern unterfallen dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff. Bereits nach dem Wortlaut des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG sind mithin lenkende örtliche Verbrauchsteuern ausdrücklich von der ausschließlichen Landeskompetenz erfasst. Damit besteht unweigerlich ein Konfliktpotential zur Sachgesetzgebung; Kompetenzausübungsschranken sind mithin notwendig. Es überrascht jedoch, wenn diese hier enger als im Rahmen der Bundestreue zu verstehen sind. Hier nimmt das BVerfG eine reine Evidenzkontrolle hinsichtlich eines Kompetenzmissbrauchs vor.<sup>38</sup> Dies gilt umso mehr, als bereits im Rahmen der Kompetenzbegründung solche „Steuern“ nicht erfasst sind, die keinen Einnahmezweck und mithin einen reinen Lenkungsziel verfolgen. Auch im Rahmen einer Evidenzkontrolle sind solche Steuern, deren Lenkungsziel in einem offensichtlichen Widerspruch zum Regelungsziel des Sachgesetzgebers stehen, missbräuchlich. Insgesamt bedarf es daher keiner über die Grundsätze der Bundestreue hinausgehende Missbrauchskontrolle der Kompetenzausübung.

---

<sup>35</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406 (1410).

<sup>36</sup> VGH Mannheim, KommJur 2022, 170 (176 f.).

<sup>37</sup> BVerwG, NVwZ 2023, 1406 (1410).

<sup>38</sup> K. Fischer, JuS 1998, 1096 (1097).

### 3. Sonderabgaben und Gleichartigkeit

Mit Blick auf das in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG normierte Gleichartigkeitsverbot zu bundesgesetzlich geregelten Steuern wird in Bezug auf kommunale Verpackungssteuern bereits von einer Halbwertszeit gesprochen.<sup>39</sup> Hintergrund ist das am 01. Januar 2024 in Kraft getretene Einwegkunststoffgesetz (EWKFondsG). Nach § 12 EWKFondsG werden bundesweit Hersteller von Einwegkunststoffprodukten zur Zahlung einer Sonderabgabe verpflichtet. Aufgeworfen ist damit zunächst die Frage, ob dem Gleichartigkeitsverbot in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG ein rein formales Verständnis zugrunde zu legen ist.

Um den Ländern einen substantiellen Anwendungsbereich zu erhalten, ist das Kriterium der Gleichartigkeit im Sinne des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG enger zu verstehen als im Rahmen von Art. 105 Abs. 2 GG. Der steuerbe gründende Tatbestand darf nicht denselben Belastungsgrund erfassen wie eine Bundessteuer, sondern muss sich in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung von dieser unterscheiden.<sup>40</sup> Entscheidend ist eine Gesamtbetrachtung, eine partielle Überschneidung ist unerheblich.

Eine Sonderabgabe ist keine Steuer im verfassungsrechtlichen Sinn.<sup>41</sup> Bei rein formaler Betrachtung besteht bereits keine Gleichartigkeit.<sup>42</sup> Zu bedenken ist allerdings, dass auch Sonderabgaben beispielsweise in Bezug auf den Abgabegegenstand und den Adressaten große Überschneidungen mit einer Steuer aufweisen können, so dass es im Ergebnis doch zu einer (unzulässigen) Doppelbelastung des Steuerpflichtigen kommen könnte.<sup>43</sup> Insgesamt gibt es zwischen der Einwegkunststoffabgabe und der Verpackungssteuer jedenfalls partielle Überschneidungen, etwa in Bezug auf den Abgabegenstand.<sup>44</sup> Ob diese im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ausreichen, um eine Gleichartigkeit zu bejahen, erscheint allerdings fraglich.<sup>45</sup>

---

<sup>39</sup> T. Uschkereit, GewArch 2024, 134 (140).

<sup>40</sup> BVerfGE 161, 1 (42 Rn. 93).

<sup>41</sup> H. Kube, in: Epping/Hillgruber, Beck-OK, GG, 58. Ed. 06.2024, Art. 105 GG Rn. 16.

<sup>42</sup> K. Faßbender, ZUR 2023, 597 (603); J. Wolff, NdsVBl 2024, 33 (35).

<sup>43</sup> T. Uschkereit, GewArch 2024, 134 (141).

<sup>44</sup> T. Uschkereit, GewArch 2024, 134 (141).

<sup>45</sup> Dagegen: K. Faßbender, ZUR 2023, 597 (603); Dafür: P. Bachmann/J. Rung, NVwZ 2023, 1616 (1622); T. Uschkereit, GewArch 2024, 134 (140).

Entscheidend wird dann sein, ob ein kommunales „Draufsatteln“ auch dann möglich ist, wenn der Sachgesetzgeber durch Erhebung einer Sonderabgabe ebenfalls ein abgabenrechtliches Instrument einsetzt, oder ob die daraus resultierende (mögliche) Doppelbelastung eine zusätzliche Verpackungssteuer missbräuchlich macht.

## V. Fazit

Umweltpolitisch erscheinen kommunale Verpackungssteuern wünschenswert. Durch die Erhebung werden jedoch grundlegende verfassungsrechtliche Fragen aufgeworfen, was die divergierenden Urteile des BVerwG und des VGH Mannheim verdeutlichen. Bis zur Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit der Tübinger Verpackungssteuer besteht für Kommunen jedenfalls kein sicherer Rechtsrahmen betreffend die Erhebung eigener kommunaler Verpackungssteuern.



## § 8 Unionsrechtliche Weichenstellungen für eine Mindestbesteuerung von Milliardären

*Milena Dietz*

### I. *Gabriel Zucmans* Bericht im Auftrag der G20

Mit *Gabriel Zucmans* Bericht über eine Blaupause für eine Mindestbesteuerung von sog. *ultra-high-net-worth individuals*<sup>1</sup> (nachfolgend: UHNWI) unternimmt die diesjährige brasilianische G20-Präsidentschaft einen Vorstoß in Richtung größerer Steuergerechtigkeit. Die Regierungen Frankreichs und der USA drückten bereits ihre Unterstützung für die Initiative aus.<sup>2</sup> Dagegen eher zurückhaltend bekannten sich die G20-Finanzminister und Notenbankchefs nach ihrem Treffen am 26. Juli 2024 in einem Communiqué zu einem Dialog über eine faire und progressive Besteuerung auch von UHNWI und nahmen *Zucmans* Bericht zur Kenntnis.<sup>3</sup>

*Zucman* legt beispielhaft dar, dass die individuelle Einkommensbesteuerung in den Niederlanden nur bis zum 95. Perzentil progressiv ist, in Frankreich bis zum 99,9-ten Perzentil und in den USA bis zum 99,99-ten Perzentil, bevor jeweils eine Regressivität einsetzt und es zu einem Abfall des effektiven Steuersatzes auf 0 % in den Niederlanden, 1,7 % in Frankreich und 8 % in den USA für Dollar-(Vermögens-)Milliardäre kommt.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> G. Zucman, A Blueprint for a Coordinated Minimum Effective Taxation Standard for Ultra-High-Net-Worth Individuals, Commissioned by the Brazilian G20 presidency, 25.6.2024.

<sup>2</sup> France and the USA defend taxation of the super-rich and other Brazilian priorities at the G20, 11.6.2024: <https://www.g20.org/en/news/france-and-the-usa-defend-taxation-of-the-super-rich-and-other-brazilian-priorities-at-the-g20>.

<sup>3</sup> G20 Brazil 2024, Third G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting, Communiqué, 26.7.2024, S. 10.

<sup>4</sup> G. Zucman (Fn. 1), S. 14 f. Die Skala geht fließend von *Einkommensgruppen* zu *Vermögensmillionären* über; der vergleichsweise hohe effektive Steuersatz in den USA resultiert aus zwei in den 1920er und 1930er Jahren eingeführten Missbrauchsabwehrregelungen, ebd., S. 13 ff.

Dabei legt er einen weiten Einkommensbegriff zugrunde, der an das Nationaleinkommen anknüpft und etwa auch Einkünfte erfasst, die in einer Kapitalgesellschaft thesauriert werden.<sup>5</sup> Für die Durchbrechung der Progressivität der Einkommensbesteuerung macht *Zucman* die Möglichkeit von UHNWI verantwortlich, Dividendenausschüttungen an sich selbst zu verhindern und auf eine Veräußerung ihrer Unternehmensbeteiligungen zu verzichten sowie ihre Beteiligungen in Holdinggesellschaften zu halten.<sup>6</sup> Die Besonderheit bei UHNWI gegenüber anderen Beziehern von Kapitalerträgen liege darin, dass sie fast ihr gesamtes Einkommen aus Unternehmensbeteiligungen erzielen.<sup>7</sup> Insgesamt führe der Befund nicht nur zu einem nicht ausgeschöpften Potential für die staatlichen Steueraufkommen, sondern auch zu einer Vermögensumverteilung durch eine stärkere Konzentrierung des Vermögens bei UHNWI.<sup>8</sup>

Zur Beseitigung der Regressivität<sup>9</sup> im höchsten Einkommens- und Vermögensbereich schlägt der Autor eine Mindeststeuer in Höhe von 2 % des Vermögens von Dollar-(Vermögens-)Milliardären (nachfolgend: Mindeststeuer für Milliardäre) vor, von denen es weltweit derzeit etwa 3.000 gebe. Nach *Zucmans* Schätzungen würde eine Mindeststeuer in Höhe von 2 % des Vermögens von Milliardären zusätzliche jährliche Steuereinnahmen von 200 bis 250 Mrd. Dollar generieren.<sup>10</sup> Bei der Berechnung sollen Einkommen- und Vermögensteuern und deren Äquivalente angerechnet werden.<sup>11</sup> Dabei gehe es in der Sache nicht um eine Vermögensbesteuerung, sondern um die Sicherstellung einer Mindest-Einkommensbesteuerung.<sup>12</sup>

---

<sup>5</sup> G. *Zucman* (Fn. 1), S. 47.

<sup>6</sup> Ebd., S. 12 ff.

<sup>7</sup> Ebd., S. 12 f.

<sup>8</sup> Ebd., S. 15 f.

<sup>9</sup> Mit dem vorgeschlagenen Steuersatz wäre jedoch noch keine progressive Besteuerung in diesem Bereich gewährleistet, vgl. ebd., S. 29.

<sup>10</sup> Ebd., S. 24.

<sup>11</sup> Ebd., S. 20.

<sup>12</sup> Ebd., S. 21.

Diese könnte von den Staaten technisch mit verschiedenen Mitteln umgesetzt werden, die in einigen Fällen die Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen erforderlich machen würden:<sup>13</sup> mit einer Soll-Ertragsteuer, einer Einkommensteuer mit breiter Bemessungsgrundlage oder einer Vermögensteuer.<sup>14</sup> Eine Soll-Ertragsteuer würde bei Annahme einer Rentabilität des Vermögens von 6 % dieses unterstellte Einkommen mit einem Steuersatz von ca. 33 % belasten.<sup>15</sup> Einer Einkommensteuer mit breiter Bemessungsgrundlage entspricht der Vorschlag einer sog. *billionaire minimum income tax* der US-amerikanischen *Biden*-Administration, dessen Einkommensbegriff auch unrealisierte Veräußerungsgewinne umfassen soll; die vorgeschlagene Steuer soll für Steuerpflichtige mit einem Vermögen von über 100 Mio. Dollar gelten und 25 % betragen.<sup>16</sup>

Der Herausforderung einer Bewertung des Vermögens will der Autor mit der Anknüpfung an (z.B. im Rahmen von Erbschaft- oder Nachlasssteuern) bestehende Bewertungsregeln, die harmonisiert werden könnten, begegnen.<sup>17</sup> Für die Bewertung nicht börsennotierter Unternehmen schlägt er die Heranziehung der Bewertungsmultiplikatoren vergleichbarer börsennotierter Unternehmen oder einen Rückgriff auf Bewertungen vor, die im Rahmen von Anteilsveräußerungen vorgenommen wurden.<sup>18</sup>

Zentral für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage soll eine Erklärungs- pflicht der Steuerpflichtigen sein, die länderbezogene Informationspflichten und einen Informationsaustausch nach dem Vorbild des *Country-by-Country Reporting* vorsehen könnte.<sup>19</sup> Zur Sicherstellung eines effektiven Vollzugs empfiehlt *Zucman* außerdem eine Ausweitung des *Common Reporting Standard* auf Grundstücke und andere nicht-finanzielle Wirtschaftsgüter sowie eine Ergänzung des *Country-by-Country Reporting* multinationaler Konzerne um die wichtigsten wirtschaftlichen Eigentümer

---

<sup>13</sup> Ebd., S. 40.

<sup>14</sup> Ebd., S. 21 f.

<sup>15</sup> Ebd., S. 22.

<sup>16</sup> Ebd., S. 23.

<sup>17</sup> Ebd., S. 34.

<sup>18</sup> Ebd., S. 34.

<sup>19</sup> Ebd., S. 36.

und eine etwaige Absenkung seiner derzeitigen Umsatzschwelle von 750 Mio. Euro.<sup>20</sup>

Um Vollzugsdefizite durch mangelhafte internationale Koordination zu vermeiden, schlägt *Zucman* erstens nationale Wegzugsbesteuerungsregeln vor, nach denen langjährig steuerlich Ansässige nach ihrem Wegzug für einen bestimmten Zeitraum einkommen- und ggf. vermögenssteuerpflichtig bleiben würden,<sup>21</sup> ihre im Ausland gezahlte Steuer jedoch auf die inländische Steuerpflicht angerechnet werden würde. Alternativ könnte die Wegzugsbesteuerung nur hinsichtlich der Mindeststeuer greifen und der Ursprungsstaat somit als subsidiärer Steuergläubiger fungieren.<sup>22</sup> Zweitens könnten primäre und sekundäre Ergänzungssteuern nach dem Beispiel der bereits bestehenden globalen Mindestbesteuerung (nachfolgend: Pillar 2) Anreize für Staaten darstellen, sich an einer koordinierten Umsetzung der Mindestbesteuerung von Milliardären zu beteiligen.<sup>23</sup>

## II. Ausgewählte Aspekte unionsrechtlicher Zulässigkeit

Im Folgenden soll der Frage nachgegangen werden, ob der Umsetzung einer Mindestbesteuerung von Milliardären durch den Unionsgesetzgeber, der mit der Mindestbesteuerungs-Richtlinie<sup>24</sup> bereits einen auf OECD/G20-Ebene bestehenden Konsens aufgegriffen hat, primärrechtliche Hindernisse entgegenstünden.

---

<sup>20</sup> Ebd., S. 35 f.

<sup>21</sup> Die Steuerschuld könnte gemäß dem Vorschlag mit der Zeit abnehmen.

<sup>22</sup> G. *Zucman* (Fn. 1), S. 37 f.

<sup>23</sup> Ebd., S. 38. Der Bericht nennt nur eine Sekundärergänzungssteuer (engl. *undertaxed payments rule*) nach dem Beispiel von Pillar 2; indes könnte auch eine Primärergänzungssteuer (engl. *income inclusion rule*), die ebenfalls die Gefahr eines Verzichts auf Steuererträge zugunsten eines anderen Staats berge, einen solchen Anreiz schaffen.

<sup>24</sup> Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates v. 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. Nr. L 328 v. 22.12.2022, 1.



## 1. Kompetenzgrundlage

Eine Kompetenzgrundlage zur Einführung einer Mindestbesteuerung von Milliardären könnte Art. 115 AEUV bieten, wonach Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erlassen werden dürfen, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Negative Auswirkungen auf den Binnenmarkt können (neben Grundfreiheitsbeschränkungen) durch spürbare<sup>25</sup> Wettbewerbsverfälschungen entstehen.<sup>26</sup> Die unkoordinierte Einführung von Mindeststeuern für Milliardäre nur durch einzelne Mitgliedstaaten würde zu spürbaren Wettbewerbsnachteilen für diese Staaten führen, da Milliardäre ihre steuerliche Ansässigkeit in Mitgliedstaaten ohne eine solche Steuer verlagern könnten.<sup>27</sup> Eine Mindeststeuer für Milliardäre dürfte auch erforderlich<sup>28</sup> sein, da andere Maßnahmen nicht gleich geeignet zur Erreichung des Binnenmarktziels wären; insbesondere würden vereinzelte harmonisierende *ad-hoc*-Maßnahmen die Gefahr inkohärenter Regelungen und einer Überregulierung bergen.<sup>29</sup>

Rechtsfolgenseitig ist indes fraglich, ob von einer „Angleichung“ die Rede sein kann, wenn Vermögensteuern in der EU bisher die Ausnahme sind.

---

<sup>25</sup> *M. Ludwigs*, Rechtsangleichung nach Art. 94, 95 EG-Vertrag – Eine kompetenzrechtliche Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung des Europäischen Privatrechts, 2004, S. 184 f.; *M. Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 115 AEUV Rn. 8.

<sup>26</sup> *C. Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 82. EL 05.2024, Art. 115 AEUV Rn. 24; *S. Korte*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 115 AEUV Rn. 7; *M. Schröder* (Fn. 25), Rn. 9.

<sup>27</sup> Vgl. zur steuerveranlassten Migration von UHNWI *G. Zucman* (Fn. 1), S. 31 f.

<sup>28</sup> Für das Kriterium der Erforderlichkeit *M. Ludwigs* (Fn. 25), S. 190; *C. Tietje* (Fn. 26), Rn. 25 ff.; *D. Fehling*, IStR 2023, 589 (590 f.); a.A. *S. Korte* (Fn. 26), Rn. 16, der das Merkmal der Erforderlichkeit (nur) über Art. 5 Abs. 4 EUV für einschlägig hält.

<sup>29</sup> Vgl. für die *ad-hoc*-Harmonisierung der Körperschaftsteuern in der EU *C. HJI Panayi*, Yearbook of European Law 2024, 232 (260).

Lediglich Irland<sup>30</sup>, die Niederlande<sup>31</sup> und Spanien<sup>32</sup> kennen derzeit eine allgemeine Vermögensbesteuerung für natürliche Personen. Nach vereinzelter Ansicht gewährt Art. 115 AEUV nur die Kompetenz zur Angleichung von bereits in allen Mitgliedstaaten bestehenden Steuern.<sup>33</sup> Anderer Ansicht nach genügt es jedoch, wenn die infrage stehende Steuer nur in einem Mitgliedstaat besteht.<sup>34</sup> Dafür streitet, dass die Frage des „Wie“ kaum von der Frage des „Ob“ einer Steuer getrennt werden kann.<sup>35</sup> Der Binnenmarkt kann bereits behindert werden, wenn eine Steuer nur in einem Mitgliedstaat eingeführt ist. Daher stünde die bisher nur spärliche Verbreitung der Vermögensteuer in der EU einer Harmonisierung nicht entgegen.

Für die Frage, ob Art. 115 AEUV auch die Einführung belastender Maßnahmen erlaubt, wie sie *Zucmans* Bericht in Form von Wegzugsbesteuerungsregeln vorsieht, sei auf die (akademische) Diskussion zur ebenfalls auf Art. 115 AEUV gestützten ATAD-Richtlinie<sup>36</sup> verwiesen.<sup>37</sup> Im Ergebnis

---

<sup>30</sup> In Irland besteht eine sog. *domicile levy* in Höhe von bis zu 200.000 Euro, *U. Tipp*, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, 139. EL 2024, Irland Rn. 300.

<sup>31</sup> Die Niederlande kennen eine Steuer auf den fiktiven Kapitalertrag im Rahmen der Einkommensteuer (Box 3), *J. van Helvoirt*, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, 139. EL 2024, Niederlande Rn. 110.

<sup>32</sup> In Spanien gibt es eine Vermögensteuer und eine diese ergänzende Solidaritätssteuer auf das Vermögen natürlicher Personen, *S. Hellwege*, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, 139. EL 2024, Spanien Rn. 443 f.

<sup>33</sup> *J. Hey*, *EuZW* 2021, 277 (281 f.); so wohl auch *C. Stumpf*, in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, EU-Kommentar, 4. Aufl. 2019, Art. 113 AEUV Rn. 6.

<sup>34</sup> *C. Classen*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 115 AEUV Rn. 18; *N. Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, S. 52; vgl. zu Art. 114 AEUV *S. Korte*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 114 AEUV Rn. 36.

<sup>35</sup> *H. Anzinger*, Stand und Perspektiven der positiven und negativen Integration des materiellen Steuerrechts in der EU, Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven, 2017, S. 123 (142).

<sup>36</sup> Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. Nr. L 193 v. 19.7.2016, 1.

<sup>37</sup> Belastenden Maßnahmen kritisch gegenüber stehen *J. Schönfeld/B. Ellenrieder*, *StuW* 2019, 253 (261 f.); *S. Korte* (Fn. 26), Rn. 12; *V. Bendlinger/G. Kofler*, *ISr* 2022, 594 (598); für die Zulässigkeit belastender Maßnahmen zur Eindämmung schädlichen Steuerwettbewerbs dagegen *W. Schön*, Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, 2000, S. 191 (223); *A. Musil*, *FR* 2018, 933 (938); *J. Rieck/D. Fehling*,

erscheint es vorzugswürdig, für Maßnahmen der steuerlichen Missbrauchsvermeidung über eine speziellere, neu zu schaffende Kompetenzgrundlage nachzudenken.<sup>38</sup>

## 2. Subsidiarität

Da Art. 115 AEUV als Binnenmarktcompetenz der geteilten Zuständigkeit unterfällt, findet der Subsidiaritätsgrundsatz des Art. 5 Abs. 3 EUV Anwendung. Eine Mindestbesteuerung von Milliardären könnte auf mitgliedstaatlicher Ebene grundsätzlich nicht ausreichend verwirklicht werden, denn die Mitgliedstaaten stehen zueinander im steuerlichen Wettbewerb. Dagegen könnte eine unionsrechtliche Regelung schädlichen Steuerwettbewerb insoweit verhindern.<sup>39</sup>

Eine völkerrechtliche Kooperation, beispielsweise auf Ebene der G20 oder OECD wäre im Rahmen des Subsidiaritätsgrundsatzes dagegen unbeachtlich, da ansonsten das Ziel der fortschreitenden Integration der Europäischen Union unterlaufen würde.<sup>40</sup> Daher steht der Subsidiaritätsgrundsatz einer unionsrechtlichen Mindeststeuer für Milliardäre nicht entgegen.

## 3. Kompetenzbezogene Verhältnismäßigkeit

Eine unionsrechtliche Mindestbesteuerung von Milliardären müsste außerdem dem kompetenzbezogenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz aus Art. 5 Abs. 1, 4 EUV entsprechen. Sie würde unter anderem den legitimen

---

IStR 2022, 51 (57); *D. Fehling*, IStR 2023, 589 (591); *D. Hohenwarter/G. Mayr*, BB 2024, 1559 (1563).

<sup>38</sup> *H. Kube*, Europäisches versus nationales Steuerverfassungsrecht, Europäisches Steuerfassungsrecht – Symposium aus Anlass der Verabschiedung von Professor Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff als Präsident des Bundesfinanzhofs, 2023, S. 9 (19).

<sup>39</sup> Vgl. für eine internationale Koordination im Allgemeinen *G. Zucman* (Fn. 1), S. 30 ff.

<sup>40</sup> *J. Frowein*, FS Lerche, 1993, S. 401 (408); *S. Kadelbach*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 5 EUV Rn. 36; *C. Calliess*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 5 EUV Rn. 39; *J. Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 82. EL 05.2024, Art. 5 EUV Rn. 56; a.A. *A. Toth*, Common Market Law Review 1992, 1079 (1098 f.); *H.-J. Lambers*, EuR 1993, 229, 236.

Zweck verfolgen, Wettbewerbsgleichheit herzustellen; ein daneben bestehender Fiskalzweck wäre unschädlich.<sup>41</sup> Die Harmonisierung der Besteuerungsregeln und die Festlegung eines Mindeststeuersatzes wären zur Erreichung dieses Zwecks geeignet. Für die Erforderlichkeit ist zu beachten, dass viele Mitgliedstaaten Vermögen bisher nicht besteuern und deren Verfassungen dies womöglich nicht einmal erlauben.<sup>42</sup> Eine Verpflichtung zur Vermögensbesteuerung durch EU-Recht würde daher einen Eingriff in ihre Steuersysteme darstellen und ihre Steuerwürdigkeitsentscheidungen überzeichnen. Mildere Mittel gegenüber einer technischen Besteuerung des Vermögens wären insoweit die Ausgestaltung als Soll-Ertragsteuer oder als Einkommensteuer mit verbreiteter Bemessungsgrundlage.<sup>43</sup> Der Unionsgesetzgeber sollte den Mitgliedstaaten zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit, wie von *Zucman* vorgeschlagen,<sup>44</sup> die Wahl des Instruments überlassen.

Nach Art. 5 Satz 5 des Protokolls (Nr. 2) über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit sind außerdem die finanzielle Belastung und der Verwaltungsaufwand u.a. der mitgliedstaatlichen Verwaltungen und der Bürger so gering wie möglich zu halten und müssen in einem angemessenen Verhältnis zu dem angestrebten Ziel stehen. Während einer Reduzierung des Vollzugsaufwands jenseits der Vorschläge *Zucmans* Grenzen gesetzt sind, könnte der Unionsgesetzgeber daneben an den Stellschrauben der Zahl der Steuerpflichtigen<sup>45</sup> sowie der Höhe der Steuerbelastung<sup>46</sup> drehen, um das Verhältnis zwischen Ertrag und Vollzugsaufwand positiv zu beeinflussen.<sup>47</sup>

---

<sup>41</sup> *W. Schön* (Fn. 37), S. 223; *J. Hey*, *EuZW* 2021, 277 (281 f.); a.A. *H. Kube*, *EU-Steuern: Zuständigkeit zur Regelung und Erhebung sowie Ausgestaltungsmöglichkeiten*, *Europäisches Steuerrecht*, 2018, S. 69 (77, 79 f.).

<sup>42</sup> Vgl. *G. Zucman* (Fn. 1), S. 22, 24.

<sup>43</sup> Vgl. *ebd.*, S. 22 ff.

<sup>44</sup> Vgl. *ebd.*, S. 22, 24.

<sup>45</sup> Vgl. *G. Zucman* (Fn. 1), S. 38.

<sup>46</sup> Für verschiedene Szenarien siehe *ebd.*, S. 24 ff.

<sup>47</sup> Mündlich äußerte *G. Zucman*, dass die Vollzugskosten nur einen kleinen Bruchteil der Erträge ausmachen würden, At the G20, Brasil's proposal to tax the super-rich may raise up to 250 billion dollars a year, 25.6.2024: <https://www.g20.org/en/news/at-the-g20-brasils-proposal-to-tax-the-super-rich-may-raise-up-to-250-billion-dollars-a-year>.

#### 4. Eigentumsrecht

Der Unionsgesetzgeber müsste sich bei Einführung einer Mindestbesteuerung von Milliardären am Eigentumsrecht aus Art. 17 der Europäischen Grundrechtecharta (GRCh) messen lassen. Nach Art. 17 Abs. 1 Satz 1 GRCh hat jede Person das Recht, ihr rechtmäßig erworbenes Eigentum zu besitzen, zu nutzen, darüber zu verfügen und es zu vererben. Geschützt sind konkrete Rechtspositionen, nicht jedoch das Vermögen als Ganzes.<sup>48</sup> Daher bedeutet die Auferlegung einer Geldleistungspflicht im Allgemeinen keinen Eingriff in das Eigentumsrecht.<sup>49</sup> Demgegenüber erkennt die Rechtsprechung des EGMR zu Art. 1 des EMRK-Zusatzprotokolls (EMRK-ZP), der gem. Art. 6 Abs. 3 EUV als allgemeiner Grundsatz Geltung beansprucht, einen Schutz der Eigentumsfreiheit gegen Abgabepflichten an.<sup>50</sup> Eine Aufladung des Art. 17 GRCh mit dieser Dimension der Eigentumsfreiheit ist jedoch nicht angezeigt, da das weite Verständnis des Schutzbereichs des Art. 1 EMRK-ZP dazu dient, dem Akzessorietäterfordernis des Art. 14 EMRK gerecht zu werden.<sup>51</sup>

Auch unter Art. 17 GRCh ist eine Eröffnung des Schutzbereichs jedoch für Steuern, die konkrete vermögenswerte Positionen oder deren Verwendung belasten, nicht von vornherein ausgeschlossen.<sup>52</sup> Darunter würden auch eine Steuer auf das konsolidierte Vermögen, einen fiktiven Ertrag daraus

---

<sup>48</sup> F. Heselhaus, in: Heselhaus/Nowak, Handbuch der Europäischen Grundrechte, 2. Aufl. 2020, § 36 Rn. 51; R. Streinz, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 17 Rn. 6; H. Jarass, in: Jarass, Charta der Grundrechte der EU, 4. Aufl. 2021, Art. 17 Rn. 6.

<sup>49</sup> R. Streinz (Fn. 48), Rn. 6; C. Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 17 GRCh Rn. 8.

<sup>50</sup> EGMR, Urt. v. 23.10.1990, 11581/85, ECLI:CE:ECHR:1990:1023JUD001158185, Rn. 30 - Darby v. Sweden (H. Jarass (Fn. 48), Rn. 21, kritisiert zurecht, dass aus Art. 1 Abs. 2 EMRK-ZP, der nur von der „Sicherung der Zahlung der Steuern“ spreche, noch nicht die Eröffnung des Schutzbereichs für Steuern folge); Urt. v. 29.4.2008, 13378/05, ECLI:CE:ECHR:2008:0429JUD001337805, Rn. 59 - Burden and Burden v. the United Kingdom; Urt. v. 20.9.2011, 14902/04, ECLI:CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, Rn. 552 ff. - OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia; F. Heselhaus (Fn. 48), Rn. 51.

<sup>51</sup> F. Heselhaus (Fn. 48), Rn. 51.

<sup>52</sup> F. Wollenschläger, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 17 GRCh Rn. 13; H. Jarass (Fn. 48), Rn. 21; vgl. auch T. von Danwitz, Eigentumsschutz in Europa und im Wirtschaftsvölkerrecht, Bericht zur Lage des Eigentums, 2002, S. 215 (268).

oder das Einkommen fallen. Der EuGH lehnte in einer Entscheidung aus dem Jahr 1991 zwar einen *Verstoß* gegen das Eigentumsrecht durch die EWG-Zuckerabgabe ab.<sup>53</sup> Die unklare Entscheidung scheint jedoch einen *Eingriff* in das Eigentumsrecht durch Steuern jedenfalls nicht auszuschließen.<sup>54</sup>

Einer Ansicht nach kann ein Eingriff in das Eigentumsrecht aus Art. 17 GRCh vorliegen, wenn vermögenswerte Rechtspositionen durch Auferlegung von Abgabepflichten belastet werden und dies für den Inhaber eine gravierende Wirkung hat.<sup>55</sup> Diese Formel, die sich an der Rechtsprechung des Ersten Senats des BVerfG zu Art. 14 GG<sup>56</sup> zu orientieren scheint, welche dessen Schutzbereich nur bei Steuern mit erdrosselnder Wirkung eröffnet sieht, schmälert jedoch den Anwendungsbereich des Art. 17 GRCh über Gebühr. Sie versperrt die Möglichkeit einer differenzierten Verhältnismäßigkeitsprüfung auf Rechtfertigungsebene. Es erscheint daher vorzugswürdig, den Anwendungsbereich des Art. 17 GRCh für Steuern auf konkrete vermögenswerte Positionen in jedem Fall eröffnet zu sehen und bei gravierender Wirkung hohe Anforderungen an die Rechtfertigung zu stellen.

Wenn man von einer Brutto-Rendite von 7,5 % auf das Vermögen von Milliardären ausgeht,<sup>57</sup> würde eine Steuer in der von *Zucman* vorgeschlagenen Höhe von 2 % des Vermögens den fiktiven (Brutto-)Ertrag mit einem Steuersatz von ca. 26,7 % belasten. In der Regel sollte daher eine Tilgung der Steuerlast aus den Vermögenserträgen möglich sein.<sup>58</sup> Wenn sich die Mindestbesteuerung auf Milliardäre beschränken würde, wäre eine gravierende Belastung daher in der Regel zu verneinen.

---

<sup>53</sup> EuGH, Urt. v. 21.2.1991, C-143/88 und C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65, Rn. 73 f. - Zuckerfabrik Süderdithmarschen AG.

<sup>54</sup> *F. Heselhaus* (Fn. 48), Rn. 50. Im Ergebnis einen Eingriff in das Eigentumsrecht trotzdem verneinend *T. Schilling*, EuZW 1991, 310 (310 f.); bereits die Einschlägigkeit des Schutzbereichs verneinend *O. Müller-Michaels*, Grundrechtlicher Eigentumsschutz in der Europäischen Union, 1997, S. 42.

<sup>55</sup> *H. Jarass* (Fn. 48), Rn. 21.

<sup>56</sup> BVerfGE 38, 61 (102); BVerfGE 70, 219 (230); BVerfGE 78, 232 (243); BVerfGE 95, 267 (300).

<sup>57</sup> Die durchschnittliche Brutto-Vermögensrendite von Milliardären im Zeitraum von 1987 bis heute Jahren liegt bei etwa 7,5 % pro Jahr, *G. Zucman* (Fn. 1), S. 18.

<sup>58</sup> Vgl. für diesen Maßstab BVerfGE 93, 121 (137).

### III. Fazit und Ausblick

Die Einführung einer unionsrechtlichen Mindeststeuer für Milliardäre nach den Maßgaben von *Zucmans* Bericht wäre mit den ausgewählten primärrechtlichen Vorgaben vereinbar. Sie könnte für mehr Steuergerechtigkeit innerhalb der Union sorgen. Darüber hinaus könnte eine (teilweise) Übertragung des entsprechenden Steuerertrags auf die EU durch Eigenmittelbeschluss zur Deckung ihres derzeit hohen Finanzbedarfs beitragen.





## § 9 Statusfeststellungsverfahren

*Ekkehart Reimer*

Viele praktische Probleme bei der Anwendung des Steuerrechts und besonders des Internationalen Steuerrechts ließen sich lösen, wenn der Gesetzgeber das gesetzlich nur unzureichend geprägte Recht der Verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) um Regeln über Statusfeststellungsverfahren ergänzte. Der Beitrag zeigt Potenzial und Konturen dieses neuen Rechtsinstituts.

### I. Die Ambivalenz neuen Verfahrensrechts

#### 1. Ausgleich von Schwächen des materiellen Rechts

Verfahrensrecht ist dienendes Recht. Es dient allerdings nicht allein der Ausführung und Durchsetzung des materiellen Rechts. Es gleicht auch dessen Schwächen aus. Diese Ausgleichsfunktion des Verfahrensrechts betrifft den gesamten Syllogismus.

Auf Obersatzebene leitet das Verfahrensrecht die Konkretisierung der materiellen Norm an. Diese Konkretisierung ist einerseits wichtig, wo das materielle Recht vielfältig und komplex ist, wo sich unterschiedliche Rechtskreise und normhierarchische Ebenen, Texte und Textstufen überlagern. Andererseits ist die Konkretisierungsleistung des Verfahrensrechts dort besonders gefordert, wo sich das materielle Recht unbestimmter Rechtsbegriffe bedient.

Das Verfahrensrecht betrifft aber auch die Untersatzebene, also in der versprachlichten Feststellung der Wirklichkeit, die später nach § 39 Abs. 1 Satz 1 VwVfG Eingang in die Mitteilung der tatsächlichen Gründe eines Verwaltungsakts findet und insoweit dem Tatbestand eines Urteils ähnelt. Durch Regeln über die Ermittlung und Erforschung des Sachverhalts, aber

auch mit der Verteilung der Darlegungs- und Beweislasten klärt das Verfahrensrecht empirische Zweifel.

Diese doppelte Ausgleichsfunktion des Verfahrensrechts tritt besonders deutlich hervor, wo das inländische Recht auf Völkerrecht und/oder ausländisches Recht trifft, und wo sich diese unterschiedlichen Rechtsordnungen auf Sachverhalte beziehen, die auf unterschiedlichen Territorien verwirklicht werden. Hier treffen Sach- und Kollisionsrecht aufeinander; und quer dazu begegnet die Auslegung der maßgeblichen Normen einer Methodenvielfalt, die ebenfalls über das innerstaatlich übliche Maß deutlich hinausgeht. Zugleich stoßen behördliche und gerichtliche Sachverhaltsermittlungen an die räumlichen Grenzen der intransitiven Anwendung<sup>1</sup> (d.h. der Ausübung) nationaler Hoheitsgewalt. Alles das zeigt den hohen Wert des Verfahrensrechts, das also gleichermaßen im Dienst von Rechtssicherheit und Sachverhaltssicherheit steht.

## 2. Bürokratiespirale

Und doch ist das Verfahrensrecht ambivalent. Leicht verlässt es seine Rolle als dienendes Recht, leicht verselbständigen sich verfahrensrechtliche Pflichten oder Gebräuche. Leicht werden neu eingeführte Verfahren – auch gut gemeinte – zu Innovationsbremsen, beanspruchen Ressourcen wie Zeit, Personal und Geld, die sowohl auf behördlicher Seite als auch – wichtiger – bei den privaten Rechtsunterworfenen immer knapper werden. Neue Verfahren bedeuten nicht weniger, sondern mehr Bürokratie. Sie tragen die Gefahr in sich, dass Aufmerksamkeit und Ressourcen von den Primärfragen des materiellen Rechts in sekundäre und tertiäre Sphären verlagert werden. Wo „Verfahren über Verfahren“ entstehen, sind die letzten Dinge bisweilen schlimmer als die ersten. Einem „Staat, der mehr reguliert, als er verwalten kann“, droht die „legislativ[e] Überschuldung: Die Schere zwischen dem Ausmaß der durch staatliche Rechtsvorschriften angeordneten Pflichten und dem zur Bewältigung dieser Pflichten verfügbaren – angemessen ausgebildeten – Personal öffnet sich mehr und mehr“<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Terminologie nach *K. Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsnorm, 1965, S. 2, S. 146 ff. und passim.

<sup>2</sup> *W. Schön*, Vor dem Regulierungsbankrott, FAZ v. 23.06.2023.

## II. Die Herausforderungen des Steuerrechts

### 1. Rechtssicherheit

Diese Ambivalenz des Verfahrensrechts und seiner Institute zeigt sich brennglasartig im Steuerrecht. Schon für innerstaatliche Fälle, noch deutlicher aber im Internationalen Steuerrecht ist die mehrfache Ausgleichsfunktion des Verfahrensrechts von besonderer Dringlichkeit. Innerstaatlich lösen die verwaltungsrechtsakzessorischen Sanktionsdrohungen der §§ 369 ff., 377 ff. AO ein besonderes Interesse an Rechtssicherheit aus. Für die Eingriffsverwaltung im Ganzen gilt: Die betroffenen Privaten müssen Art und Maß der Grundrechtseingriffe, denen sie ausgesetzt sein werden, bereits ex ante erkennen können. Nur so können sie das Recht, ihr privat-autonomes wirtschaftliches Handeln an diesen Erkenntnissen auszurichten, auch wirksam ausüben. Für den Bereich strafbewehrter Pflichten ist dieses Interesse sogar in gesteigertem Maße geschützt.

### 2. Komplexität von Norm und Sachverhalt

Zugleich ist Rechtssicherheit nirgends so schwer zu erlangen wie im Steuerrecht. Die Interessen des Fiskus und die der Privaten sind strukturell und unaufhebbar gegenläufig. Privater Gestaltungsdruck und öffentliches Interesse an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind und bleiben Antagonismen. Die Kombination aus strenger Gesetzesbindung, hohen Bestimmtheitsanforderungen und umfassender Missbrauchsabwehr im Bereich der Fiskalzwecknormen und die zusätzliche Befrachtung des Steuerrechts mit Popularitäts- und Lenkungsnormen zerklüftet den Normbestand. Im Internationalen Steuerrecht verlangt das wichtige, auch grundrechtlich fundierte Prinzip der Einmalbesteuerung eine besonders enge, ja wasserdichte Abgrenzung konkurrierender nationaler Steuerrechtsordnungen gegeneinander. Schon die Bildung scharfer, zwischen den beteiligten Staaten auch einheitlich verstandener Obersätze ist deshalb eine immense Herausforderung.

Schwierigkeiten in der Erfassung des Sachverhalts treten hinzu. Die sprachliche und numerische Erfassung der sog. Besteuerungsgrundlagen kann nicht minder komplex sein als die schuld- und gesellschaftsrechtlichen Strukturen, die der Finanzbehörde vorgelegt werden und auf die sie

das Steuerrecht anzuwenden hat. Bewertungsschwierigkeiten und -unsicherheiten spielen eine immense Rolle.

### 3. Aufteilung der Verfahrenslast

Beide Stränge – Rechtskonkretisierung und Sachverhaltserfassung – werden in der Verwaltungsorganisation typischerweise voneinander getrennt. Die Sachverhaltserfassung ist primär dem Steuerpflichtigen überantwortet (§ 90 AO als dominante *lex specialis* zu § 88 AO), sekundär erfüllen Betriebsprüfungsstellen die – auch verfassungsrechtlich fundierte – Verifikationspflicht. Die übrigen Schritte des Syllogismus, also einerseits die Konkretisierung (Auslegung) des Steuerrechts auf die Fallnorm hin, andererseits die eigentliche Subsumtion mit der Festsetzung der Rechtsfolge, sind Sache der Veranlagungsstellen. In den Verfahren der Steueranmeldung, aber auch beim Steuereinbehalt an der Quelle fließen beide Stränge zusammen: Hier antizipiert der Steuerpflichtige die Veranlagungstätigkeit des Finanzamts. Ihm obliegt die Rechtskonkretisierung, die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und die Synthese aus beidem: die Feststellung der richtigen Rechtsfolge.

## III. Entwicklungslinien

### 1. Ausdifferenzierung der Verfahren erster Ordnung

Das Bedürfnis nach steter Optimierung der Rechtsanwendung hat zusätzliche Verfahren hervorgebracht. Das gilt bereits auf der Primärebene, d.h. für den Kreis der Verwaltungsverfahren i.S.d. §§ 85 Satz 1, 86 Satz 1 AO, durch die die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festgesetzt oder erhoben werden, die also aus der unmittelbaren Anwendung des materiellen Steuerrechts bestehen.

Hier ist eine Ausdifferenzierung auf dem Zeitstrahl zu beobachten. Seit jeher prägend sind die Verfahren der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Zu ihnen zählen die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bei Personenmehrheiten (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a AO) und die weiteren gesonderten Feststellungen nach §§ 179 ff. AO wie etwa die Feststellung von Verlustvorträgen und die

Feststellungen in Steuermessbescheiden, Zerlegungsbescheiden, Billigkeitsentscheidungen nach § 163 AO und Zuteilungsbescheiden.<sup>3</sup>

Doch neuere Institute sind hinzugetreten. Unter ihnen verdient die gesonderte Feststellung der Erfüllung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit besondere Hervorhebung. Der 2013 eingeführte § 60a AO sieht diese gesonderte Feststellung zunächst auf frühzeitigem Antrag, ohne einen Antrag aber spätestens bei der ersten Veranlagung zur Körperschaftsteuer vor.<sup>4</sup> Durch den frühen Feststellungsbescheid lassen sich Fehler bei der Formulierung der Satzung rechtzeitig korrigieren bzw. entsprechende Zweifel der Verwaltung frühzeitig ausräumen. Zugleich sichert der Bescheid zugunsten der Stifter und Spender den Schutz der Abziehbarkeit ihrer Zuwendungen nach § 10b EStG.

## 2. Einführung von Verfahren zweiter Ordnung

In einem merkwürdigen Gegensatz zu dieser Ausdifferenzierung des Verfahrensrechts erster Ordnung steht das Entstehen von Verfahren zweiter Ordnung. Im Laufe der Jahrzehnte haben die Gesetzgebung, z.T. aber auch die Beratungspraxis „Verfahren über Verfahren“ eingeführt, die sich nicht mehr unmittelbar auf die materielle Steuerpflicht, d.h. die Anwendung der materiellen Normen der Einzelsteuergesetze beziehen, sondern als eigenständige verfahrensrechtliche Institute nur flankieren oder überwölben. Das lässt sich namentlich im Vorfeld und Umfeld von Betriebsprüfungen, aber auch beim Steuereinbehalt an der Quelle (etwa § 88c Abs. 4 AO) und im Bereich der Steueranmeldungen, in beachtlicher Zahl zudem im Vorfeld des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs beobachten (vgl. § 138j Abs. 5 AO). Mit internationalen Risikobewertungsverfahren (§§ 89b, 194 Abs. 1a AO) einerseits und innerbetrieblichen Kontrollsystemen zur Erfüllung steuerlicher Pflichten andererseits<sup>5</sup> werden Sekundär-

---

<sup>3</sup> Überblicke: U. Banniza, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 282. EL 09.2024, § 171 AO Rn. 202 ff.; R. Rüsken, in: Klein, AO, 18. Aufl., 2024, § 171 Rn. 155 ff.

<sup>4</sup> Näher A. Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 282. EL 09.2024, § 60a AO Rn. 1 ff.

<sup>5</sup> Wegweisend Ziff. 2.6 AEAO zu § 153 AO; J. v. Wolfersdorff/J. Hey, Was kann ein Tax-Compliance-Management-System leisten? WPg 2016, 934; anschaulich auch V. Pull, Tax Compliance Management Systeme in der Praxis, DStR 2022, 2132.

verfahren (ein)geführt, deren dienender Charakter sich auf ein Primärverfahren bezieht, die also nur mittelbar der Durchsetzung des materiellen Rechts dienen. Ähnliches gilt für datenschutzrechtliche Verfahren.

Dabei besteht stets die Gefahr überbordender Selbstbeschäftigung des Steuer(verfahrens)rechts. Verwaltungsseitig werden die knapper werden Ressourcen immer stärker gebunden und fehlen in der regulären Veranlagung und der operativen (Primär-)Betriebsprüfung. Steuerpflichtige sehen sich veranlasst, zusätzliche Beratungsleistungen und -produkte in Anspruch zu nehmen, weil die Möglichkeiten und Kapazitäten der eigenen Mitarbeiter erschöpft sind. Die Anzeigepflichten für Steuergestaltungen treten hinzu. Der Grenznutzen dieser konfektionierten, oft wenig zielgenauen Sekundärverfahren ist gering.

### 3. Unzulänglichkeit der verbindlichen Auskunft und der verbindlichen Zusage

Doch wie lässt sich die Rechtssicherheit gerade dort konkret stärken, wo die Steuerpflichtigen sie besonders benötigen – bei der Anwendung des Internationalen Steuerrechts, im Vorfeld von Gründungen in Deutschland und von Unternehmenstransaktionen? Das Institut der Zusicherung (§ 38 VwVfG) ist dem Steuerverfahrensrecht der AO unbekannt; an seine Stelle treten die flexibleren, teils allgemeineren Instrumente der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO und der verbindlichen Zusagen nach §§ 204 ff. AO. Doch weisen diese beiden Instrumente erhebliche Begrenzungen und Schwächen auf.<sup>6</sup>

Die verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) bezieht sich erstens gegenständig allein auf künftige Sachverhalte und damit allein auf Rechtsfragen, umfasst also nicht die bindende Feststellung von Tatsachen und deren Bewertung auf Untersatzebene. Zweitens ist sie nicht anspruchsunterlegt, sondern steht – vorbehaltlich der abstrakten Möglichkeit einer Ermessensreduktion auf Null – im Ermessen der Finanzverwaltung. Drittens ist das

---

<sup>6</sup> Siehe exemplarisch A. Form/A. Oestreicher/E. Reimer/M. Schaupp, Straffung und Stärkung der Verrechnungspreisverfahren. *Ökonomie und Reformoptionen*, 2022: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/266446/1/1823125859.pdf>, S. 6, 72 f., 89 ff., 147 und passim.

Verfahren kostenträchtig, weil die verbindliche Auskunft auch „auf Vorrat“ beantragt und erteilt werden kann, damit nicht notwendig die spätere Veranlagungsarbeit entlastet und insofern objektiv zusätzliche Belastungen der Finanzverwaltung begründet. Viertens wird in der Praxis der verbindlichen Auskunft oft von einer langen Verfahrensdauer und einem misslichen Wechselspiel von Rückfragen, Nachträgen und Modifikationen berichtet.

Die verbindliche Zusage auf Grund einer Außenprüfung ist in der Praxis nur höchst selten anzutreffen. Sie setzt tatbestandlich eine abgeschlossene Außenprüfung voraus und erstreckt sich daher ihrer Natur nach von vornherein nicht auf Steuerpflichtige, Veranlagungszeiträume und Sachverhalte, die keiner Betriebsprüfung unterlagen. Sie betrifft gegenständlich allein Sachverhalte der (zumeist fernerer) Vergangenheit, die im Wesentlichen unverändert fortbestehen; das nimmt ihr jede Agilität. Sie „soll“ zwar erteilt werden, ist aber ebenfalls nicht mit einem sicheren Anspruch des Steuerpflichtigen unterlegt. Aus der Praxis wird berichtet, dass die Bitte des Steuerpflichtigen um Erteilung einer verbindlichen Zusage die Prüfungsintensität deutlich erhöht und tatsächlichen Verständigungen im Rahmen der Schlussbesprechung nicht selten entgegensteht.

## IV. Entlastung

### 1. Das Konzept einer Vorabentscheidung von Statusfragen

Gerade angesichts der Schwächen der Verfahren zweiter Ordnung (oben III. 2.) und der Unzulänglichkeit bestehender Instrumente zur Stärkung der Rechtssicherheit (oben III. 3.) tut die Rückbesinnung auf die Ausdifferenzierung der Verfahren erster Ordnung (oben III. 1.) Not. Im Unterschied zu den Verfahren zweiter Ordnung verdoppeln sie die Probleme nicht, sondern erledigen sie. Die Hintereinanderschaltung von Grundlagen- und Folgebescheiden konzentriert die Verfahrenslast auf den Grundlagenbescheid und macht – soweit er reicht – eine Zweitbefassung auf Ebene der Folgebescheide obsolet. Der Rechtssicherheit ist optimal gedient, wenn rechtliche und/oder tatsächliche Zweifelsfragen frühzeitig geklärt werden. Das ist umso leichter, erfolgversprechender und effizienter, je grundsätzlicher die Zweifelsfrage ist und je zahlreicher und bedeutender die Folgebescheide sind. Die Auskopplung von Grundlagenbescheiden aus

den normalen Veranlagungsverfahren bietet sich deshalb insbesondere in Fragen derjenigen Besteuerungsgrundlagen an, die über einen oder mehrere Veranlagungszeiträume hinaus konstant, mithin von (bleibender) Bedeutung sind.

Zu diesen Fragen gehört namentlich der Status des Steuerpflichtigen selbst. Ein Musterbeispiel für eine gelungene Ergänzung des Verfahrensrechts ist in dieser Hinsicht die gesonderte Feststellung der Erfüllung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach § 60a AO (oben III. 1.).

Für natürliche Personen kann in einem Statusfeststellungsverfahren geklärt werden, ob sie einen Wohnsitz und/oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Fehlt es daran, lassen sich zusätzlich die auf die subjektive Steuerpflicht bezogenen weiteren Statusmerkmale (der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG, der besonderen beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG, der einfachen beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG oder der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG) einbeziehen. Ebenso lässt sich über das Ob einer Veranlagung (vgl. § 50 Abs. 4 EStG) und ggf. einer Zusammenveranlagung (§§ 1a, 26, 26b EStG) entscheiden.

Rechtsträger, die keine natürlichen Personen sind, erlangen mit Statusfeststellungsverfahren primär Rechtssicherheit über die Voraussetzungen ihrer steuerlichen Teil- oder Vollrechtsfähigkeit. Dieses Bedürfnis besteht insbesondere in Fällen mit Auslandsberührung. Nach ausländischem Recht gegründete Einheiten müssen sich materiell mehrstufigen Prüfungen unterwerfen (§§ 1 ff. KStG), in denen das zwingende oder dispositive Privatrecht des Gründungsstaats mit dem konkreten Gründungsstatut (Gesellschaftsvertrag, Stiftungsgeschäft etc.) abgeglichen, sodann elastisch mit den dispositiven Strukturen des deutschen Gesellschafts- bzw. Stiftungsrechts verglichen wird.<sup>7</sup> Die materiellrechtlichen Unsicherheiten, die umso größer sind, je freihändiger der bisherige sog. Typenvergleich vorgenommen wird, lassen sich nur verfahrensrechtlich einhegen. Sekundär

---

<sup>7</sup> Für Deutschland im Einzelnen *R. Martini*, Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand. Eine rechtsvergleichend-historische Analyse der Bestimmung von eigenständig steuerpflichtigen Personenvereinigungen, 2016, S. 47 ff.



können Statusfeststellungsverfahren aber auch bei nicht-natürlichen Personen deren örtliche Radizierung erfassen, sich also auf die Merkmale von Sitz und Geschäftsleitung beziehen.

Doch es sind nicht allein diese Statusmerkmale des innerstaatlichen Rechts, aus denen sich Rechtsunsicherheiten ergeben; und Leidtragende dieser Rechtsunsicherheiten sind auch nicht allein der Steuerpflichtige und der deutsche Fiskus. In Sachverhalten mit Auslandsberührung kommt es zu einer Vermehrung, u.U. sogar Potenzierung der Unsicherheiten, weil die Besteuerung in und durch Deutschland durch die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), aber auch durch Normen wie § 34c EStG mit der Subjektqualifikation und –verortung durch ausländische Staaten verknüpft ist – und umgekehrt.<sup>8</sup> In der Anwendung des Internationalen Steuerrechts kommt es dabei nicht allein auf die Erfüllung der ansässigkeitsbegründenden Tatbestandsmerkmale der beteiligten innerstaatlichen Steuerrechte an. Zusätzlich werfen die ansässigkeitsbegründenden Tatbestandsmerkmale der dem Art. 4 Abs. 1 OECD- und UN-MA entsprechenden DBA-Klauseln – etwa die Frage, ob ein „anderes ähnliches Merkmal“<sup>9</sup> vorliegt – spezifisch völkerrechtliche Statusfragen auf, die angesichts der Sprach- und Methodenvielfalt oft nicht einheitlich beantwortet werden. Und in Fällen der Doppelansässigkeit bedarf es zusätzlich der Klärung der Merkmale aus den sog. tie-break-Regelungen der Art. 4 Abs. 2 bzw. Abs. 3 OECD- und UN-MA. Das gilt namentlich für unbestimmte Rechtsbegriffe wie den Mittelpunkt der Lebensinteressen (Art. 4 Abs. 2 lit. a OECD- und UN-MA) und den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Art. 4 Abs. 3 OECD- und UN-MA).

Noch größer als die Rechtsunsicherheit bei allen diesen ansässigkeitsbezogenen Merkmalen sind die Unsicherheiten im Bereich der Begründung und Anerkennung der unterschiedlichen Formen von Betriebsstätten. Auch diese Fragen betreffen bereits das innerstaatliche Recht (§ 12 AO), vor allem aber die zerklüfteten, vielfach mit dem Gesellschafts- und Vertragsrecht verknüpften Definitionsmerkmale der dem Art. 5 OECD- bzw.

---

<sup>8</sup> Wegweisend *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Report of 20 January 1999; [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships\\_9789264173316-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships_9789264173316-en).

<sup>9</sup> Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD und UN-MA: „any other criterion of a similar nature“ bzw. „tout autre critère de nature analogue“.

UN-MA entsprechenden DBA-Klauseln. Es gilt für feste Geschäftseinrichtungen (Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 OECD- und UN-MA) ebenso wie für Bau- und Montagebetriebsstätten (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA, Art. 5 Abs. 3 lit. a UN-MA), Vertreterbetriebsstätten (Art. 5 Abs. 5 OECD- und UN-MA) und für die in Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-MA vorgesehenen Dienstleistungsbetriebsstätten. Und für alle diese Arten möglicher Betriebsstätten betreffen die tatsächlichen und rechtlichen Merkmale nicht allein die positiven (konstitutiven) Merkmale des Betriebsstättenbegriffs, sondern auch die negativen Tatbestandsmerkmale der Art. 5 Abs. 4, 4.1, 6, 7 und 8 OECD- und UN-MA.

## 2. Statusfeststellungsverfahren außerhalb des Steuerrechts

Entschließt sich der Gesetzgeber, dem Gedanken an die Einführung steuerlicher Statusfeststellungsverfahren näher zu treten, kann er Anleihen im Arbeits- und Sozialrecht nehmen. Im kollektiven Arbeitsrecht sehen die §§ 2a Abs. 1 Nr. 4, 97 ArbGG gesonderte Entscheidungen über die Tariffähigkeit einer Vereinigung vor.

Für das Sozialversicherungsrecht, dessen Beitragsseite dem Steuerrecht besonders nahesteht, liefert § 7a SGB IV ein besonders plastisches Vorbild. Es betrifft den Erwerbsstatus. Auf Antrag eines Beteiligten, hilfsweise von Amts wegen prüft die Deutsche Rentenversicherung Bund auf Grund einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles, ob eine natürliche Person einer (sc. abhängigen und damit sozialversicherungspflichtigen) Beschäftigung oder einer selbständigen Tätigkeit nachgeht.

Das sozialversicherungsrechtliche Statusfeststellungsverfahren ist durch eine Verknüpfung von Mitteilungspflichten, Anhörungserfordernissen und Amtsermittlungspflichten strukturiert. Es hat Bindungswirkung für die konkret geprüften Erwerbstätigen, lässt sich aber nach § 7a Abs. 4b und Abs. 4c SGB IV durch sog. gutachterliche Äußerungen über den Anlassfall hinaus auf gleichgelagerte Fälle erstrecken.

## 3. Neuere Ansätze auf internationaler Ebene

Ebenso lohnt der Blick auf das internationale Parkett. Im Rahmen ihrer Arbeiten an den Regeln für Betrag A der Ersten Säule ihres Zwei-Säulen-Programms zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen, die sich aus der Digitalisierung der Wirtschaft ergeben, hat die OECD vor Jahr und

Tag den Entwurf eines weiteren Multilateralen Instruments vorgelegt.<sup>10</sup> Er sieht in seinen Art. 22 ff. drei Formen eines „Certainty Review“ vor:<sup>11</sup> ein reguläres Verfahren zum Erlangen von „scope certainty“ in der Frage, ob eine Unternehmensgruppe ihrer Größe und Struktur nach den Regelungen von Säule 1 unterliegt,<sup>12</sup> ein Vorabverfahren mit demselben Ziel („scope advance certainty“)<sup>13</sup> und ein ergänzendes Verfahren zur Klärung einer größeren Bandbreite offener Rechtsanwendungsfragen („comprehensive certainty“)<sup>14</sup>. Bei allen drei Verfahren handelt es sich um zwischenstaatliche Verfahren, die auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleitet und von einem *Review Panel* mit besonderer Unterstützung einer *Lead Tax Administration* durchgeführt werden.

#### 4. Konturen eines Rechts steuerlicher Statusfeststellungsverfahren

Von diesen Verfahren kann sich der AO-Gesetzgeber inspirieren lassen; sie liefern aber nicht bereits eine Blaupause für die Ergänzung des deutschen Steuerverfahrensrechts um ein allgemeines Statusfeststellungsverfahren. Materiell muss ein in der AO zu kodifizierendes Statusfeststellungsverfahren als dienendes Recht streng auf das materielle Recht der Einzelsteuergesetze abgestimmt sein. Die Verfahrenslasten dürfen nicht über das Maß des materiell Erforderlichen hinausgehen. Dazu sollen im Statusfeststellungsverfahren – komplementär zu dem Institut der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs 2 AO<sup>15</sup>, das beizubehalten und tendenziell zu stärken ist – allein diejenigen Rechtsträger und Sachverhalte geprüft werden, die bereits entstanden und ins Werk gesetzt sind. Systematisch sollten die maßgeblichen Regelungen zunächst ganz auf die sog. steuerliche Erfassung einer Person, Personenvereinigung oder Betriebsstätte beschränkt sein; sie

---

<sup>10</sup> OECD [*Inclusive Framework*], Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One v. 11.10.2023: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

<sup>11</sup> OECD [*Inclusive Framework*], Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One (UAC: <https://www.oecd.org/tax/beps/understanding-on-the-application-of-certainty-for-amount-a-of-pillar-one.pdf>).

<sup>12</sup> Sec. 2 ff. des Merkblatts (Fn. 11).

<sup>13</sup> Sec. 5 ff. des Merkblatts (Fn. 11).

<sup>14</sup> Sec. 8 ff. des Merkblatts (Fn. 11).

<sup>15</sup> Oben III. 3.

könnten daher z.B. die Leerstellen der früheren §§ 134 ff. AO füllen. Dabei muss das Gesetz so formuliert sein, dass die unterschiedlichen Statusverhältnisse der verschiedenen Einzelsteuergesetze gleichermaßen abgebildet werden können.

Das Verfahren soll als eigenständiges Verwaltungsverfahren geführt werden (vgl. § 9 VwVfG) und in einen Statusfeststellungsbescheid münden, der als Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10 AO Bindungswirkung für nachfolgende Feststellungen, insbesondere die Veranlagungen entfaltet. Damit kann er diese nachfolgenden Verfahren effektiv entlasten.

Durch die Engführung auf die oben skizzierten Statusfragen<sup>16</sup> lässt sich das Statusfeststellungsverfahren in viel stärkerem Maße standardisieren, die notwendigen Erklärungen und Amtsermittlungen viel besser formularmäßig vorstrukturieren als dies bei den diffusen, gegenständlich letztlich kaum begrenzbaren Instituten der verbindlichen Auskunft oder der verbindlichen Zusage möglich ist.

Nach dem Vorbild von § 60a Abs. 2 AO soll das allgemeine Statusfeststellungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen und von Amts wegen eingeleitet werden können. Soweit potenziell gemeinnützige Körperschaften einschließlich der potenziell gemeinnützigen Betriebe gewerblicher Art betroffen sind, soll das Verfahren nach § 60a AO in dem allgemeinen Statusfeststellungsverfahren aufgehen, jedenfalls mit diesem verbunden werden. Wo nötig, lassen sich Statusfeststellungsverfahren in Sachverhalten mit Auslandsberührung mit zwischenstaatlichen Vorabverständigungsverfahren verknüpfen (§ 89a AO, Art. 25 OECD- und UN-MA). Spätestens das legt auch eine entsprechende Beteiligung, vielleicht sogar eine Verfahrensträgerschaft der Bundesfinanzverwaltung (Bundeszentralamt für Steuern) nahe.

Mit Blick auf die eng begrenzten Rechtsfragen, die sich i.d.R. zügig klären lassen, kann der Gesetzgeber der zuständigen Finanzbehörde eine grundsätzlich knappe Entscheidungsfrist setzen, die nur in besonders gelagerten Fällen (Notwendigkeit ergänzender Amtsermittlung, Notwendigkeit vorheriger Abstimmung mit ausländischen Finanzbehörden) von Amts wegen verlängert werden kann. Das Statusfeststellungsverfahren mündet regel-

---

<sup>16</sup> Oben IV. 1.

mäßig in den Erlass eines rechtsbehelfsfähigen Statusbescheids. Zu erwägen ist sogar eine Art Selbsteinschätzung des Steuerpflichtigen, die – etwa nach dem Vorbild des deregulierten Bauordnungsrechts und nach Art einer Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO), allerdings ohne die für die Steueranmeldung charakteristische Steuerberechnung – in einen fiktiven Statusbescheid mündet, wenn die Finanzverwaltung nicht binnen knapper Frist selbst einen (abweichenden; vgl. § 167 Abs. 1 AO) Statusbescheid erlässt. Der behördliche Statusbescheid kann mit dem Vorbehalt der Nachprüfung versehen werden; bei einem fiktiven Bescheid kann der Gesetzgeber den Vorbehalt der Nachprüfung auch fest vorgeben (vgl. § 168 Satz 1 AO).

## V. Fazit

Auf diese Weise kann der Gesetzgeber die Einführung weiterer „Verfahren über Verfahren“ dämpfen, in dem angestammten Regelbereich der Verfahren erster Ordnung bleiben und zusätzliche Belastungen für die Steuerpflichtigen und die Finanzbehörden vermeiden – denn die Statusfeststellungsverfahren verlangen nichts, was nicht andernfalls (periodisch neu) erklärt und geprüft werden müsste. Der Vorbehalt der Nachprüfung ist das probate Mittel, um überbordende Sachverhaltsermittlungen im Statusfeststellungsverfahren zu begrenzen und tatsächliche Risiken angemessen zwischen den Beteiligten zu verteilen.

Gerade für die Substanzfragen des Internationalen Steuerrechts, ferner für die Einordnung ausländischer Rechtsträger in das System der §§ 1 ff. KStG einerseits, 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG andererseits könnten Statusfeststellungsverfahren aber schlagartig und nachhaltig für zusätzliche Rechtssicherheit sorgen.



# § 10 Redefreiheit von Abgeordneten im Lichte des Europarechts

*Fiona Karl*

## I. Einleitung

Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) hat in mehreren Entscheidungen klargestellt, dass die Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) auf Parlamentarier in Ausübung ihrer Abgeordnetentätigkeit anwendbar ist. Abgeordnete nationaler Parlamente der Konventionsstaaten können im Wege der Individualbeschwerde gem. Art. 34 EMRK rügen, dass eine Einschränkung ihres Rederechts im Parlament eine Verletzung der Meinungsfreiheit gem. Art. 10 Abs. 1 EMRK darstellt.<sup>1</sup> Die das deutsche Verfassungs(prozess)recht prägende Dichotomie zwischen Statusrechten und Grundrechten ist dem EGMR somit fremd. Aus der Perspektive des deutschen Verfassungsrechts ist dies bemerkenswert.<sup>2</sup>

Im Folgenden wird die Trennung von Grundrechten und Statusrechten im deutschen Verfassungsrecht aufgezeigt (II.). Anschließend wird die Rechtsprechung des EGMR mit Bezug zum parlamentarischen Rederecht der Abgeordneten beleuchtet (III.). Abschließend wird untersucht, welche Auswirkungen dies auf Abgeordnete des Europäischen Parlaments hat (IV.).

---

<sup>1</sup> Siehe dazu die Rechtsprechungsnachweise in diesem Beitrag.

<sup>2</sup> So auch *B. Gausing*, Das Abgeordnetenmandat zwischen Staat und Gesellschaft, 2018, S. 228: „Die besagte Entscheidung erstaunt vor dem Hintergrund deutscher Verfassungsdogmatik“.

## II. Trennung von Grund- und Statusrechten im deutschen Verfassungsrecht

Abgeordnete des Deutschen Bundestags können sich in Wahrnehmung ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit nicht auf Grundrechte berufen.<sup>3</sup> Dies gilt auch für die Redefreiheit im Parlament, die nicht durch die Meinungsfreiheit nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 GG, sondern durch das freie Mandat gem. Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG geschützt wird. Die Redefreiheit eines Abgeordneten ist keine individuelle Freiheit des Bürgers gegenüber dem Staat, sondern eine grundlegende Kompetenz zur Erfüllung parlamentarischer Aufgaben in einer Demokratie. Sie ist entscheidend für den Status eines Abgeordneten und dient unmittelbar der Umsetzung staatlicher Aufgaben.<sup>4</sup>

Das deutsche Verfassungsprozessrecht vollzieht diese materielle Trennung zwischen Status- und Grundrechten nach. Abgeordnete können im Organstreitverfahren gem. Art. 93 Abs. 1 Nr. 1 GG i. V. m. §§ 13 Nr. 5, 63 ff. BVerfGG ausschließlich Rechte geltend machen, die sich aus ihrem Status gem. Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG ergeben.<sup>5</sup> Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts besteht grundsätzlich nicht die Möglichkeit, eine Verletzung des freien Mandats im Wege der Verfassungsbeschwerde gem. Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG i. V. m. § 13 Nr. 8a, §§ 90 ff. BVerfGG zu rügen.<sup>6</sup> Des Weiteren kann der Weg über die Verfassungsbeschwerde auch dann nicht eingeschlagen werden, wenn neben der Verletzung von Statusrechten auch eine Grundrechtsverletzung in Betracht kommt.<sup>7</sup>

---

<sup>3</sup> BVerfGE 60, 374 (380); 99, 19 (29); 118, 277 (319 f.); *H. Butzer*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK-GG, Stand: 15.6.2024, Art. 38 Rn. 117, 174; *S. Magiera*, in: Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 38 Rn. 63; siehe vertiefend dazu *B. Gausing* (Fn. 2), S. 74 ff.

<sup>4</sup> BVerfGE 60, 374 (380); näher dazu *T. Kemper*, Parlamentarische Redefreiheit, 2024, S. 33 ff.

<sup>5</sup> BVerfGE 43, 142 (148 f.); 64, 301 (312); 94, 351 (365); 99, 19 (29); 118, 277 (319).

<sup>6</sup> Eine Ausnahme hiervon gibt es nach der Rechtsprechung des BVerfG, wenn sich ein Mandatsbewerber oder ein ehemaliger Abgeordneter auf seinen Status gem. Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG beruft, BVerfGE 32, 157 (160); 63, 230 (241). Gleiches gilt, wenn ein Abgeordneter eine Verletzung seiner Statusrechte in keinem anderen Verfahren geltend machen kann, weil ihm kein tauglicher Antragsgegner in einem Organstreitverfahren gegenübersteht, BVerfGE 108, 251 (267).

<sup>7</sup> BVerfGE 64, 301 (312 f.); 94, 351 (365); 99, 19 (29); 118, 277 (319 f., 327 f.).



### III. Anwendbarkeit des Art. 10 EMRK auf die parlamentarische Rede von Abgeordneten

Die EMRK ist hingegen auf natürliche Personen in Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben anwendbar.<sup>8</sup> Ein Konzept, das dem grundgesetzlichen Konfusionsargument entspricht, ist für Individuen in der EMRK nicht vorgesehen.<sup>9</sup> Dementsprechend hat der EGMR in seiner Rechtsprechung mehrfach bestätigt, dass Abgeordnete nationaler Parlamente sich auf Art. 10 EMRK berufen können und im Hinblick auf etwaige Beeinträchtigungen ihrer Redefreiheit im Parlament Individualbeschwerde gem. Art. 34 EMRK einlegen können.

#### 1. Die Rechtssache *Karácsony u.a. gegen Ungarn*

Die Große Kammer des EGMR äußerte sich erstmals in der Rechtssache *Karácsony u.a. gegen Ungarn* zu der Frage, ob Disziplinarmaßnahmen gegen Abgeordnete wegen ihres Verhaltens im Parlament mit dem Recht auf freie Meinungsäußerung gem. Art. 10 Abs. 1 EMRK vereinbar sind.<sup>10</sup>

Die Beschwerdeführer, oppositionelle Abgeordnete im ungarischen Parlament, protestierten 2013 während Parlamentssitzungen gegen die Regierungspolitik, indem sie Plakate und Banner mit kritischen Botschaften zeigten und ein Megaphon nutzten. Diese Aktionen fanden während kontroversen Debatten über die Tabakmarktregulierung und ein Agrargesetz statt. Trotz mehrfacher Verwarnungen durch den Parlamentspräsidenten setzten sie ihre Proteste fort. Infolgedessen schlug der Parlamentspräsident vor, Geldbußen wegen grober Störung der Ordnung gem. § 49 Abs. 4, 7 des ungarischen Parlamentsgesetzes zu verhängen. Dies wurde vom Plenum

---

<sup>8</sup> EGMR, Urt. v. 8.6.1976, Nr. 5100/71 u.a., ECHR:1976:1123JUD000510071, Rn. 100 – Engel u.a./Niederlande: „Of course, the freedom of expression guaranteed by Article 10 [...] applies to servicemen just as it does to other persons within the jurisdiction of the Contracting States.“; R. Grote/N. Wenzel, in: Dörr/Grote/Marauhn, EMRK/GG, 3. Aufl. 2022, Kap. 18 Rn. 53, 55; B. Gausing (Fn. 2), S. 227.

<sup>9</sup> Etwas anderes gilt für juristische Personen des öffentlichen Rechts, sie können sich grundsätzlich nicht auf Konventionsrechte berufen, siehe m.w.N. V. Röben, in: Dörr/Grote/Marauhn, EMRK/GG, 3. Aufl. 2022, Kap. 5 Rn. 48 f.

<sup>10</sup> EGMR, Urt. v. 17.5.2016, Nr. 42461/13 u.a., ECHR:2016:0517JUD0004246113 – Karácsony u.a./Ungarn.

ohne Aussprache beschlossen, was zur Verhängung von Geldstrafen zwischen 170 und 600 Euro für die Abgeordneten führte. Ihre beim ungarischen Verfassungsgericht eingereichten Beschwerden gegen diese Disziplinarmaßnahmen blieben erfolglos.

Daraufhin wandten sich die Abgeordneten an den EGMR. Dieser stellte fest, dass die Maßnahmen Eingriffe in ihr Recht auf freie Meinungsäußerung darstellten. Die Eingriffe seien gesetzlich vorgesehen i.S.v. Art. 10 Abs. 2 EMRK, weil die Abgeordneten aufgrund ihrer Stellung hätten vorhersehen können, dass ihr Verhalten Disziplinarmaßnahmen nach sich ziehen werde. Zudem habe der Eingriff legitime Ziele i.S.v. Art. 10 Abs. 2 EMRK verfolgt, indem er der Aufrechterhaltung der Ordnung im Parlament und dem Schutz der anderen Abgeordneten diene. Dennoch entschied der Gerichtshof, dass der Eingriff nicht in einer demokratischen Gesellschaft notwendig i.S.v. Art. 10 Abs. 2 EMRK und damit unverhältnismäßig gewesen sei. Hierfür führte der Gerichtshof an, dass wesentliche Verfahrensgarantien nicht eingehalten worden seien, da den Abgeordneten keine Möglichkeit gegeben worden sei, sich zu den Maßnahmen zu äußern.

In seinen Ausführungen betonte der EGMR die Bedeutung der Meinungsfreiheit für Abgeordnete im Parlament:

„While freedom of expression is important for everybody, it is especially so for an elected representative of the people.“<sup>11</sup>

Der Gerichtshof hob hervor, dass zwischen dem Inhalt einer Rede und den äußeren Umständen wie Zeit, Ort und Art der Äußerung zu unterscheiden sei. Während der Inhalt einer parlamentarischen Rede nur eingeschränkt reguliert werden dürfe, komme den Mitgliedstaaten ein größerer Ermessensspielraum bei der Regelung der äußeren Umstände zu. Diese Differen-

---

<sup>11</sup> Dieses Zitat entstammt früheren Urteilen des EGMR, in denen er zur Meinungsfreiheit von Abgeordneten außerhalb des Parlaments Stellung bezog, EGMR, Urt. v. 23.4.1992, Nr. 11798/85, ECHR:1992:0423JUD001179885, Rn. 42 – Castells/Spanien; Urt. v. 27.4.1995, Nr. 15773/89 u.a., ECHR:1995:0427JUD001577389, Rn. 76 – Piermont/Frankreich; Urt. v. 17.12.2002, Nr. 35373/97, ECHR:2002:1217JUD003537397, Rn. 79 – A/Vereinigtes Königreich. In der hier angeführten Rechtssache übertrug der EGMR dies auf die Meinungsfreiheit von Abgeordneten im Parlament, EGMR, Urt. v. 17.5.2016, Nr. 42461/13 u.a., ECHR:2016:0517JUD004246113, Rn. 137 – Karácsony u.a./Ungarn.

zierung führt dazu, dass der EGMR strenger prüft, wenn der Inhalt der Äußerung betroffen ist, und den Konventionsstaaten mehr Freiraum lässt, wenn es um die Regelung der äußeren Umstände geht.

Schließlich betonte der EGMR die enge Verbindung zwischen Demokratie und Parlamentsbetrieb und wies darauf hin, dass demokratische Prinzipien in der europäischen öffentlichen Ordnung verankert seien. Die Redefreiheit im Parlament müsse daher hinter den legitimen Interessen der parlamentarischen Ordnung und dem Schutz der Rechte anderer Abgeordneter zurückstehen können.

Der EGMR bestätigte diese Rechtsprechung in weiteren Entscheidungen. Dabei wird deutlich, dass der EGMR das innerparlamentarische Verfahren der nationalen Parlamente genau überprüft, um zu ermitteln ob der Eingriff in Art. 10 EMRK verhältnismäßig war.<sup>12</sup>

## 2. Auswirkungen der Rechtsprechungslinie auf das deutsche Verfassungsrecht

Wie aufgezeigt, sieht die EMRK keine dem deutschen Verfassungsrecht inhärente Trennung zwischen Grund- und Statusrechten vor. Dies hängt insbesondere damit zusammen, dass die EMRK kein freies Mandat für Abgeordnete nationaler Parlamente garantiert und sich diese Frage damit jedenfalls in Bezug auf die Konvention nicht stellt. Allerdings haben die EMRK und ihre Zusatzprotokolle durch Art. 59 Abs. 2 GG in der deutschen Rechtsordnung den Rang eines einfachen Gesetzes. Nichtsdestotrotz ist die EMRK und insbesondere auch die Rechtsprechung des EGMR aufgrund des Grundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes für dessen Auslegung relevant.<sup>13</sup> Dementsprechend stellt sich die Frage, ob die Meinungsfreiheit gem. Art. 5 Abs. 1 Satz 1 GG so auszulegen ist, dass sich

---

<sup>12</sup> EGMR, Urt. v. 13.6.2023, Nr. 23445/18, ECHR:2023:0613JUD002344518, Rn. 37 ff. – Baydemir /Türkei; Urt. v. 5.10.2023, Nr. 50012/17, ECHR:2023:1005JUD005001217 – Ikotity u.a./Ungarn, Rn. 33 ff.

<sup>13</sup> BVerfGE 111, 307 (319 ff.); 148, 296 Rn. 132; 151, 1 Rn. 64.

Bundestags- oder Landtagsabgeordnete in Ausübung ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit darauf berufen können. Zu dieser Frage hat sich die Rechtsprechung bisher nur vereinzelt geäußert.<sup>14</sup>

Es ist jedoch zu beachten, dass der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes nicht grenzenlos gilt. Vielmehr endet die konventionsfreundliche Auslegung, „wo diese nach den anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung und Verfassungsinterpretation nicht mehr vertretbar erscheint“.<sup>15</sup> Diese Grenze kann bei einer Anwendung der Meinungsfreiheit auf die parlamentarische Rede überschritten sein.<sup>16</sup> Denn die Grundrechtsbindung der staatlichen Gewalt gem. Art. 1 Abs. 3 GG führt dazu, dass im Staat grundsätzlich keine Grundrechtsberechtigung besteht. Dies ist für die Abgrenzung der gesellschaftlichen Freiheitsphäre von der staatlichen Herrschaft entscheidend, die das Grundgesetz prägt.<sup>17</sup>

#### IV. Anwendbarkeit des Art. 11 GRCh auf die parlamentarische Rede der Mitglieder des Europäischen Parlaments

Zudem hat die dargestellte Rechtsprechung des EGMR Einfluss auf das Unionsrecht. Das Gericht der Europäischen Union (EuG) hat in zwei Urteilen auf die dargestellte Rechtsprechung des EGMR Bezug genommen.<sup>18</sup>

Die EMRK ist für die Unionsgerichte relevant, weil sie eine Rechtserkenntnisquelle ist. Nach Art. 52 Abs. 3 der Grundrechtecharta (GRCh) müssen die Rechte der Charta, die denjenigen der EMRK entsprechen, „die gleiche Bedeutung und Tragweite haben, wie sie in der genannten Konvention

---

<sup>14</sup> Der Verfassungsgerichtshof Baden-Württemberg nimmt in einem Urteil mit Bezug zum Rederecht der Abgeordneten im Landtag explizit auf die Entscheidung des EGMR in der Rs. Karácsony u.a./Ungarn Bezug. Jedoch veranlasst ihn die Rechtsprechung zu Art. 10 EMRK nicht zu einer anderen Auslegung der parlamentarischen Redefreiheit, VerfGH BW, Urt. v. 22.7.2019, 1 GR 1/19, 1 GR 2/19, Orientierungssatz 8, Rn. 122, 156 – juris. Siehe m.w.N. B. Gausing (Fn. 2), S. 229 f.

<sup>15</sup> BVerfGE 111, 307 (329); 128, 326 (371); 148, 296 Rn. 133.

<sup>16</sup> Siehe auch B. Gausing (Fn. 2), S. 230.

<sup>17</sup> Siehe dazu S. Kirste, in: Kischel/Kube, HStR Bd. II, 1. Aufl. 2024, § 46 Rn. 55, 100.

<sup>18</sup> EuG, Urt. v. 31.5.2018, T-770/16, EU:T:2018:320, Rn. 38 ff. – Korwin-Mikke /Parlament I; Urt. v. 31.5.2018, T-352/17, EU:T:2018:319, Rn. 39 f. – Korwin-Mikke /Parlament II.

festgelegt sind“. Dadurch gewährleistet die GRCh (mindestens) das gleiche Schutzniveau wie die EMRK. Dabei handelt es sich um eine dynamische Verweisung, weil auch die Rechtsprechung des EGMR bei der Festlegung der „Bedeutung und Tragweite“ der Konventionsbestimmungen berücksichtigt wird.<sup>19</sup>

### 1. Die Rechtssachen *Korwin-Mikke/Parlament I und II*

In den betreffenden Rechtssachen musste das EuG über zwei Nichtigkeitsklagen gem. Art. 263 Abs. 4 AEUV entscheiden, die von einem Mitglied des Europäischen Parlaments eingereicht worden waren. Der Abgeordnete klagte gegen disziplinarische Maßnahmen, die das Europäische Parlament gegen ihn verhängt hatte, darunter der Verlust des Tagegeldes sowie eine vorübergehende Suspendierung von der parlamentarischen Tätigkeit. Grund für diese Sanktionen war, dass sich der Abgeordnete im Parlament abfällig über Frauen geäußert<sup>20</sup> und kontroverse Aussagen zur Migration getätigt hatte.<sup>21</sup>

Rechtliche Grundlage für die Sanktionen war die Annahme, dass die Äußerungen des Abgeordneten gegen die in Art. 11 der Geschäftsordnung des Europäischen Parlaments (GO-EP a.F.) festgelegten Verhaltensregeln verstoßen hätten und daher ein Ordnungsverfahren gem. Art. 166 GO-EP a.F. bei „schwerwiegenden Verstößen gegen die Ordnung oder Störungen der Arbeit des Parlaments“ hätte eingeleitet werden können. Das Gericht entschied jedoch, dass die Aussagen des Abgeordneten in beiden Sitzungen zwar kontrovers und provokativ gewesen seien, aber keine schwerwiegende Störung i.S.v. Art. 166 GO-EP a.F. dargestellt hätten. Sowohl Art. 11 als auch Art. 166 GO-EP seien eng auszulegen, und es müsse eine konkrete Störung des Parlamentsbetriebs vorliegen. Dass die Äußerungen im Nachgang mediales Aufsehen oder Aufmerksamkeit in sozialen Netzwerken erregten, sei unerheblich.

---

<sup>19</sup> EuGH, Urt. v. 5.10.2010, C-400/10 PPU, EU:C:2010:582, Rn. 53 – McB; Urt. v. 22.12.2010, C-279/09, EU:C:2010:811, Rn. 35 – DEB; Urt. v. 30.6.2016, C-205/15, EU:C:2016:499, Rn. 41 - Toma; siehe m.w.N. G. *Ziegenhorn*, Der Einfluss der EMRK im Recht der EU-Grundrechtecharta, 2009, S. 29 ff.

<sup>20</sup> EuG, Urt. v. 31.5.2018, T-352/17, EU:T:2018:319 – *Korwin-Mikke II/Parlament*.

<sup>21</sup> EuG, Urt. v. 31.5.2018, T-770/16, EU:T:2018:320 – *Korwin-Mikke I/Parlament*.

Eine enge Auslegung der Geschäftsordnung sei insbesondere geboten, um der Meinungsäußerungsfreiheit der Abgeordneten gem. Art. 11 GRCh Rechnung zu tragen. Das Gericht stellte die Rechtsprechung des EGMR zur Redefreiheit im Parlament ausführlich dar und schloss sich ihr an. Dabei wurde betont, dass die Meinungsäußerungsfreiheit von Parlamentsabgeordneten einen hohen Stellenwert habe, insbesondere im politischen Diskurs, auch wenn die Äußerungen provokativ oder anstößig seien. Eingriffe in die Meinungsäußerungsfreiheit würden dabei den vom EGMR aufgezeigten Grenzen unterliegen. Daraus folge, dass Abgeordnete nicht für Äußerungen im Rahmen ihres Mandats sanktioniert werden dürfen. Rechtstechnisch gesprochen legt das EuG damit die Geschäftsordnung des Europäischen Parlaments grundrechtskonform aus.<sup>22</sup>

## 2. Offene Fragen

In seiner Rechtsprechung nimmt das EuG keine Stellung zur Frage, wie sich die Meinungsäußerungsfreiheit eines Abgeordneten gem. Art. 11 GRCh zu seinem freien Mandat verhält. Das freie Mandat der Mitglieder des Europäischen Parlaments ist im Unionsrecht im Direktwahlakt (Art. 6 Abs. 1 Satz 2), im Abgeordnetenstatut des Europäischen Parlaments (Art. 2 Abs. 1, 3 Abs. 1) sowie in der Geschäftsordnung des Europäischen Parlaments (Art. 2) verankert. Der Grundsatz des freien Mandats schützt Abgeordnete sowohl vor äußerer Einflussnahme, etwa durch nationale Parteien oder Mitgliedstaaten, als auch in ihrer innerparlamentarischen Funktion. Das freie Mandat ermöglicht ihnen, an den in Art. 14 Abs. 1 EUV festgelegten Aufgaben des Europäischen Parlaments mitzuwirken. Auch das Rederecht eines Abgeordneten im Europäischen Parlament ist vom freien Mandat erfasst, Art. 178 ff. GO-EP.<sup>23</sup>

Damit ist die Frage nach dem Verhältnis des vom freien Mandat erfassten Rederechts im Parlament zur grundrechtlichen Meinungsäußerungsfreiheit gem. Art. 11 GRCh aufgeworfen. In der Literatur wird zum Teil kritisiert, dass das EuG die Rechtsprechung des EGMR in das Unionsrecht übertragen

---

<sup>22</sup> H. Sauer, *VerfBlog* v. 4.6.2018.

<sup>23</sup> S. Hölscheidt, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der EU*, 82. EL Mai 2024, Art. 223 AEUV Rn. 66; a.A. T. Kemper (Fn. 4), 102, 122.

hat. Anhaltspunkt für die Kritik ist, dass das EuG damit einen grundrechtlichen Zugang gewählt hat, obgleich ein organisationsrechtlicher Zugriff möglich gewesen wäre.<sup>24</sup> Während die EMRK kein freies Mandat garantiert und der EGMR somit auf Art. 10 Abs. 1 EMRK zurückgreifen musste, bestand für das EuG diese Notwendigkeit nicht.<sup>25</sup> Dem EuG ist jedoch gleichwohl zuzugestehen, dass Art. 52 Abs. 3 GRCh anordnet, dass die sich entsprechenden Charta- und Konventionsrechte die gleiche „Bedeutung und Tragweite“ haben. Eine Übertragung der Rechtsprechung des EGMR zur Meinungsäußerungsfreiheit eines Abgeordneten im Parlament ist daher in dieser Hinsicht jedenfalls folgerichtig.<sup>26</sup>

Die aufgeworfene Abgrenzungsproblematik könnte jedenfalls dann drängender werden, wenn sich die Pläne der EU zum Beitritt zur EMRK, wie es in Art. 6 Abs. 2 Satz 1 EUV vorgesehen ist, konkretisieren. Denn dann könnte sich die Frage stellen, ob Abgeordnete des Europäischen Parlaments Individualbeschwerde gem. Art. 34 EMRK vor dem EGMR erheben können, wenn sie eine Verletzung von Art. 10 Abs. 1 EMRK behaupten. Streitigkeiten innerhalb des Europäischen Parlaments könnten sodann vor dem EGMR ausgetragen werden. Aktuell ist dies nicht möglich, weil die EU (noch) keine Vertragspartei der EMRK ist.<sup>27</sup>

## V. Fazit

Es zeigt sich, dass der EGMR und das EuG die Meinungsäußerungsfreiheit gem. Art. 10 Abs. 1 EMRK und Art. 11 GRCh auf die parlamentarische Rede von Abgeordneten anwenden. Es wird nicht zwischen Grund- und Statusrechten getrennt, wie es im deutschen Verfassungsrecht der Fall ist. Während der EGMR die Trennung schon deswegen nicht nachvollziehen kann, weil die EMRK kein freies Mandat garantiert, äußert sich das EuG

---

<sup>24</sup> H. Sauer (Fn. 22); P. Hilbert, Die Informationsfunktion von Parlamenten, 2022, S. 387 f.; S. Hölscheidt (Fn. 23).

<sup>25</sup> H. Sauer (Fn. 22); P. Hilbert (Fn. 24), S. 388 Fn. 105.

<sup>26</sup> T. Kemper (Fn. 4), 122.

<sup>27</sup> Den Beitritt der EU zur EMRK hat der EuGH mit seinem Gutachten 2/13 verhindert, EuGH, Gutachten v. 18.12.2014, 2/13, EU:C:2014:2454. Seit 2020 verhandeln die EU und die 46 Mitgliedstaaten des Europarates wieder formell über den Beitritt der EU zur EMRK: <https://www.coe.int/de/web/portal/eu-accession-echr-questions-and-answers>.

überhaupt nicht zum unionsrechtlich garantierten freien Mandat und dessen Verhältnis zur Meinungsäußerungsfreiheit gem. Art. 11 GRCh im Europäischen Parlament. Es bleibt abzuwarten, wie sich der EuGH zu dieser Frage verhalten wird, wenn sich ihm die Möglichkeit bietet.



## § 11 Wissenschaftsfreiheit unter Druck

*Hanno Kube*

### I. Herausforderungen der Wissenschaftsfreiheit an den Universitäten

Die Wissenschaftsfreiheit an den Universitäten gerät zunehmend unter Druck. Drei unterschiedliche Herausforderungen lassen sich dabei unterscheiden: Diese betreffen erstens die Inanspruchnahme des universitären Raumes für politische Anliegen (Stichwort: Protestcamps auf dem Universitätsgelände, Störungen von Vorlesungen oder auch eines Sommerfestes) (III.), zweitens das Phänomen des politischen Aktivismus innerhalb des Wissenschaftsbetriebs selbst, also von Forschung und Lehre (IV.), und drittens die internationalen Beziehungen der Universität in einer immer stärker polarisierten Welt (V.). In allen drei Themenbereichen sind Grundrechtswertungen maßgeblich. Deshalb sollen einige Worte zur grundrechtlichen Lage vorangestellt werden, konkret zur Unterscheidung zwischen der Meinungsäußerungsfreiheit und der Versammlungsfreiheit einerseits und der Wissenschaftsfreiheit andererseits (II.).

### II. Meinungsäußerungs- und Versammlungsfreiheit versus Wissenschaftsfreiheit

Meinungen enthalten stets ein Element des Wertens und Dafürhaltens. Meinungsäußerungen sind grundsätzlich auch dann grundrechtlich geschützt, wenn sie substanzlos, wenn sie als grober Unfug einzuordnen sind. Grundrechtsträger ist dabei jedermann. Der weite Schutzbereich der Meinungsäußerungsfreiheit unterliegt der weiten Schranke der allgemeinen Gesetze. Die so gewährleistete und eingehegte Meinungsfreiheit dient der Persönlichkeitsentfaltung und zugleich als Grundlage der demokratischen Willensbildung. Die Meinungsfreiheit wird deshalb, als Kommunikationsgrundrecht, auch demokratisch-funktional verstanden. Ganz Ähnliches gilt für die Versammlungsfreiheit, die das Bundesverfassungsgericht seit jeher stark auf die Sphäre des Politischen bezieht.

Die Wissenschaftsfreiheit ist demgegenüber sehr viel enger umgrenzt. Das Bundesverfassungsgericht definiert die grundrechtlich geschützte Wissenschaft als das, „was nach Inhalt und Form als ernsthafter planmäßiger Versuch zur Ermittlung der Wahrheit anzusehen ist“ (BVerfGE 35, 79 (113)). Dies erfordert ein methodengeleitetes, rationales Erkenntnisstreben, das den Standards des jeweiligen Fachs genügen muss. Ebenso wie die Meinungs- und die Versammlungsfreiheit setzt zwar auch die Wissenschaftsfreiheit auf den Diskurs. Dieser Diskurs ist aber im Fall der Wissenschaftsfreiheit methodisch diszipliniert und dient, anders als im Fall der Meinungs- und Versammlungsfreiheit, von vornherein nicht der demokratischen Willensbildung und damit auch nicht der Legitimation der Staatsgewalt, sondern der besseren wissenschaftlichen Erkenntnis. Träger der Wissenschaftsfreiheit sind nur die Personen, die wissenschaftlich tätig sind, an der Universität also die Professorenschaft und die Angehörigen des wissenschaftlichen Mittelbaus. Studierende sind als Rezipienten der Lehre – insoweit – richtigerweise auch von der Wissenschaftsfreiheit geschützt. Dem eng umgrenzten Schutzbereich der Wissenschaftsfreiheit entspricht eine eng umgrenzte Schrankenregelung. Nur Güter von Verfassungsrang können Beschränkungen der Wissenschaftsfreiheit rechtfertigen, insbesondere die Menschenwürde und die Integrität der freiheitlich-demokratischen Grundordnung.

Als öffentlich-rechtlich verfasste Körperschaften sind die Universitäten der Wissenschaft gewidmet. Sie geben der Wissenschaftsfreiheit ihres wissenschaftlichen Personals einen institutionellen Rahmen und können sich deshalb gegenüber staatlichen Interventionen ausnahmsweise selbst auf die Wissenschaftsfreiheit berufen. Zugleich haben die Universitäten als Träger öffentlicher Gewalt die Wissenschaftsfreiheit ihrer Mitglieder im Innenverhältnis zu achten und zu schützen. Entsprechend ihrem Einrichtungszweck, in ihrer ganzen Funktionalität sind die Universitäten also auf die Wissenschaftsfreiheit ausgerichtet. Es ist ebendiese Freiheit, die in ihrem Rahmen gedeiht und um derentwillen sie existieren.

### III. Vorrang der Wissenschaftsfreiheit bei Inanspruchnahme der Universität für politische Anliegen

Die Zweckwidmung der Universitäten – im Wesentlichen Entsprechendes gilt für die außeruniversitären staatlichen Wissenschaftseinrichtungen und

auch die großen privaten Wissenschaftsträger – hat Konsequenzen für die Beurteilung ihrer Inanspruchnahme für politische Anliegen.

Politische Protestcamps und andere Formen der politischen Kommunikation auf dem Universitätsgelände, die außerhalb des Wissenschaftsbetriebs stehen, sind unter der Voraussetzung ihrer Friedlichkeit und Waffenlosigkeit grundsätzlich von der Meinungsäußerungs- und Versammlungsfreiheit geschützt. Das gilt sowohl für Aktionen universitätsfremder Personen wie auch für solche von Mitgliedern der Universität, insbesondere Studierenden. Anders als staatliche Verwaltungsgebäude, Krankenhäuser oder Friedhöfe und ähnlich wie Flughafenterminals dienen Universitäten auch dem allgemeinen kommunikativen Verkehr. Weltweit waren und sind universitäre Einrichtungen Orte, an denen auch politisch diskutiert wird, von denen Impulse zur politischen Erneuerung der Gesellschaft ausgehen, an denen sich in Diktaturen Oppositionsbewegungen formieren.

Gleichwohl wird man, grundrechtlich auf der Rechtfertigungsebene, verhältnismäßige Beschränkungen der Meinungsäußerungs- und Versammlungsfreiheit in diesem Zusammenhang – von Auflagen bis zu Versammlungsverboten – je nach tatsächlicher Situation ohne größere Umschweife vor allem damit begründen können, dass der einrichtungsgemäße Wissenschaftsbetrieb sichergestellt werden muss. Denn die universitären Einrichtungen dienen eben primär der Wissenschaftsfreiheit und müssen nur dann, wenn kein wesentlicher Konflikt entsteht, der Freiheit der politischen Kommunikation Raum geben. Die Wissenschaftsfreiheit hat hier also Vorrang.

Diesen Vorrang durchzusetzen, ist an erster Stelle den universitären Leitungsgremien und – je nach Sachverhalt – den Dekanen, Institutsleitungen oder auch Dozentinnen und Dozenten in den Hörsälen als Inhabern des delegierten Hausrechts aufgegeben. Sie haben bei der Würdigung der Lage einen Einschätzungsspielraum und bei der Ergreifung geeigneter Maßnahmen ein weites Ermessen. So kann, wenn es sich anbietet, wie auf einem Sommerfest, zunächst das freiheitswahrende Gespräch gesucht werden. Bei Blockadeaktionen oder Äußerungen volksverhetzenden Charakters, die auf andere einschüchternd wirken, wird dagegen unmittelbar anderes Handeln geboten sein. Auch in räumlicher Hinsicht wird man sehr stark zwischen Verkehrsflächen im Freien, Fluren, Hörsälen oder gar Büros und Laboren zu unterscheiden haben.

Die staatlichen Versammlungs- und allgemeinen Polizeibehörden flankieren das Handeln der Universität, nicht zuletzt auf deren Anforderung und

nach dem Subsidiaritätsprinzip. Demgegenüber würde die unmittelbare Befassung staatlicher Stellen, das umgehende Ersuchen um staatliche Hilfe und Weisung, der Stellung der Universität im Gefüge der Institutionen in keiner Weise entsprechen.

Ein rasches Eingreifen der staatlichen Stellen liegt dabei umso näher, je massiver die Beeinträchtigungen sind, je stärker es auf physische Polizeipräsenz ankommt und je umfangreicher Straftatbestände verwirklicht werden oder verwirklicht zu werden drohen.

#### IV. Bedeutung des Einrichtungszwecks für die Ausgestaltung des Wissenschaftsbetriebs

Weitergehende Fragen stellen sich, wenn in universitärer Forschung und Lehre, also im Wissenschaftsbetrieb selbst, politischer Aktivismus erkennbar wird. Zwar sind die wissenschaftlich tätigen Mitglieder der Universität auch als solche nicht nur Träger der Wissenschaftsfreiheit, sondern auch der Meinungsäußerungs- und Versammlungsfreiheit. Gleichwohl müssen sie gerade dann, wenn sie in der Universität und für die Universität auftreten, den Einrichtungszweck und die diesem Zweck dienenden Regelungen respektieren.

Je nach Fachdisziplin kann es die Wissenschaftlichkeit dabei freilich durchaus umfassen, auf die politische Welt Bezug zu nehmen. Gender Studies, Postcolonial Studies und andere „kritische Wissenschaften“ leben von diesen Bezügen. Stets aber müssen die fachspezifischen Methoden der Erkenntnisgewinnung gewahrt bleiben. Stets muss sich das Streben nach wissenschaftlicher Erkenntnis vom politischen Dafürhalten unterscheiden. Stets muss die Politik Objekt der Erkenntnis sein und darf nicht Ziel des Handelns werden. Gerade auch für den wissenschaftlichen Betrieb gilt also, dass der grundrechtlich fundierte Einrichtungszweck leitend ist.

Auch und insbesondere bei der Steuerung im Innenverhältnis liegt das Heft des Handelns an erster Stelle in den Händen der Universität selbst. Die Wissenschaftsfreiheit spricht gerade auch in diesem Zusammenhang nachdrücklich für die kollektive Autonomie der in der Einrichtung verbundenen Grundrechtsträger und damit für ihre Selbstverwaltung. Auch bei inneren Gefahren für die Wissenschaftsfreiheit ist es deshalb zunächst Sache der Universität, so zu reagieren, wie es ihr Einrichtungszweck verlangt.

Mit der kollektiven Autonomie der Universität geht eine Verantwortung einher. Denn die Autonomie muss ausgefüllt, muss gelebt werden. Dies erfordert es, den inneruniversitären Wissenschaftsbetrieb sachgerecht zu strukturieren und Kompetenzen klar zuzuweisen. So setzt die selbständige und eigenverantwortliche Durchführung von Veranstaltungen im Bereich der „großen Lehre“, also von Vorlesungen und Seminaren, die *venia legendi*, die Lehrbefugnis, voraus. Im Bereich von Tutorien, Übungen und Arbeitsgemeinschaften gilt dies zwar nicht, wohl aber gelten die gleichen, in den Organisationsstrukturen zu gewährleistenden inhaltlichen Anforderungen.

Überschreitet eine – im Übrigen in einem Dienstverhältnis stehende – Wissenschaftlerin oder ein Wissenschaftler in Lehre oder auch Forschung die methodischen Grenzen des eigenen Fachs, um politisch zu agitieren, ist es also die Aufgabe und Verantwortung der Universität, darauf zu reagieren, als Trägerinstitution Stellung zu nehmen und gegebenenfalls auch weitergehende Maßnahmen zu ergreifen, nicht zuletzt auch zum Schutz der Grundrechte der Studierenden.

Selbst politisieren darf die Universität als staatliche, auf Neutralität verpflichtete Einrichtung dabei freilich nicht. Das Neutralitätsgebot schließt es aber keineswegs aus, sondern kann es der Universität vielmehr aufgeben, auf eine Atmosphäre des Respekts und der Toleranz hinzuwirken, so beispielsweise durch entsprechende Presseerklärungen und weitere Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Nahostkonflikt.

## V. Internationale Beziehungen der Universität in einer zunehmend polarisierten Welt

Abschließend ist, drittens, noch kurz auf die internationalen Beziehungen der Universität in einer zunehmend polarisierten Welt einzugehen, also auf die Universität als Institution im globalen Kontext.

Die außenwirtschaftsrechtlichen Regelungen der Exportkontrolle für Dual-Use-Güter werfen dabei keine grundsätzlichen rechtlichen Fragen auf, soweit die Regelungen auf Tatbestands- und Rechtsfolgenrechte ausgeglichen ausgestaltet ist.

Weitere Überlegungen erfordert dagegen der Bereich der davon unabhängigen, allgemeinen institutionellen Kooperationen und der diesbezüglichen Rollen der Universität einerseits und der staatlichen Stellen andererseits.

Wenn Drittmittelgeber aus den USA die Förderung der Universität auf einem bestimmten Gebiet davon abhängig machen, dass die Zusammenarbeit mit chinesischen Stellen unterlassen wird, ist vor allem die Wissenschaftsfreiheit der Universität angesprochen. Die Wissenschaftsfreiheit begründet die Kompetenz der Universität, in diesem Zusammenhang autonom und strategisch über das weitere Vorgehen zu entscheiden. So muss sich die Universität an dieser Stelle selbst wissenschafts(außen)politisch positionieren, dies auch gemeinsam im Rahmen der nationalen und internationalen Wissenschaftsorganisationen.

Anders gelagert ist demgegenüber ein Fall, von dem aus eigener Anschauung berichtet werden kann. Wir hatten eine Delegation aus Taiwan zu Gast und erhielten die regierungsseitige Vorgabe, keine taiwanesischen Hoheitszeichen zu zeigen, wie zum Beispiel Fähnchen auf dem Besprechungstisch der Fakultät. Denn die Bundesrepublik Deutschland anerkennt Taiwan nach Lage der Dinge nicht als Staat. Auch wenn man der Ansicht sein kann, dass hier ein Zeichen der Unterstützung von Demokratie und Rechtsstaatlichkeit in Asien gesetzt werden sollte, ist aber doch zu sehen, dass die Universität eine staatliche Einrichtung ist und zugleich kein Mandat zu eigener Außenpolitik hat. So war der Vorgabe richtigerweise zu folgen. Nichts Anderes muss gelten, wenn und soweit der Universität vorgegeben wird, die Wissenschaftskooperation mit Russland aus regierungsaußenpolitischen Gründen auszusetzen.

Ein eigenes Thema ist schließlich die Wissenschaftsförderung des deutschen Staates. Auch hier können außenpolitische Überlegungen eine Rolle spielen, so etwa bei der Auswahl der staatlich geförderten Auslandskooperationen. Auch im Übrigen darf der Staat Förderschwerpunkte setzen. Dagegen verbietet es das Gebot neutraler staatlicher Wissenschaftspflege, auf den Inhalt wissenschaftlicher Aussagen Einfluss zu nehmen oder auch Sanktionen wie die Rücknahme von Förderzusagen an inhaltliche Positionen von Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftlern zu knüpfen. Und auch dann, wenn sich die Betroffenen mit ihren Positionen außerhalb der Wissenschaft, aber innerhalb des Verfassungsrahmens bewegen, wie im Berliner Fall des Offenen Briefes, erschiene – ganz unabhängig von der sehr

fragwürdigen Qualität der Aussagen im Berliner Fall – eine Förderrücknahme als mit der Wissenschafts- und der Meinungsäußerungsfreiheit schwer vereinbar.





## § 12 Künstliche Intelligenz in wissenschaftlichen Arbeiten

*Katharina Steuer*

### I. Chancen und Gefahren von KI im wissenschaftlichen Kontext

In den letzten Jahren hat die Relevanz künstlicher Intelligenz (KI) kontinuierlich zugenommen, sodass diese gegenwärtig einen beispiellosen Einfluss auf eine Vielzahl von Lebensbereichen ausübt. Nicht nur zahlreiche Wirtschaftsunternehmen, sondern auch die wissenschaftliche Forschung kann dabei von der Fähigkeit profitieren, große Datenmengen effizient zu analysieren, Muster zu erkennen und komplexe Probleme zu lösen. So können KI-Anwendungen im Rahmen wissenschaftlicher Arbeiten an Universitäten, angefangen von der initialen Recherche bis hin zur Überprüfung fertiger Texte, gewinnbringend zum Einsatz kommen.

Auf den ersten Blick birgt der Einsatz von KI zwar die Gefahr, dass die technische Unterstützung nur auf Kosten von Defiziten bei der Entwicklung wissenschaftlicher Kompetenzen erfolgen kann. Zum einen blendet diese Argumentation jedoch aus, dass auch der kompetente Umgang mit KI-Anwendungen eine zukünftig entscheidende Fähigkeit darstellt. Zum anderen stehen auch im Idealfall der Nutzung die menschlichen Fähigkeiten in einem symbiotischen Verhältnis zur KI. Diese substituiert und komplementiert, ersetzt aber gerade im wissenschaftlichen Arbeiten nicht die eigene Kompetenz. So kann eine KI zwar die Effizienz des eigenen Arbeitens steigern, wird aber nie die Verantwortung für das Resultat wissenschaftlicher Arbeit tragen können. Neben den eigenen fachlichen Kenntnissen ist es deshalb notwendig, ein Verständnis für die Stärken und

Schwächen künstlicher Intelligenzen zu entwickeln, um diese adäquat und zielgerichtet einsetzen zu können.<sup>1</sup>

Doch trotz der Notwendigkeit eines grundlegenden Verständnisses besteht aufgrund der Disruption in diesem Bereich und der sich ständig erweiternden Bandbreite verschiedener Anwendungen Unwissenheit und daraus resultierende Unsicherheit seitens vieler potenzieller Nutzerinnen und Nutzer in Bezug auf die Möglichkeiten und rechtlichen Rahmenbedingungen. Deshalb wird dieser Beitrag basierend auf der persönlichen Erfahrung der Autorin einen Überblick über ausgewählte KI-basierte Anwendungen zur Optimierung des wissenschaftlichen Arbeitens geben und deren Stärken und Schwächen im Hinblick auf die Funktionsweise erläutern. Sodann werden in einem zweiten Teil die vorgestellten Anwendungsfälle in den (prüfungs-)rechtlichen Kontext eingeordnet.

## II. Beispiele für KI-Anwendungen im Rahmen wissenschaftlicher Arbeiten

Wissenschaftliche Arbeiten lassen sich in mehrere Phasen bzw. Stadien unterteilen, wobei KI jeweils auf unterschiedliche Weise zum Einsatz kommen kann. Deshalb differenziert der folgende Abschnitt bei der Vorstellung verschiedener Anwendungen zwischen der Recherche, Produktion und Redaktion einer wissenschaftlichen Arbeit.

### 1. Recherche

Im Ausgangspunkt jeder akademischen Arbeit steht eine konkrete Forschungsfrage oder zumindest ein abgrenzbarer Themenkomplex, dem es wissenschaftlich zu begegnen gilt. Um hierfür die theoretische Basis zu legen, ist es zunächst erforderlich, einschlägige Literatur sowie im Falle der Rechtswissenschaften ergangene Gerichtsentscheidungen zu analysieren. Allerdings müssen dazu die relevanten Dokumente zunächst auch tatsächlich aufgefunden werden. Für die Recherche einschlägiger Quellen können KI-gestützte Suchassistenten eingesetzt werden. Der Funktionsweise einer

---

<sup>1</sup> Vgl. U. Buchner/K. Holzweißig/M. Schwarzer, Künstliche Intelligenz und wissenschaftliches Arbeiten, 2024, S. 5.

klassischen Suchmaschine sehr ähnlich ist dabei *Semantic Scholar*. Nach der Eingabe eines Suchbegriffs werden dem Nutzer einschlägige wissenschaftliche Artikel präsentiert. Fehlt diesen ein Abstract, wird ein solches automatisch generiert. In der Detailansicht eines Artikels werden darüber hinaus neuere Beiträge aufgeführt, in denen der ausgewählte Artikel zitiert wird. Neben den zusätzlichen Funktionen besteht der Vorteil dieser Anwendung insbesondere darin, dass im Gegensatz zu herkömmlichen Suchmaschinen nicht nur ein Abgleich mit den Suchbegriffen erfolgt, sondern zusätzlich die semantische Beziehung zwischen Begriffen analysiert wird. Daher wird auch einschlägige Literatur aufgefunden, die unkonventionelle Formulierungen gebraucht oder auch nur ein strukturverwandtes Thema beleuchtet. Die Funktionsweise der KI-Suche basiert dabei auf sogenannten Embeddings, mit deren Hilfe Wörter als Vektoren in einem Raum dargestellt werden. Dadurch werden Wörter mit ähnlichem Sinngehalt in der Nähe zueinander positioniert, was die Erkennung von Bezügen und eine Suche über den reinen Begriff hinaus ermöglicht. Ein klarer Nachteil von *Semantic Scholar* und anderen gängigen KI-basierten Suchmaschinen liegt jedoch darin, dass der Zugriff auf juristische Quellen derzeit nur sehr begrenzt möglich ist; auch Urteile sind nicht im Datensatz enthalten. Aufgrund der Vielzahl ökonomischer Quellen erweist sich *Semantic Scholar* jedoch jedenfalls im Rahmen der Recherche steuerrechtlicher Grundlagen als förderlich.

Zudem implementiert *Semantic Scholar* aktuell Erweiterungen, mit denen es möglich ist, mit einzelnen Artikeln zu „chatten“ und so spezifische Fragen beantwortet zu bekommen. Da dies jedoch bislang nur für wenige Artikel und Fachbereiche zur Verfügung steht, empfiehlt es sich für diese Funktion auf andere Tools zurückzugreifen. Beispiele hierfür sind *Explainpaper* und *SciSpace*, die es bereits heute ermöglichen, mit jedem hochgeladenen Artikel in einen Dialog zu treten. Die Antworten seitens der Anwendungen werden dabei unter Rückgriff auf den zur Verfügung gestellten Inhalt beantwortet und mit einem Abschnitt des Artikels belegt, welcher unmittelbar aufgerufen und kenntlich gemacht wird. Dies erleichtert es gerade in umfangreichen Werken alle Stellen zu finden, die die gestellte Forschungsfrage betreffen. Auch können die genannten Anwendungen Artikel kurz zusammenfassen, wofür sich jedoch ebenfalls *ChatGPT* gut eignet. Dieser wurde kürzlich auch in der kostenfreien Version um die Möglichkeit des Uploads einzelner PDFs erweitert.

## 2. Produktion

Die Textproduktion mag wahrscheinlich die Phase sein, in der der Rückgriff auf KI am reizvollsten erscheint, da klassische Sprachmodelle wie *ChatGPT* im Bruchteil von Sekunden vermeintlich schlüssige Texte generieren können. Doch tatsächlich ist dieser Einsatz der KI zumindest beim Verfassen einer Arbeit mit wissenschaftlichem Anspruch nur wenig hilfreich. Dies begründet sich darauf, dass die Aussagen des Sprachmodells oft nicht die dort erforderliche Exaktheit und teilweise sogar Richtigkeit aufweisen. Auch die Nachprüfung und Korrektur der Aussagen wird aufgrund fehlender Quellen erschwert. Dabei wird auch die Aufforderung Quellen anzugeben hier nicht zum Erfolg führen. Die Generierung von Texten durch eine KI funktioniert nämlich im Kern über eine auf Wahrscheinlichkeiten basierende Vorhersage der jeweils folgenden Wortsilbe. Soll nun eine Fundstelle angegeben werden, stellt die KI eine solche bereit, deren Namen und Fundort auf Basis der Trainingsdaten in diesem Kontext für wahrscheinlich gehalten wird. Ein weiterer Nachteil dieser stochastischen Funktionsweise besteht in dem gesteigerten Risiko eines unbeabsichtigten Plagiats. Dies bewiesen *Aydin und Karaarslan*, die in ihrer Untersuchung eigene Texte, von *ChatGPT* erstellte Texte und durch *ChatGPT* paraphrasierte Texte zum Thema „Digital twin in healthcare“ mit Hilfe einer Plagiatssoftware überprüften. Erwartungsgemäß wiesen die durch *ChatGPT* paraphrasierten/generierten Texte dabei eine wesentlich größere Ähnlichkeit zu anderen wissenschaftlichen Artikeln auf, als dies der eigens verfasste Text tat.<sup>2</sup>

Dennoch lassen sich auch im Rahmen der Textproduktion zumindest zwei hilfreiche Anwendungsfälle für den Einsatz von KI identifizieren. Oft kann der Beginn einer wissenschaftlichen Arbeit die Verfasserin oder den Verfasser vor Probleme stellen oder sogar zu Schreibblockaden führen. Insbesondere, wenn Forschende vor einem „weißen Blatt“ sitzen und nicht wissen, wie sie beginnen sollen, können KI-generierte Texte Abhilfe schaffen. Ist der Text erst einmal generiert, wird zumeist auffallen, welche Aspekte die KI nicht berücksichtigt oder falsch dargestellt hat. Dies bildet dann meist eine ausreichende Grundlage, um einen eigenen Text zu verfassen. Darüber hinaus kann der KI auch eine genaue Auflistung der Inhalte eines

---

<sup>2</sup> Ö. *Aydin/E. Karaarslan*, *Emerging Computer Technologies* 2, 2022, S. 22 ff.; *U. Buchner/K. Holzweißig/M. Schwarzer*, (Fn. 1), S. 79.

gewünschten Textes gegeben werden, z.B. in Form von detaillierten Stichpunkten. Diese inhaltlichen Stichpunkte können dann etwa über *ChatGPT* in einen Text eingebettet werden, der jedoch in jedem Fall vom Autor noch einmal gründlich redigiert werden muss.

### 3. Redaktion

Doch auch eben diese Redaktion von Texten kann von KI-basierten Anwendungen profitieren. Neben einer klassischen Kontrolle der Rechtschreibung und Grammatik, wie dies bereits z.B. *Word* teilweise vornimmt, überprüfen Anwendungen wie *ChatGPT* oder *DeepL Write* auch Formulierungen und bieten Verbesserungsvorschläge. *DeepL Write* bietet dabei den Vorteil, dass mittels einer übersichtlichen Oberfläche der Schreibstil (z.B. akademisch) ausgewählt werden kann und die Möglichkeit besteht, einzelne Wörter zu bestimmen, die in keinem Fall umformuliert werden sollen. Zudem wird der optimierte Text dem Ausgangstext gegenübergestellt und Änderungen farblich deutlich gemacht. Dabei fällt auf, dass *DeepL Write* im Gegensatz zu *ChatGPT* nur kleinere Änderungen vornimmt, sodass der ursprüngliche Stil weitgehend erhalten bleibt und zugleich die Wahrscheinlichkeit unbeabsichtigter Plagiate deutlich verringert wird.

## III. Prüfungsrechtlicher Rahmen

Die Gefahr eines unbeabsichtigten Plagiats wiegt nämlich gerade im prüfungsrechtlichen Kontext schwer und kann bis zum Verlust des erworbenen wissenschaftlichen Grades führen. Deshalb werden in diesem Abschnitt urheberrechtliche Anforderungen, Anforderungen aus Gründen der Nachvollziehbarkeit und die Kennzeichnung von KI als Hilfsmittel anhand der hier exemplarisch herangezogenen Promotionsordnung der Juristischen Fakultät Heidelberg<sup>3</sup> erläutert.

---

<sup>3</sup> Abrufbar unter [https://www.uni-heidelberg.de/md/studium/download/prom\\_ordnung\\_jur\\_fak\\_160421.pdf](https://www.uni-heidelberg.de/md/studium/download/prom_ordnung_jur_fak_160421.pdf).

## 1. Urheberrechtliche Anforderungen

Nach § 2 der Promotionsordnung dient die Promotionsleistung (Dissertation und mündliche Prüfung) „dem Nachweis der Befähigung zu selbständiger vertiefter rechtswissenschaftlicher Arbeit“. Die Dissertation muss dabei gem. § 13 Abs. 1 der Promotionsordnung „eine selbständige, veröffentlichungsreife rechtswissenschaftliche Arbeit“ sein. Daran sind nach der Präambel „hohe wissenschaftliche Maßstäbe anzulegen und auf die Einhaltung der Regeln guter wissenschaftlicher Praxis zu achten“. Letztere werden seitens der Universität Heidelberg in der Satzung zur Sicherung guter wissenschaftlicher Praxis und zum Umgang mit Fehlverhalten in der Wissenschaft<sup>4</sup> näher definiert, die auf Leitlinien der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) beruht. Nach § 1 der Satzung liegt ein Fehlverhalten in der Wissenschaft insbesondere vor, „wenn bei wissenschaftlichem Arbeiten bewußt oder grob fahrlässig Falschangaben gemacht werden, geistiges Eigentum anderer verletzt oder deren Forschungstätigkeit in anderer Weise vorsätzlich geschädigt wird“. Hierzu zählt nach lit. b insbesondere die Verletzung von Urheberrechten.

In der Regel unterliegen jedoch die Erzeugnisse KI-basierter Sprachmodelle keinen Urheberrechten oder jene sind den Nutzern der Anwendung zuzuschreiben.<sup>5</sup> Eine Ausnahme davon gilt jedoch, wenn die KI-Anwendung aufgrund stochastischer Besonderheiten nicht nur einzelne Wörter eines fremden Erzeugnisses nutzt, sondern fremde Werkteile, die Teil der Trainingsdaten waren, wortgleich reproduziert. In diesem Fall verletzt die Nutzung Urheberrechte (meist Verwertungsrechte gem. §§ 16 ff. UrhG) des Autors, sofern diese nicht durch das Zitatrecht gem. § 51 Nr. 1 UrhG gedeckt ist. Dies erfordert jedoch nach dem Wortlaut der Norm neben der Quellenangabe auch, dass das Werk des anderen Autors in ein selbständiges wissenschaftliches Werk zur Erläuterung des Inhalts aufgenommen wird.<sup>6</sup> Dabei muss das Zitat durch die innere Verbindung mit den eigenen

---

<sup>4</sup> Abrufbar unter <https://backend.uni-heidelberg.de/de/dokumente/satzung-zur-sicherung-guter-wissenschaftlicher-praxis-und-zum-umgang-mit-fehlverhalten-in-der/download>.

<sup>5</sup> T. Hoeren, in: Salden/Leschke, Didaktische und rechtliche Perspektiven auf KI-gestütztes Schreiben in der Hochschulbildung, 2023, S. 23 ff.

<sup>6</sup> Vgl. U. Buchner/K. Holzweißig/M. Schwarzer, (Fn. 1), S. 89.

Gedanken als Belegstelle oder Erörterungsgrundlage für selbständige Ausführungen dienen.<sup>7</sup>

Diese innere Verbindung mit den eigenen Gedanken mag bei der reinen Übernahme KI-generierter Texte zwar bereits äußerst unwahrscheinlich sein, ist jedoch auch seitens der Prüfer nicht immer mit ausreichender Sicherheit feststellbar. Das eigentliche Problem liegt in der oben benannten Schwäche der gängigen KI-Anwendungen, die generierten Textabschnitte nicht mit Quellenangaben belegen zu können, sodass die Nutzung bereits aus diesem Grund nicht durch das Zitatrecht gedeckt sein wird.

Im Rahmen der vorgestellten, empfehlenswerten Anwendungsgebiete der KI-basierten Modelle ist dies jedoch unschädlich. In keinem Stadium der wissenschaftlichen Arbeit erweist es sich als tauglich, generierte Textabschnitte in die Arbeit aufzunehmen, sofern deren Inhalt nicht maßgeblich durch den Prompt determiniert wurde (zB. im Fall des Ausformulierens anhand von ausführlichen Stichpunkten). Damit verbleibt der KI nicht der inhaltliche Spielraum, der die Gefahr von Urheberrechtsverletzungen in Form ungewollter Plagiate birgt.

## 2. Anforderungen aus Gründen der Nachvollziehbarkeit

Doch auch unter der Schwelle einer Urheberrechtsverletzung könnten Anforderungen an die Nutzung von KI zu stellen sein. So spricht § 1 der Satzung zur Sicherung guter wissenschaftlicher Praxis und zum Umgang mit Fehlverhalten davon, dass „insbesondere“ Verstöße gegen das Urheberrecht als wissenschaftliches Fehlverhalten zu werten sind. Somit kann nicht das Urheberrecht allein Maßstab der Anforderungen an gute wissenschaftliche Praxis sein. Vielmehr ist die Vorschrift zudem ihrem Sinn und Zweck nach auszulegen, welcher darin besteht, dass Dritte nachvollziehen können sollen, welcher Inhalt den Gedanken des Autors bzw. der Autorin entspringt und welcher Inhalt aus anderen Quellen übernommen wurde.<sup>8</sup> Ähnliches statuierte auch die DFG im Rahmen einer Stellungnahme zum Einfluss generativer Modelle für die Text- und Bilderstellung auf die Wis-

---

<sup>7</sup> BGH, Urt. v. 20.12.2007, I ZR 42/05, BGHZ 175, 135 Rn. 42; vgl. *U. Buchner/K. Holzweißig/M. Schwarzer*, (Fn. 1), S. 89.

<sup>8</sup> *T. Hoeren*, (Fn. 5), S. 31 f.

senschaften und das Förderhandeln der DFG. Darin wird Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftlern im Hinblick auf die geltenden Grundprinzipien von Transparenz und Nachvollziehbarkeit empfohlen, bei der öffentlichen Zugänglichmachung ihrer Ergebnisse im Sinne wissenschaftlicher Integrität offenzulegen, ob und welche generativen Modelle sie zu welchem Zweck und in welchem Umfang eingesetzt haben.<sup>9</sup>

Zwar ist diese Empfehlung seitens der DFG nicht bindend. Die dort getroffenen Aussagen könnten allerdings darauf hindeuten, dass auch die ungekennzeichnete Übernahme von KI-generierten Formulierungen trotz urheberrechtlicher Konformität gegen die Grundsätze guter wissenschaftlicher Praxis verstößt. Dabei ist jedoch fraglich, ob im Hinblick auf das Telos der Vorschriften davon ausgegangen werden kann, dass Dritte ein Interesse daran haben, die Herkunft konkreter Formulierungen, korrekter Grammatik oder die Vorgehensweise zur Findung von Quellen nachvollziehen zu können oder ob dieses Interesse regelmäßig nur hinsichtlich des Inhalts bestehen wird. Ersteres wird bereits jetzt durch zahlreiche digitale Anwendungen unterstützt, wobei nicht deutlich wird, was die Nutzung KI-basierter Hilfsmittel von klassischen Schreibprogrammen mit Rechtschreibkontrolle, Google-Suchen oder Korrekturtätigkeiten durch Verlage etc. unterscheidet. Zudem ist davon auszugehen, dass in Zukunft auch die klassischen Office-Programme und weitere zentrale Anwendungen mit KI-basierten Funktionen ausgestattet werden, sodass eine strikte Trennung zwischen klassisch digitalen und KI-basierten Hilfsmitteln ohnehin nicht mehr möglich sein wird.

Zudem steht gerade bei wissenschaftlichen Arbeiten der Inhalt im Vordergrund. Recherchetätigkeit, Grammatik und Formulierungen sind in der Regel lediglich als Vehikel zum Zwecke des Transports des Inhalts anzusehen. Je höher die Schöpfungshöhe einer wissenschaftlichen Arbeit liegt, desto mehr tritt das Interesse an der konkreten Nachvollziehbarkeit KI-gestützter Vorgehensweise hinter dem Interesse am Inhalt der Arbeit zurück.

---

<sup>9</sup> Abrufbar unter <https://www.dfg.de/resource/blob/289674/ff57cf46c5ca109cb18533b21fba49bd/230921-stellungnahme-praesidium-ki-ai-data.pdf>.



### 3. Kennzeichnung von KI als Hilfsmittel

Dies bedeutet jedoch im Umkehrschluss keinesfalls, dass gar kein Interesse Dritter an der Vorgehensweise zur Erstellung der Arbeit besteht. So stehen wissenschaftliches Vorgehen und Validität einer Arbeit in unmittelbarem Zusammenhang. Das konkrete Interesse besteht jedoch nach den obigen Ausführungen lediglich nicht in der Form, dass durch Quellenangaben unter Verweis auf die Nutzung einer KI die Herkunft einzelner Formulierungen, Literaturverweise etc. angegeben werden muss.

Die Nutzung von KI nimmt je nach wissenschaftlichem Anspruch der Arbeit faktisch nur den Stellenwert eines Hilfsmittels ein.<sup>10</sup> Aber auch die Nutzung von Hilfsmitteln ist nicht in jedem Fall gestattet und muss ggf. gekennzeichnet werden. Allerdings enthalten weder die Satzung der Universität Heidelberg noch die Promotionsordnung der Juristischen Fakultät hierzu Anhaltspunkte, die über den Grundsatz der Selbständigkeit hinausgehen. Im Umkehrschluss ist daher die Nutzung von Hilfsmitteln, zu denen die oben genannten Anwendungsfälle von KI gehören, gestattet. Trotz fehlender ausdrücklicher Regelung empfiehlt sich jedoch aus Gründen der Sicherheit die jeweils genutzte KI-Anwendung und die abstrakte Verwendung (ohne Nennung spezifischer Stellen der Arbeit) im Rahmen einer klassischen Hilfsmittelangabe zu Beginn oder Ende der Arbeit kenntlich zu machen.<sup>11</sup>

## IV. Fazit

In jedem Fall richten sich die Anforderungen an die Nutzung von KI im Rahmen wissenschaftlicher Arbeiten nach den Umständen des Einzelfalls, wobei insbesondere die Form der Nutzung der KI-Anwendung, die Schaffungshöhe der wissenschaftlichen Arbeit und die einschlägigen Prüfungsordnungen zu berücksichtigen sind. In der Tendenz lässt sich jedoch resümieren, dass, obgleich ein solcher Einsatz nicht zu empfehlen ist, die direkte Übernahme KI-generierter Inhalte, die nicht maßgeblich durch den Prompt determiniert wurden, einer unmittelbaren Quellenangabe bedürfen würde. Sollte KI, wie hier empfohlen, nur in Form eines Hilfsmittels

---

<sup>10</sup> Vgl. T. Hoeren, (Fn. 5), S. 29 ff.

<sup>11</sup> Vgl. T. Hoeren, (Fn. 5), S. 29.

zum Einsatz kommen, ist nach Ansicht der Autorin der Verweis im Rahmen einer allgemeinen Hilfsmittelangabe, jedenfalls aus Gründen der Sicherheit, anzuraten.

## **Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht 2024**

Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. zeichnet jährlich die beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht an der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg aus.

Der nachfolgende Beitrag basiert auf der Studienarbeit der Preisträgerin des Jahres 2024, *Ann-Christin Herdt*.



# Verhältnis spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungs Vorschriften zur Generalklausel des § 42 AO

*Ann-Christin Herdt<sup>1</sup>*

I.	Einleitung.....	138
II.	Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften .....	139
1.	Bestimmung einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift ..	139
2.	Positive Spezialität (§ 42 Abs. 1 S. 2 AO).....	141
a.	Rechtsfolgenbestimmung bei positiver Spezialität.....	142
b.	Positive Spezialität bei Erbringung eines Entlastungsbeweises .....	143
c.	Positive Spezialität bei Spezialnormen mit Anwendungsvorbehalt zugunsten des § 42 AO.....	143
3.	Negative Spezialität (§ 42 Abs. 1 S. 3 AO) .....	144
a.	Verhältnis von § 42 AO zu unechten Spezialnormen .....	145
b.	Verhältnis von § 42 AO zu echten Spezialnormen .....	146
aa.	Anwendungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften .....	147
bb.	Wertungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	151
cc.	Antizipationswirkung noch nicht in Kraft getretener spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	155
dd.	Missbrauch der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift .....	156
ee.	Verhältnis von § 42 AO zu echten Spezialnormen am Beispiel des § 2 Abs. 4 S. 3, 6 UmwStG .....	157
4.	Sonderkonstellationen .....	159
a.	Verhältnis von § 42 AO zu speziellen europarechtlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften .....	159
b.	Verhältnis von § 42 AO zu speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen.....	160
c.	Verhältnis von § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG .....	162
aa.	Früher herrschende Ansicht .....	162
bb.	Kritik .....	163
cc.	Heute vertretene Ansicht .....	165
III.	Zusammenfassung und Fazit.....	166

---

<sup>1</sup> Der Beitrag wurde ursprünglich in StuW 2024, 175 veröffentlicht. Der Abdruck erfolgt mit freundlicher Genehmigung des Verlags Dr. Otto Schmidt.

## I. Einleitung

*Ernst Fuchs*, einer der Wortführer der Freirechtsschule, äußerte sich zum Wesen des gesetzten Rechts einst wie folgt:

„Alles Abstrakte ist einfach, alles Leben ist verwickelt. Gegenüber der unerschöpflichen Mannigfaltigkeit des in immer anderer Farbenpracht dahinströmenden Lebens erscheinen die gesetzten Rechtssätze als ärmliche, graue, abgezogene Schablonen.“<sup>2</sup>

Mit diesem Befund sieht sich auch der Gesetzgeber im Bereich der Missbrauchsbekämpfung konfrontiert, denn gerade im Steuerrecht bringt die Praxis stets neue steuerliche Gestaltungen hervor, deren vollständige Erfassung durch spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften eine Herkulesaufgabe darstellt.<sup>3</sup> Aufgrund dessen ist eine gewisse Abstrahierung in Form von Generalklauseln unerlässlich. § 42 AO beinhaltet die steuerrechtliche Generalklausel zur Handhabung missbräuchlicher Gestaltungen.<sup>4</sup> Da § 42 AO auf alle Steuerarten anwendbar und eine Umgehung jedes Steuergesetzes denkbar ist, hat § 42 AO einen sehr weiten Anwendungsbereich.<sup>5</sup> Folglich entstehen unzählige Konstellationen, in denen das Verhältnis des § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften bedeutsam wird. Die Debatte bezüglich dieses Verhältnisses wurde durch die Ergänzung des § 42 AO um § 42 Abs. 1 S. 2, 3 AO im Zuge des JStG 2008 als Reaktion des Gesetzgebers auf eine seiner Ansicht nach zu restriktive Rechtsprechung des BFH erneut angefacht.<sup>6</sup> Maßgeblich dazu beigetragen hat nicht zuletzt die Gesetzesbegründung zu § 42 AO n.F., in der von der Festlegung folgender eindeutiger Prüfungsreihenfolge die Rede ist.<sup>7</sup> Zunächst sei das Vorliegen einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift zu untersuchen. Bejahendenfalls erfolge eine Prüfung des Tatbestands der Spezialnorm. Im Falle der Tatbestands-erfüllung, richteten sich die Rechtsfolgen nach der Spezialnorm. Ist der

---

<sup>2</sup> *E. Fuchs*, Was will die Freirechtsschule?, 1929, S. 16.

<sup>3</sup> *U. Koenig*, in: *Koenig*, AO, 4. Aufl. 2021, § 42 Rn. 6.

<sup>4</sup> *J. Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 5.117.

<sup>5</sup> *U. Koenig*, in: *Koenig*, AO, 4. Aufl. 2021, § 42 Rn. 4; *J. Hey*, DStR-Beih. 3 /2014, 8 (9).

<sup>6</sup> BGBl. I 2007, 3150 (3171); *K.-D. Driuen*, Ubg 2008, 31 (31); *G. Rose/C. Glorius-Rose*, DB 2004, 2174 (2175).

<sup>7</sup> BT-Drs. 16/7036, S. 24.

Tatbestand nicht erfüllt, sei das Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO zu prüfen.

Angesichts dieser Neuregelung samt Gesetzesbegründung ist eine erneute Auseinandersetzung mit dem Verhältnis zwischen § 42 AO und spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften erforderlich. Dem widmet sich die folgende Arbeit sowohl bzgl. der positiven Spezialität als auch der negativen Spezialität anhand einer Kategorisierung spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften in echte und unechte Spezialnormen. Zudem erfolgt die Beleuchtung dreier Sonderkonstellationen.

## II. Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften

Im Folgenden wird das Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften untersucht. Gegenstand der Betrachtung sind dabei jeweils Konstellationen, in denen § 42 AO und eine spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift für die gleiche Fallgestaltung divergierende Rechtsfolgen vorsehen. Da der Anwendungsbereich der Spezialnorm enger ist als der des § 42 AO, stehen die beiden Normen in einem Spezialitätsverhältnis zueinander.<sup>8</sup>

### 1. Bestimmung einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift

Da die in § 42 Abs. 1 S. 2 AO enthaltene Konkurrenzregel an eine „Regelung in einem Einzelsteuergesetz (...), die der Verhinderung von Steuermehrgewinnen dient“ anknüpft, stellt sich die Frage, wann eine solche Regelung vorliegt. Grundsätzlich werden solche Vorschriften von § 42 Abs. 1 S. 2 AO erfasst, die bestimmte, als missbräuchlich identifizierte, Gestaltungen regeln und daran eigenständige Rechtsfolgen knüpfen.<sup>9</sup> Aufgrund des Fehlens klarer Kriterien, ist dies durch Auslegung anhand des Wortlauts,

---

<sup>8</sup> Vgl. O. Muthorst, Grundlagen der Rechtswissenschaft, 2. Aufl. 2019, § 5 Rn. 50; R. Wank/M. Maties, Die Auslegung von Gesetzen, 7. Aufl. 2023, S. 101.

<sup>9</sup> J. Sprenger, in: Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2022, § 42 AO Rn 41.

des Zwecks, der Entstehungsgeschichte und der Systematik zu ermitteln.<sup>10</sup> Dabei genügt es jedenfalls nicht, dass den Gesetzgeber missbräuchliche Gestaltungen zur Schaffung einer Regelung veranlasst haben, diese Regelung aber genereller Natur ist.<sup>11</sup>

Abzugrenzen sind spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften insbesondere von den Grundtatbestand lediglich ergänzenden Tatbeständen.<sup>12</sup> Solche Ergänzungstatbestände dienen nicht der Erfassung missbräuchlicher Gestaltungen, sondern der Umschreibung des in Kombination mit dem Haupttatbestand zu normierenden wirtschaftlichen Geschehens.<sup>13</sup> Beispielhaft ist § 1 Abs. 3 GrEStG ins Feld zu führen.<sup>14</sup> Der Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 GrEStG bezieht sich ausschließlich auf die direkte Übertragung von Grundstücken, sodass nur in Zusammenschau mit § 1 Abs. 3 GrEStG als Ergänzungstatbestand alle aus Sicht des Gesetzgebers zu erfassenden wirtschaftlichen Prozesse normiert werden.<sup>15</sup>

Insbesondere bei der Erfüllung des Tatbestandes einer Norm kann es weitreichende Konsequenzen haben, ob es sich dabei um eine von § 42 Abs. 1 S. 2 AO erfasste spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift handelt.<sup>16</sup> Lediglich bei Verneinung dieser Frage ist eine Geltendmachung außersteuerlicher Gründe nach § 42 Abs. 2 S. 2 AO möglich.<sup>17</sup>

Dass die Bestimmung spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften durchaus komplex und vielfach nicht eindeutig ist,<sup>18</sup> zeigt sich am Beispiel der §§ 7 ff. AStG. In der Literatur herrscht Uneinigkeit darüber,

---

<sup>10</sup> AEAO zu § 42 Nr. 1 S. 2; E. Ratschow, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 42 Rn. 92.

<sup>11</sup> J. Hey, DStJG 33 (2010), 139 (144).

<sup>12</sup> H. Hahn, DStZ 2008, 483 (488).

<sup>13</sup> J. Hey, DStJG 33 (2010), 139 (158).

<sup>14</sup> C. Meßbacher-Hönsch, in: Viskorf, GrEStG, 20. Aufl. 2022, § 1 Rn. 1021.

<sup>15</sup> C. Joisten, in: Pahlke, GrEStG, 7. Aufl. 2023, § 1 Rn. 401.

<sup>16</sup> H. Hahn, DStZ 2008, 483 (488).

<sup>17</sup> Ebd., 488.

<sup>18</sup> E. Ratschow, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 42 Rn. 92.



ob diese Normen als spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften anzusehen sind.<sup>19</sup>

Der Wortlaut der §§ 7 ff. AStG spricht nicht explizit von Missbrauchsverhinderung und enthält auch keine sonstigen Anhaltspunkte für das Vorliegen einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift. Die Begründung im Gesetzesentwurf der Bundesregierung bezüglich der im Jahr 1972 eingeführten §§ 7 ff. AStG hingegen besagt, dass sich „[d]er Vierte Teil des Außensteuergesetzes (...) gegen ungerechtfertigte Steuervorteile“ richtet.<sup>20</sup> Diese Formulierung lässt zumindest den Schluss darauf zu, dass der Gesetzgeber die §§ 7 ff. AStG als spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften konzipieren wollte. Des Weiteren sind die §§ 7 ff. AStG im Gegensatz zu anderen Normen des AStG nur gegenüber Niedrigsteuerländern anwendbar und bezwecken daher die Verhinderung der Steuerflucht von Inländern ins Ausland.<sup>21</sup> Aufgrund dessen sprechen Systematik und Zweck der §§ 7 ff. AStG deutlich für die Annahme einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift, so dass insgesamt von diesem Ergebnis auszugehen ist.

## 2. Positive Spezialität (§ 42 Abs. 1 S. 2 AO)

Der Begriff der positiven Spezialität bezeichnet in diesem Kontext Konstellationen, bei denen ein Sachverhalt tatbestandlich von zwei im Spezialitätsverhältnis zueinander stehenden Normen erfasst wird.<sup>22</sup> In concreto sind Sachverhalte gemeint, die grundsätzlich sowohl den Tatbestand einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift als auch den des § 42 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 AO erfüllen.

---

<sup>19</sup> Dagegen: X. Ditz/F. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 104. EL 06.2023, Vor §§ 7-14 Rn. 52; dafür: S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, § 7 Rn. 15.1; H. Jacobsen, in: Jacobsen, AStG eKommentar, Stand: 11.2023, § 7 Rn. 20; H.-D. Höppner, FS Rädler, 1999, S. 305 (306).

<sup>20</sup> BT-Drs. VI/2883, S. 26 f.

<sup>21</sup> J. Hey, StuW 2008, 167 (171).

<sup>22</sup> Vgl. K.-D. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 175. EL 06.2023, § 42 AO Rn. 30.

a. *Rechtsfolgenbestimmung bei positiver Spezialität*

Zunächst stellt sich die Frage, ob sich in Fällen positiver Spezialität die Rechtsfolgen ausschließlich nach der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift richten oder eine Herleitung anderer Rechtsfolgen über § 42 Abs. 1 S. 3 AO möglich ist.<sup>23</sup>

Für die Herleitung anderer Rechtsfolgen über § 42 Abs. 1 S. 3 AO könnte die im Wesen von Spezialnormen liegende Typisierung und die damit einhergehende Erfassung von Gestaltungen, deren Verhinderung der Gesetzgeber bei der Einführung der Spezialnorm nicht bezweckte, ins Feld geführt werden.<sup>24</sup> In diesem Zusammenhang wird argumentiert, dass die Rechtsfolgen der Spezialnorm vom Gesetzgeber für solche Fälle gerade nicht explizit vorgesehen wären, sodass die Herleitung anderer Rechtsfolgen über § 42 Abs. 1 S. 3 AO nicht ausgeschlossen sein könne.<sup>25</sup>

Dabei wird übersehen, dass es gerade im Wesen von Spezialnormen liegt, durch Typisierungen zu Vereinfachung und Gestaltungssicherheit beizutragen.<sup>26</sup> Dieser Zweck würde konterkariert, wenn trotz tatbestandlicher Erfüllung der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift andere Rechtsfolgen über § 42 Abs. 1 S. 3 AO hergeleitet werden könnten.<sup>27</sup> Zudem kommt in der Gesetzesbegründung eindeutig zum Ausdruck, dass auch der Gesetzgeber die ausschließliche Anwendbarkeit der Rechtsfolgen der Spezialnorm beabsichtigte.<sup>28</sup> Aufgrund dessen ist zu konstatieren, dass sich bei Erfüllung des Tatbestandes einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift die Rechtsfolgen ausschließlich nach dieser richten und eine Herleitung anderer Rechtsfolgen über § 42 Abs. 1 S. 3 AO ausscheidet.<sup>29</sup>

---

<sup>23</sup> H. Hahn, DStZ 2008, 483 (489).

<sup>24</sup> Ebd., 489.

<sup>25</sup> Ebd., 489.

<sup>26</sup> J. Hey, DStJG 33 (2010), 139 (143); G. Kraft/C. Kraft, FS Endres, 2016, S. 187 (187).

<sup>27</sup> K.-D. Drißen, Ubg 2008, 31 (34).

<sup>28</sup> BT-Drs. 16/7036, S. 24.

<sup>29</sup> BFH, BStBl. II 2021, 743 (744); K.-D. Drißen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 175. EL 06.2023, § 42 AO Rn. 30.

*b. Positive Spezialität bei Erbringung eines Entlastungsbeweises*

Ebenfalls problematisch sind Konstellationen, in denen alle Tatbestandsmerkmale der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften erfüllt sind (z.B. §§ 7 Abs. 1, 8 Abs. 1 AStG), die Rechtsfolgen dieser Spezialnormen aber aufgrund der Erbringung eines Entlastungsbeweises (z.B. § 8 Abs. 2 AStG) nicht eingreifen.<sup>30</sup> Es fragt sich, ob trotzdem ein Fall positiver Spezialität vorliegt, sodass ein Rückgriff auf § 42 Abs. 1 S. 3 AO gesperrt ist. In solchen Konstellationen wird die aus der Tatbestandsverwirklichung folgende Anordnung der Rechtsfolge durch die Erfüllung eines in einem zweiten Schritt zu prüfenden Entlastungsbeweises letztlich ausgesetzt.<sup>31</sup> Der Entlastungsbeweis ist indes nicht in der Lage, die ursprüngliche Tatbestandsverwirklichung gänzlich ungeschehen zu machen.<sup>32</sup> Zudem würde die durch die Erbringung des Entlastungsbeweises herbeigeführte Befreiung von der spezialgesetzlichen Rechtsfolge durch einen Rückgriff auf § 42 Abs. 1 S. 3 AO zunichtegemacht.<sup>33</sup> Aufgrund dessen greift § 42 Abs. 1 S. 2 AO auch bei Erbringung eines Entlastungsbeweises und der Rückgriff auf § 42 Abs. 1 S. 3 AO ist gesperrt.

*c. Positive Spezialität bei Spezialnormen mit Anwendungsvorbehalt zugunsten des § 42 AO*

Genauere Betrachtung verdienen zuletzt spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften mit Anwendungsvorbehalt zugunsten des § 42 AO.<sup>34</sup> Eine solche findet sich beispielsweise in § 36a EStG mit seinem Abs. 7. Auf den ersten Blick scheint ein solcher Anwendungsvorbehalt im Widerspruch zu § 42 Abs. 1 S. 2 AO zu stehen. Bei genauerer Betrachtung ist eine Widersprüchlichkeit indes zu verneinen. Zwar ordnet § 42 Abs. 1 S. 2 AO an, dass „sich die Rechtsfolgen nach jener [spezialgesetzlichen] Vorschrift“ richten. Allerdings liegt in dem in einer Spezialnorm enthaltenen Anwendungsvorbehalt zugunsten des § 42 AO eine Rückverweisung

---

<sup>30</sup> S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, Vor §§ 7-14 Rn. 406.

<sup>31</sup> Ebd., § 7 Rn. 15.4.

<sup>32</sup> Vgl. K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 355 f.; G. Kraft, in: Kraft, AStG, 2. Aufl. 2019, § 8 Rn. 797.

<sup>33</sup> S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, § 7 Rn. 15.4.

<sup>34</sup> R. Meier, DStR 2019, 2231 (2233).

auf § 42 AO.<sup>35</sup> Da § 42 Abs. 1 S. 2 AO gerade den Vorrang der Spezialnorm anordnet, ist einzig die durch die Spezialnorm statuierte Regelung entscheidend, ohne dadurch einen Widerspruch zu § 42 Abs. 1 S. 2 AO zu begründen.<sup>36</sup> Aufgrund dessen haben derartige Anwendungsvorbehalte dahingehend konstitutive Wirkung, dass § 42 AO auch in Fällen positiver Spezialität anwendbar ist.<sup>37</sup> Letztlich stellt dieses Vorgehen des Gesetzgebers eine von einem Widerspruch zu unterscheidende Rückverweisung dar, die bildlich gesprochen nichts anderes ist als eine Verweisungskette mit verbundenen Endstücken.<sup>38</sup>

### 3. Negative Spezialität (§ 42 Abs. 1 S. 3 AO)

Unter dem Begriff der negativen Spezialität wird in diesem Kontext das Verhältnis von in ihrem abstrakten Anwendungsbereich eröffneten, aber tatbestandlich nicht erfüllten spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu § 42 AO diskutiert.<sup>39</sup> Dabei kann die Bestimmung des abstrakten Anwendungsbereichs einer Spezialnorm mitunter Schwierigkeiten bereiten und fällt lediglich bei durch die Spezialnorm festgelegten Sperrfristen oder sogenannten „save haven“ eindeutig aus.<sup>40</sup> In den Fällen negativer Spezialität ist zwischen echten und unechten Spezialnormen zu differenzieren.

---

<sup>35</sup> Ebd., 2233 f.

<sup>36</sup> Vgl. E. Reimer, FS Wassermeyer, 2015, S. 29 (29).

<sup>37</sup> R. Meier, DStR 2019, 2231 (2233); D. Gosch, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 36a Rn. 14.

<sup>38</sup> Vgl. E. Reimer, FS Wassermeyer, 2015, S. 29 (29); T. Möllers, Juristische Methodenlehre, 5. Aufl. 2023, § 4 Rn. 107; R. Mußgnug, Zustand und Perspektiven der Gesetzgebung, 1989, 23 (33).

<sup>39</sup> Vgl. M. Gabel, StuW 2011, 3 (5).

<sup>40</sup> J. Hey, DStR-Beih. 3/2014, 8 (13).

### a. Verhältnis von § 42 AO zu unechten Spezialnormen

Unechte Spezialnormen sind spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften, die den durch sie eröffneten abstrakten Anwendungsbereich nicht abschließend regeln.<sup>41</sup> Vielmehr werden missbräuchliche Gestaltungen durch solche Spezialnormen nur exemplarisch in Form einer Art Regelbeispiel erfasst.<sup>42</sup> Spezialnormen mit Anwendungsvorbehalt stellen einen Unterfall der unechten Spezialnorm dar. Dies folgt daraus, dass der Gesetzgeber durch Einfügung eines Anwendungsvorbehalts die Charakterisierung einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift als nicht abschließend typisierend bewirkt.<sup>43</sup>

§ 42 Abs. 1 S. 3 AO beginnt mit dem Wort „[a]ndernfalls“, das einen logischen antithetischen Bezug zu § 42 Abs. 1 S. 2 AO herstellt.<sup>44</sup> Dieser Bezug kann nur die Passage „[i]st der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt“ (§ 42 Abs. 1 S. 2 AO) meinen.<sup>45</sup> Dementsprechend erfasst § 42 Abs. 1 S. 3 AO seinem Wortlaut nach gerade Fälle, in denen der Tatbestand der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift nicht erfüllt ist.<sup>46</sup>

Ist der Tatbestand einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift nicht erfüllt, ergeben sich bei der Anwendung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO bezüglich unechter Spezialnormen aufgrund ihres Charakters als nicht abschließende Typisierungen keine Probleme.<sup>47</sup> Die Anwendung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO führt in diesen Fällen unstreitig zur Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO.<sup>48</sup> In diese Prüfung sind zwar die Wertungen der unechten Spezialnorm einzubeziehen, aber

---

<sup>41</sup> A. Demleitner, AO-StB 2010, 174 (176).

<sup>42</sup> K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

<sup>43</sup> Vgl. exemplarisch M. Link, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 319. EL 07.2023, § 36a Rn. 40; C. Anemüller, in: Kanzler/Kraft/Bäumel, EStG, 8. Aufl. 2023, § 36a Rn. 141.

<sup>44</sup> R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, DStR 2021, 193 (196).

<sup>45</sup> Ebd., 196.

<sup>46</sup> Ebd., 196.

<sup>47</sup> FG Hessen, Urt. v. 29.11.2017, 4 K 127/15, EFG 2018, 486 Rn. 36; R. Meier, DStR 2019, 2231 (2233); K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

<sup>48</sup> R. Meier, DStR 2019, 2231 (2233).

aufgrund des nicht abschließenden Charakters der Typisierung, ist die Annahme eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 S. 1 AO nichtsdestotrotz denkbar.<sup>49</sup>

#### *b. Verhältnis von § 42 AO zu echten Spezialnormen*

Von dem Vorliegen einer echten Spezialnorm ist auszugehen, wenn die spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift als missbrauchsanfällig entlarvte Sachverhaltsvarianten abschließend regelt.<sup>50</sup> Unerheblich ist hingegen, ob Tatbestandsvoraussetzung der Spezialnorm das Vorliegen von Missbrauchsabsicht beim Steuerpflichtigen ist.<sup>51</sup>

Eine solche echte Spezialnorm findet sich beispielsweise in § 2 Abs. 4 UmwStG, der die Geltendmachung von Verlusten und Verlustvorträgen bei einer Umwandlung von Rechtsträgern regelt.<sup>52</sup> Die zahlreichen Gesetzesänderungen in diesem Bereich implizieren, dass der Gesetzgeber diesbezüglich ein missbrauchsanfälliges Feld identifiziert und dieses einer abschließenden Regelung zugeführt hat.<sup>53</sup> Zunächst wurde § 2 Abs. 4 S. 1, 2 UmwStG durch das JStG 2009 eingeführt, der eine Verrechnung von Verlusten und Verlustvorträgen mit einem Übertragungsgewinn im Rückwirkungszeitraum unterbindet, sofern dem übertragenden Rechtsträger ohne die steuerliche Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG eine Verlustnutzung verwehrt geblieben wäre.<sup>54</sup> Im Wege des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes wurden 2013 die Sätze 3 bis 6 hinzugefügt, die eine Verrechnung von Verlusten und Verlustvorträgen des übernehmenden Rechtsträgers mit positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum grundsätzlich untersagen.<sup>55</sup> Im Gegensatz

---

<sup>49</sup> Vgl. *K.-D. Driën*, Ubg 2008, 31 (34).

<sup>50</sup> *A. Demleitner*, AO-StB 2010, 174 (176).

<sup>51</sup> *J. Hey*, DStR-Beih. 3/2014, 8 (12).

<sup>52</sup> *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 2 Rn. 122.

<sup>53</sup> *R. Meier*, DStR 2019, 2231 (2235); *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 2 Rn. 122.

<sup>54</sup> BGBl. I 2008, 2794 (2818); *G. Slabon*, in: Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 2 Rn. 109.

<sup>55</sup> BGBl. I 2013, 1809 (1829); *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 2 Rn. 155.

zu bis dato erlassenen Vorschriften zur Verlustnutzung bei der Umwandlung von Rechtsträgern, hat der Gesetzgeber damit erstmals die Verlustnutzung bei einer Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft reglementiert.<sup>56</sup> Die beschriebene Entwicklung führt zu dem Schluss, dass § 2 Abs. 4 UmwStG eine echte spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift ist.

aa. Anwendungsvorrang spezialgesetzlicher  
Missbrauchsverhinderungsvorschriften

Unter dem Begriff des Anwendungsvorrangs der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift wird diskutiert, ob bei Eröffnung des abstrakten Anwendungsbereichs einer tatbestandlich nicht verwirklichten Spezialnorm ein Rückgriff auf die Generalklausel des § 42 AO möglich oder gesperrt ist.<sup>57</sup>

Bezüglich § 42 Abs. 2 AO a.F. nahmen Schrifttum und Rechtsprechung fast einhellig einen Anwendungsvorrang der Spezialnorm an und verneinten im abstrakten Anwendungsbereich dieser einen Rückgriff auf § 42 Abs. 1 AO a.F.<sup>58</sup> Aufgrund der Neufassung des § 42 AO im Zuge des JStG 2008 durch Einfügung des § 42 Abs. 1 S. 2, 3 AO hat dieser Streit erneut an Brisanz gewonnen. Vor diesem Hintergrund ist klärungsbedürftig, ob die Frage nach dem Anwendungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften womöglich aus einem neuen Blickwinkel zu betrachten ist.

Das Bestehen eines Anwendungsvorrangs der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift könnte mit dem Wesen von Spezialnormen als Typisierungen des § 42 AO zu begründen sein.<sup>59</sup> Zweck der Typisierungen ist es gerade, zu Vereinfachung und Gestaltungssicherheit beizutragen.<sup>60</sup> Aufgrund dessen statuieren Spezialnormen vielfach sogenannte

---

<sup>56</sup> Ebd., § 2 Rn. 155.

<sup>57</sup> C. Poulakos, Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht, 2013, S. 214.

<sup>58</sup> Beispielhaft: BFH, BStBl. II 2020, 645 (648); BFHE 274, 115 (122 f.); BFH/NV 2014, 904 (906); K. Blesinger, in: Kühn/v. Wedelstädt, AO/FGO, 18. Aufl. 2004, § 42 AO Rn. 30; J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 5 Rn. 99.

<sup>59</sup> So FG Hessen, Urteil v. 29.11.2017, 4 K 127/15, EFG 2018, 486 Rn. 36.

<sup>60</sup> G. Kraft/C. Kraft, FS Endres, 2016, S. 187 (187 f.).

„save haven“, indem sie klare sachliche Toleranzgrenzen und eindeutige Sperrfristen aufstellen.<sup>61</sup> Dieser Funktionen werden die Spezialnormen durch einen Rückgriff auf § 42 AO bei Nichterfüllung ihres Tatbestands beraubt.<sup>62</sup> Auch die (später noch zu diskutierende) Annahme eines Wertungsvorrangs der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften bei der Anwendung des § 42 AO vermag einen solchen Verlust an Vereinfachung und Gestaltungssicherheit nicht zu beseitigen.<sup>63</sup> Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die Bestimmung der einer Norm zugrundeliegenden Wertungen teils sehr komplex ist und nicht immer zu eindeutigen Ergebnissen führt.<sup>64</sup>

Des Weiteren stellt sich die Frage, ob ein Rückgriff auf § 42 AO im abstrakten Anwendungsbereich einer Spezialnorm bereits am *lex-specialis*-Grundsatz scheitert.<sup>65</sup> Dieser besagt, dass bei zwei im Spezialitätsverhältnis zueinander stehenden Normen die speziellere Norm die allgemeinere verdrängt.<sup>66</sup>

Der BFH hingegen lehnt einen Anwendungsvorrang unter Verneinung der Anwendbarkeit des *lex-specialis*-Grundsatzes in Fällen der Nichterfüllung des Tatbestandes der Spezialnorm ab.<sup>67</sup> Seiner Ansicht nach diene der *lex-specialis*-Grundsatz als Auslegungsregel im Falle einer Normenkollision.<sup>68</sup> Eine Normenkollision sei allerdings nur gegeben, wenn ein Sachverhalt den Tatbestand zweier Normen mit unterschiedlichen Rechtsfolgen erfülle.<sup>69</sup> Folglich fehle es bei der Nichterfüllung des Tatbestandes der Spezialnorm an einer auflösungsbedürftigen Normenkollision, was zur Unanwendbarkeit des *lex-specialis*-Grundsatzes führe.<sup>70</sup>

---

<sup>61</sup> K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

<sup>62</sup> T. Hannig, NWB 2021, 3184 (3189).

<sup>63</sup> Ebd., 3189.

<sup>64</sup> Ebd., 3189.

<sup>65</sup> J. Hey, DStR-Beih. 3/2014, 8 (8).

<sup>66</sup> T. Möllers, Juristische Methodenlehre, 5. Aufl. 2023, § 4 Rn. 138.

<sup>67</sup> BFH, BStBl. II 2021, 580 (581).

<sup>68</sup> Ebd., Rn. 20.

<sup>69</sup> Ebd., Rn. 20.

<sup>70</sup> Ebd., Rn. 20.



Der BFH übersieht dabei allerdings, dass einer Norm in ihrem abstrakten Anwendungsbereich bei Nichterfüllung ihres Tatbestandes negative Regelungen zu entnehmen sein können.<sup>71</sup> Ob eine Norm tatsächlich eine negative Regelung beinhaltet oder sie den vorliegenden Sachverhalt schlicht nicht regelt, ist durch Auslegung zu ermitteln.<sup>72</sup> Anknüpfungspunkt ist dabei die Unterscheidung zwischen echten und unechten Spezialnormen. Unechte Spezialnormen stellen keine abschließende Typisierung ihres Regelungsbereiches dar,<sup>73</sup> sodass aus der Nichterfüllung des Tatbestands keine negativen Regelungen folgen. Dagegen enthalten echte Spezialnormen abschließende Typisierungen des § 42 AO,<sup>74</sup> weshalb ihnen negative Regelungen zu entnehmen sind. Folglich ist aus der Nichterfüllung des Tatbestands einer echten spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift der Schluss zu ziehen, dass solche Gestaltungen gerade nicht missbräuchlich sind.<sup>75</sup> Eine Subsumtion derselben Gestaltung unter § 42 Abs. 2 S. 1 AO würde daher sehr wohl zu einer Normenkollision zwischen der tatbestandlich nicht erfüllten echten Spezialnorm und § 42 AO führen. Aufgrund dessen besteht grundsätzlich ein Anknüpfungspunkt für die Anwendbarkeit des *lex-specialis*-Grundsatzes in Fällen negativer Spezialität.<sup>76</sup>

Es fragt sich allerdings, ob der Gesetzgeber durch die Einführung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO nicht eine vom *lex-specialis*-Grundsatz abweichende Regelung für das Verhältnis zwischen spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften und § 42 AO bei Nichterfüllung des Tatbestands der Spezialnorm geschaffen hat.<sup>77</sup> Dies wird unter Hinweis auf die Rechtsatzqualität des *lex-specialis*-Grundsatzes zum Teil verneint.<sup>78</sup> Dem ist entgegenzuhalten, dass sich der Rechtsnormcharakter von Methodenregeln nur aus deren gesetzlicher Normierung oder aus deren Anerkennung als

---

<sup>71</sup> Vgl. *F. Reimer*, *Juristische Methodenlehre*, 2. Aufl. 2020, Rn. 206, 307.

<sup>72</sup> Ebd., Rn. 307.

<sup>73</sup> *A. Demleitner*, AO-StB 2010, 174 (176).

<sup>74</sup> Ebd., 176.

<sup>75</sup> Vgl. *F. Reimer*, *Juristische Methodenlehre*, 2. Aufl. 2020, Rn. 307.

<sup>76</sup> Ebd., Rn. 206.

<sup>77</sup> Bejahend z.B. BFH, BStBl. II 2021, 580 (581); *R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze*, DStR 2021, 193 (196); *C. Osterloh-Konrad*, *Die Steuerumgehung*, 2019, S. 736 f.

<sup>78</sup> *E. Reimer*, FS Wassermeyer, 2015, S. 29 (29).

Gewohnheitsrecht ergeben kann.<sup>79</sup> Da der *lex-specialis*-Grundsatz als solcher weder gesetzlich normiert ist, noch sein Rechtsnormcharakter allgemeine Rechtsüberzeugung ist, stellt er keinen Rechtssatz dar. Folglich bleibt der *lex-specialis*-Grundsatz eine Auslegungsregel, sodass der Gesetzgeber das Verhältnis zweier Normen ohne Weiteres davon abweichend regeln kann.<sup>80</sup> Bei Zugrundelegung des oben bereits dargestellten Verständnisses des § 42 Abs. 1 S. 3 AO hat der Gesetzgeber genau dies durch § 42 Abs. 1 S. 3 AO getan.<sup>81</sup> Im Ergebnis ist dem BFH daher zuzustimmen, dass der *lex-specialis*-Grundsatz nicht in der Lage ist, einen Anwendungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften im Verhältnis zu § 42 AO zu begründen.<sup>82</sup>

Gegen die Annahme eines Anwendungsvorrangs spricht zudem die durch § 42 Abs. 1 S. 3 AO ausdrücklich angeordnete Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO.<sup>83</sup> Dass sich § 42 Abs. 1 S. 3 AO gerade auf Fälle negativer Spezialität bezieht, ergibt sich aus der oben bereits erläuterten Verknüpfung mit § 42 Abs. 1 S. 2 AO durch die Verwendung des Wortes „[a]ndernfalls“.<sup>84</sup> Der Wortlaut des § 42 Abs. 1 S. 3 AO lässt daher keine Zweifel an der Möglichkeit eines Rückgriffs auf § 42 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 AO in Fällen negativer Spezialität.<sup>85</sup> Dieses Verständnis des § 42 Abs. 1 S. 3 AO wird durch die in der Gesetzesbegründung zu § 42 AO n.F. statuierte Festlegung einer eindeutigen Prüfungsreihenfolge untermauert, nach der die Nichterfüllung des Tatbestands einer Spezialnorm zur Prüfung des § 42 Abs. 2 AO führt.<sup>86</sup> Aufgrund der Eindeutigkeit des Wortlauts und der Gesetzesbegründung, bleibt kein Raum für eine davon

---

<sup>79</sup> F. Reimer, *Juristische Methodenlehre*, 2. Aufl. 2020, Rn. 57.

<sup>80</sup> BFH, BStBl. II 2021, 580 Rn. 20; T. Möllers, *Juristische Methodenlehre*, 5. Aufl. 2023, § 4 Rn. 134; R. Meier, *DStR* 2019, 2231 (2233).

<sup>81</sup> Siehe S. 7; BFH, BStBl. II 2021, 580 (581); R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, *DStR* 2021, 193 (196).

<sup>82</sup> Vgl. BFH, BStBl. II 2021, 580 (581).

<sup>83</sup> Ebd., Rn. 20; E. Ratschow, in: Klein, *AO*, 16. Aufl. 2022, § 42 Rn. 91.

<sup>84</sup> Siehe II. 3. b.; R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, *DStR* 2021, 193 (196).

<sup>85</sup> R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, *DStR* 2021, 193 (196).

<sup>86</sup> BT-Drs. 16/7036, S. 24.

abweichende Auslegung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO.<sup>87</sup> Daher vermögen die Argumente für die Annahme eines Anwendungsvorrangs den Wortlaut nicht zu überwinden und überzeugen folglich nicht.

bb. Wertungsvorrang spezialgesetzlicher  
Missbrauchsverhinderungsvorschriften

Bei Verneinung eines Anwendungsvorrangs der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften, stellt sich anschließend die Frage nach einem Wertungsvorrang dieser Spezialnormen. Unter diesem Schlagwort wird diskutiert, ob die Wertungen einer ihrem abstrakten Anwendungsbereich nach eröffneten, aber tatbestandlich nicht erfüllten Spezialnorm bei der Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO Berücksichtigung finden müssen.<sup>88</sup> Vorab bedarf es der Klarstellung, dass die Annahme eines solchen Wertungsvorrangs nur innerhalb des abstrakten Anwendungsbereichs einer Spezialnorm denkbar ist.<sup>89</sup>

Eines Rückgriffs auf die Wertungen der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift bedürfte es im Rahmen der Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO nicht, wenn § 42 Abs. 2 S. 1 AO selbst einen eindeutigen Maßstab für diese vorgibt. Daran anknüpfend, wird teilweise der in § 42 Abs. 2 S. 1 AO angelegte Vergleich zwischen der gewählten Gestaltung und einer wirtschaftlich *angemessenen* Gestaltung als maßstabsbildend bezeichnet.<sup>90</sup> Dieser Ansatz greift allerdings zu kurz, denn es bleibt weiterhin unklar, welcher Maßstab nun im Rahmen der Angemessenheitsprüfung anzulegen ist.<sup>91</sup> Es ist daher zu konstatieren, dass § 42 Abs. 2 S. 1 AO selbst keinen Maßstab für die Angemessenheitsprüfung bereithält.<sup>92</sup> Ein solcher kann sich nur aus der in ihrem abstrakten Anwendungsbereich

---

<sup>87</sup> R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, DStR 2021, 193 (196).

<sup>88</sup> Bejahend z.B. BFH, BStBl. II 2021, 580 (581 f.); J. Hey, StuW 2008, 167 (173); A. Demleitner, AO-StB 2010, 174 (177).

<sup>89</sup> J. Sprenger, in: Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2022 § 42 AO Rn. 45.

<sup>90</sup> R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, DStR 2021, 193 (197).

<sup>91</sup> Vgl. E. Ratschow, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 42 Rn. 91.

<sup>92</sup> Ebd., § 42 Rn. 91.

eröffneten, aber tatbestandlich nicht verwirklichten Spezialnorm ergeben.<sup>93</sup> Eine Grenzziehung zwischen missbräuchlichen und angemessenen Gestaltungen, wie sie im Rahmen des § 42 Abs. 2 S. 1 AO erforderlich ist, ist daher nur unter Zugrundelegung der sich aus den Spezialnormen ergebenden Wertungen möglich.<sup>94</sup> Zudem ist alleine diesem Ansatz die Berücksichtigung des jeweiligen Regelungskontextes der Spezialnorm möglich.<sup>95</sup>

Ferner wird die Ablehnung eines Wertungsvorrangs vielfach mit dem Willen des Gesetzgebers begründet.<sup>96</sup> Dieser habe mit der Einführung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO der Annahme eines Wertungsvorrangs die Grundlage entziehen wollen, indem er versuche die spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu unechten Spezialnormen zu erklären.<sup>97</sup> Allerdings ist es zweifelhaft, ob es einen dahingehenden gesetzgeberischen Willen gab.<sup>98</sup> Zweifel ergeben sich insbesondere aus dem Vergleich eines früheren Gesetzesentwurfes zur Neufassung des § 42 AO mit der letztlich 2008 in Kraft getretenen Fassung des § 42 AO samt Gesetzesbegründung.<sup>99</sup> In dem früheren Gesetzesentwurf wurde ausgeführt, dass die Ablehnung eines Wertungsvorrangs der Intention des Gesetzgebers entspreche.<sup>100</sup> Im Vergleich dazu ist die in Kraft getretene Fassung samt Gesetzesbegründung deutlich verhaltener ausgefallen.<sup>101</sup> Dies lässt darauf schließen, dass der Gesetzgeber sich von seiner ursprünglichen Intention abgekehrt hat.<sup>102</sup> Da eine Umdeutung echter spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften in unechte Spezialnormen und die damit einhergehende Anwendbarkeit des § 42 AO für Altfälle eine verfassungswidrige echte Rückwirkung darstellen würde,<sup>103</sup> kann auch ein dahingehender gesetzgeberischer Wille nicht angenommen werden.

---

<sup>93</sup> Ebd., § 42 Rn. 91.

<sup>94</sup> A. Demleitner, AO-StB 2010, 174 (177).

<sup>95</sup> I. Dörr/D. Fehling, NWB 2008, 227 (231 f.); J. Grune, AStR 2008, 586 (589).

<sup>96</sup> U. Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 42 Rn. 6, 15.

<sup>97</sup> K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34); F. Haas, FS Raupach, 2006, S. 13 (24).

<sup>98</sup> J. Grune, AStR 2008, 586 (589).

<sup>99</sup> Ebd., 589.

<sup>100</sup> BT-Drs. 16/6290, S. 81.

<sup>101</sup> Vgl. BT-Drs. 16/7036, S. 24.

<sup>102</sup> J. Grune, AStR 2008, 586 (589).

<sup>103</sup> F. Haas, FS Raupach, 2006, S. 13 (24).

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die Maßstabssetzung echter Spezialnormen für die Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO auch gegen den Willen des Gesetzgebers erfolgt,<sup>104</sup> sodass es zur Beantwortung der Frage nach einem Wertungsvorrang nicht auf den gesetzgeberischen Willen ankommen kann.

Die Annahme eines Wertungsvorrangs ist außerdem der Kritik ausgesetzt, dass sie die durch Einführung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO ermöglichte Missbrauchsprüfung nach § 42 Abs. 2 S. 1 AO faktisch leerlaufen lasse.<sup>105</sup> Dies trifft zwar in gewisser Weise zu, ist aber zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen und damit zur Wahrung des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung unerlässlich.<sup>106</sup> Außerdem ist diese Konsequenz in der Formulierung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO durch das Erfordernis eines „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil[s]“ angelegt.<sup>107</sup> Hier ist erneut auf das Wesen echter Spezialnormen als abschließende Typisierungen des § 42 AO und die daraus folgenden negativen Regelungen zu rekurrieren.<sup>108</sup> Aus der Nichterfüllung des Tatbestands einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift folgt die negative Regelung, dass der Gesetzgeber solche Gestaltungen nicht als missbräuchlich einstuft, weshalb es sich nicht um einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil handeln kann.<sup>109</sup> Die Ablehnung des Wertungsvorrangs würde letztlich zu einer weitgehenden Sinnentleerung der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften führen.<sup>110</sup>

Zuletzt wird gegen die Annahme eines Wertungsvorrangs das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der effektiven Missbrauchsbekämpfung angeführt.<sup>111</sup> Eine solche sei gerade nicht möglich, wenn die Wertungen

---

<sup>104</sup> K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

<sup>105</sup> R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, DStR 2021, 193 (197).

<sup>106</sup> Vgl. BFH, BStBl. II 2021, 580 (582); W. Spindler, StbJb 2008/2009, 39 (52); K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

<sup>107</sup> P. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 07.2023, § 42 Rn. 280.

<sup>108</sup> Siehe II. 3. b. aa.; vgl. F. Reimer, Juristische Methodenlehre, 2. Aufl. 2020, Rn. 206, 307.

<sup>109</sup> A. Mack/M. Wollweber, DStR 2008, 182 (186); P. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 07.2023, § 42 Rn. 280; U. Clausen, DB 2003, 1589 (1595).

<sup>110</sup> K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

<sup>111</sup> R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, DStR 2021, 193 (197).

der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften die Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO determinierten.<sup>112</sup> Dies folge aus den sich ständig im Wandel befindlichen Steuergestaltungen, sodass der Gesetzgeber bei Zugrundlegung eines Wertungsvorrangs stets nur auf neuartige missbräuchliche Gestaltungen reagieren könne und diesen immer einen Schritt hinterherhinke.<sup>113</sup> Dieser tatsächliche Befund ist nicht zu leugnen, folgt allerdings aus dem in Art. 20 Abs. 3 GG verfassungsrechtlich verankerten Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, nach dem die Auferlegung einer Steuer die Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestands mit entsprechender Rechtsfolge voraussetzt.<sup>114</sup> Aufgrund des Gebots der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung fällt die tatbestandliche Nichterfassung einer missbrauchsverdächtigen Gestaltung durch spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften in die Risikosphäre des Gesetzgebers.<sup>115</sup> Zu enge Grenzen des Tatbestands spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften gehen zulasten des Gesetzgebers, der dies jederzeit durch eine Neufassung des entsprechenden Tatbestands korrigieren kann.<sup>116</sup> Auch ein Verweis auf das Gebot effektiver Missbrauchsabwehr führt nicht zu einem anderen Ergebnis. Folge eines Verstoßes gegen das Gebot effektiver Missbrauchsabwehr ist unter Umständen die Verfassungswidrigkeit der betreffenden Norm.<sup>117</sup> Allerdings liegt auch dies in der Risikosphäre des Gesetzgebers und ist nicht im Stande die Ablehnung eines Wertungsvorrangs spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften im Rahmen der Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO zu begründen. Vor diesem Hintergrund verfängt auch das Argument nicht, der Gesetzgeber habe durch die Schaffung spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften die Missbrauchsbekämpfung nicht restringieren, sondern erweitern wollen.<sup>118</sup>

Insgesamt sprechen die besseren Argumente für die Annahme eines Wertungsvorrangs spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften,

---

<sup>112</sup> Ebd., 197.

<sup>113</sup> Vgl. BT-Drs. 14/6877, S. 52; U. Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 42 Rn. 6.

<sup>114</sup> Vgl. P. Fischer, SWI 1999, 104 (106); G. Jochum, Steuerrecht I, 2010, § 2 Rn. 42.

<sup>115</sup> P. Fischer, SWI 1999, 104 (106); C. Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung, 2019, S. 736.

<sup>116</sup> I. Dörr/D. Fehling, NWB 2008, 227 (231 f.); A. Schnitger, IStR 2007, 729 (737).

<sup>117</sup> BVerfGE 138, 136 (235 f.).

<sup>118</sup> Dieses Argument anführend J. Hey, DStR-Beih. 3/2014, 8 (10); T. Hannig, NWB 2021, 3184 (3187).

der durch eine entsprechende systematische und teleologische Auslegung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO verwirklicht wird.<sup>119</sup> Ausschlaggebend war dabei zum einen die deutlich zurückhaltendere Neufassung des § 42 AO im Vergleich zu einem früheren Gesetzesentwurf. Zum anderen macht das Fehlen eines eigenen Maßstabs für die Angemessenheitsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO die Annahme eines Wertungsvorrangs unumgänglich.

cc. Antizipationswirkung noch nicht in Kraft getretener  
spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften

Eine weitere in diesem Kontext aufkommende Frage befasst sich mit dem Bestehen eines Wertungsvorrangs echter spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften im Rahmen des § 42 Abs. 2 S. 1 AO im Zeitraum vor Inkrafttreten der Spezialnorm.<sup>120</sup> Eine solche Antizipationswirkung der Spezialnorm wird zumeist im Hinblick auf das Rechtsstaatsprinzip problematisiert, denn sie würde zu einer versteckten echten und unechten Rückwirkung der Spezialnorm über das Vehikel des § 42 AO führen.<sup>121</sup> Im Gegensatz zu echten Rückwirkungen sind unechte Rückwirkungen nicht per se unzulässig, allerdings sind sie unverhältnismäßig, wenn sie zur Erfüllung des Gesetzeszwecks nicht erforderlich sind.<sup>122</sup> Gerade die Erforderlichkeit solcher unechten Rückwirkungen dürfte bei einer Antizipationswirkung der Spezialnormen über das Vehikel des § 42 AO in der Regel zu verneinen sein.

Zwar besteht der Zweck des § 42 AO gerade darin, der Umgehung von Steuergesetzen entgegenzuwirken, allerdings schützt § 42 AO nur das bereits in Kraft getretene Gesetz.<sup>123</sup> Folglich können nur die Wertungen be-

---

<sup>119</sup> Vgl. BFH, BStBl. II 2021, 580 (582 Rn. 26).

<sup>120</sup> Vgl. K.-D. Drüen, Stuw 2020, 3 (16).

<sup>121</sup> M. Gabel, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, 2011, S. 229.

<sup>122</sup> BVerfGE 13, 261 (271); BVerfGE 95, 64 (86).

<sup>123</sup> K.-D. Drüen, Ubg 2022, 121 (126); M. Gabel, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, 2011, S. 228.

reits in Kraft getretener Normen einen Wertungsvorrang begründen. Insgesamt ist eine Antizipationswirkung spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften daher abzulehnen.<sup>124</sup>

dd. Missbrauch der spezialgesetzlichen  
Missbrauchsverhinderungsvorschrift

Klärungsbedürftig erscheint zuletzt die rechtliche Einordnung von Fällen des Missbrauchs einer echten spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift. Gemeint sind damit Konstellationen, in denen Steuerpflichtige durch unangemessene wirtschaftliche Gestaltungen gezielt die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift vermeiden.<sup>125</sup> Solche Konstellationen sind von der Problematik des Wertungsvorrangs zu unterscheiden. Im Rahmen des Wertungsvorrangs wird die Anwendbarkeit des § 42 AO *neben* spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften thematisiert, wohingegen der Missbrauch der Missbrauchsverhinderungsvorschrift die Anwendbarkeit des § 42 AO *innerhalb* der Spezialnorm betrifft.<sup>126</sup> Eine Abgrenzung dieser beiden Konstellationen stellt daher eine schmale Gratwanderung dar.

Gegen die Anwendbarkeit des § 42 AO in Fällen des Missbrauchs der Missbrauchsverhinderungsvorschrift könnte ins Feld geführt werden, dass die tatbestandliche Nichterfassung solcher Konstellationen in die Risikosphäre des Gesetzgebers falle.<sup>127</sup> Im Rahmen der Diskussion bzgl. des Bestehens eines Wertungsvorrangs ist dieses Argument stichhaltig. Allerdings ist eine Übertragung dessen auf die Anwendung des § 42 AO *innerhalb* einer Spezialnorm nicht möglich, läge dann doch jegliche Umgehung von Steuergesetzen in der Risikosphäre des Gesetzgebers und § 42 AO würde ad absurdum geführt. Dementsprechend ist die Anwendung des

---

<sup>124</sup> So beispielsweise auch BFHE 267, 1 (16); M. Gabel, *Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht*, 2011, S. 228 f.

<sup>125</sup> J. Sprenger, in: Leitner/Rosenau, *Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, 2. Aufl. 2022, § 42 AO Rn. 45.

<sup>126</sup> J. Hey, *DStR-Beih.* 3/2014, 8 (12).

<sup>127</sup> So G. Lusga, *Die Verhinderung von Steuerumgehungen bei Unternehmensumstrukturierungen*, 2006, S. 159 f.



§ 42 AO in Fällen des Missbrauchs der Missbrauchsverhinderungsvorschrift zu bejahen.<sup>128</sup> Aufgrund der diffizilen Abgrenzung des Missbrauchs der Spezialnorm von Konstellationen des Wertungsvorrangs und der grundsätzlich aus der Nichterfüllung des Tatbestands echter Spezialnormen folgenden negativen Regelung der Verneinung einer Unangemessenheit, ist der Missbrauch der Spezialnorm allerdings restriktiv zu handhaben.<sup>129</sup>

ee. Verhältnis von § 42 AO zu echten Spezialnormen am Beispiel des § 2 Abs. 4 S. 3, 6 UmwStG

Zur Verdeutlichung der bezüglich des Verhältnisses von § 42 AO zu echten Spezialnormen gefundenen Ergebnisse, werden diese anhand des nachfolgenden Beispiels nachvollzogen.

Beispielhaft stelle man sich eine Verlust-GmbH vor, die vor dem steuerlichen Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG) sämtliche Anteile einer Gewinn-GmbH erwirbt. Anschließend erfolgt eine Aufwärtsverschmelzung der Gewinn-GmbH auf die Verlust-GmbH durch Aufnahme (§ 2 Nr. 1 UmwG).<sup>130</sup>

Es stellt sich nun die Frage, ob die verbleibenden Verlustvorträge (§ 10d Abs. 2 S. 1 EStG) der Verlust-GmbH im Zeitraum zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und der Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister (Rückwirkungszeitraum) mit den positiven Einkünften der Gewinn-GmbH verrechnet werden können.<sup>131</sup> Zwar schließt § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG eine solche Verrechnung grundsätzlich aus, allerdings sind nach § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG verbundene Unternehmen im Sinne des § 271 Abs. 2 HGB davon ausgenommen. Zwei Unternehmen sind verbunden, wenn sie zueinander in einem Mutter-Tochter-Verhältnis im Sinne des § 290 HGB stehen, also das eine Unternehmen auf das andere einen bestimmenden Einfluss ausüben kann (§ 290 Abs. 1 S. 1 HGB). Dies

---

<sup>128</sup> So auch *J. Sprenger*, in: *Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, 2. Aufl. 2022, § 42 AO Rn. 45; *M. Gabel*, *StuW* 2011, 3 (5); *K.-D. Drißen*, *Ubg* 2008, 31 (34).

<sup>129</sup> *A. Demleitner*, *AO-StB* 2010, 174 (177); *K.-D. Drißen*, *Ubg* 2008, 31 (34); *M. Gabel*, *StuW* 2011, 3 (5); *M. Wienbracke*, *DB* 2008, 664 (669).

<sup>130</sup> Wahl des Beispiels in Anlehnung an *R. Meier*, *DStR* 2019, 2231 (2234 f.).

<sup>131</sup> Zum Rückwirkungszeitraum *G. Slabon*, in: *Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG*, 5. Aufl. 2019, § 2 Rn. 4 f.

wird nach § 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB unwiderlegbar vermutet, wenn einem Unternehmen bei dem anderen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht.<sup>132</sup> Mit dem Erwerb sämtlicher Anteile an der Gewinn-GmbH stehen der Verlust-GmbH vor dem steuerlichen Übertragungstichtag alle Stimmrechte zu (§ 47 Abs. 2 GmbHG). Folglich handelte es sich bereits vor dem steuerlichen Übertragungstichtag um ein verbundenes Unternehmen, sodass § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG einschlägig und eine Verrechnung der verbleibenden Verlustvorträge mit den positiven Einkünften im Rückwirkungszeitraum grundsätzlich möglich ist.

Ein anderes Ergebnis könnte sich allerdings aus der Anwendung des § 42 AO ergeben. § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG ist eine echte Spezialnorm,<sup>133</sup> deren Anwendung durch § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG ausgeschlossen ist, sodass es sich um einen von § 42 Abs. 1 S. 3 AO erfassten Fall der negativen Spezialität zwischen der echten Spezialnorm und § 42 AO handelt. Wie bereits oben festgestellt, ist § 42 AO aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 42 Abs. 1 S. 3 AO in solchen Fällen grundsätzlich anwendbar.<sup>134</sup> Allerdings ergibt sich aus den obigen Ausführungen,<sup>135</sup> dass die Wertungen des § 2 Abs. 4 S. 3, 6 UmwStG im Rahmen der Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO Berücksichtigung finden müssen, sodass eine Anwendung des § 42 AO *neben* § 2 Abs. 4 S. 3, 6 UmwStG zu keinem anderen Ergebnis führen kann.

Sofern die Schaffung eines verbundenen Unternehmens vor dem steuerlichen Übertragungstichtag nur der Erfüllung des Tatbestands des § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG diene, ist schließlich über eine Anwendung des § 42 AO *innerhalb* der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift nachzudenken. Dies ist allerdings abzulehnen, da die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG als Rücknahme zu § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG und damit die Unanwendbarkeit desselben gerade Konsequenz der gesetzlichen Konzeption des § 2 Abs. 4 UmwStG ist.<sup>136</sup> Vor dem Hintergrund einer solchen gesetzlichen Konzeption

---

<sup>132</sup> S. Jakob in: Häublein/Hoffmann-Theinert/Poll, BeckOK HGB, Stand: 07.2023, § 290 Rn. 8.

<sup>133</sup> Siehe II. 3. b.

<sup>134</sup> Siehe II. 3. b. aa.

<sup>135</sup> Siehe II. 3. b. bb.

<sup>136</sup> R. Meier, DStR 2019, 2231 (2235).

und der restriktiven Handhabung des Missbrauchs der Missbrauchsverhinderungsvorschrift kann nicht ohne Weiteres auf das Vorliegen eines solchen Missbrauchs geschlossen werden.<sup>137</sup>

#### 4. Sonderkonstellationen

Im Folgenden wird das Verhältnis von § 42 AO zu weiteren speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften genauer beleuchtet. Zu dessen Erfassung bedürfen die oben dargestellten Ausführungen weitergehender Konkretisierung.

##### *a. Verhältnis von § 42 AO zu speziellen europarechtlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften*

Im Rahmen der Beleuchtung des Verhältnisses von § 42 AO zu speziellen europarechtlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften erfolgt eine Differenzierung zwischen Primär- und Sekundärrecht der EU.

Das Primärrecht umfasst EUV und AEUV samt Protokollen und Anhängen, die Grundrechte-Charta sowie die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts.<sup>138</sup> All diese Rechtsquellen enthalten allerdings keine steuerrechtlichen speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften, sodass sich in diesem Kontext die Frage nach dem Verhältnis zu § 42 AO nicht stellt.

Auf Ebene des Sekundärrechts könnte das Verhältnis von § 42 AO zu in EU-Verordnungen enthaltenen speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften der Klärung bedürfen. Da es jedoch im Bereich des Steuerrechts keine EU-Verordnungen gibt, die spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften enthalten,<sup>139</sup> wird die Frage nach dem Verhältnis zu § 42 AO praktisch nicht relevant und bedarf daher keiner näheren Untersuchung. In EU-Richtlinien hingegen sind spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu finden, wie sich am Beispiel des Art. 15 Abs. 1 lit. a der

---

<sup>137</sup> Ebd., 2235; A. Demleitner, AO-StB 2010, 174 (177).

<sup>138</sup> M. Herdegen, Europarecht, 24. Aufl. 2023, § 8 Rn. 4.

<sup>139</sup> F. Haase, Internationales und europäisches Steuerrecht, 7. Aufl. 2023, § 1 Fn. 32.

RL 2009/133/EG (Fusionsrichtlinie) zeigt.<sup>140</sup> Richtlinien bedürfen der Umsetzung in nationales Recht.<sup>141</sup> Dies kann für spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften durch die Schaffung entsprechender nationaler spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften erfolgen.<sup>142</sup> In diesem Fall richtet sich die Bestimmung des Verhältnisses zu § 42 AO nicht nach Richtlinienrecht, sondern nach den allgemeinen oben dargelegten Grundsätzen.<sup>143</sup> Zur Umsetzung der in Richtlinien enthaltenen speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften ist die Schaffung entsprechender nationaler Vorschriften jedoch nicht zwingend erforderlich, vielmehr genügt die Existenz einer Generalklausel zur Verhinderung von Gesetzesumgehungen, wie § 42 AO sie darstellt.<sup>144</sup> Ist dies der Fall, fehlt es bereits an einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift, sodass sich die Frage nach dem Verhältnis zu § 42 AO evident nicht stellt.

*b. Verhältnis von § 42 AO zu speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen*

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) begründen selbst keine Steueransprüche, sondern legen zwischen den Vertragsstaaten die Steuerberechtigung fest.<sup>145</sup> Nichtsdestotrotz enthalten auch DBA spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften, wie sich am Beispiel des Art. 29 Abs. 3 DBA-Kanada zeigt.<sup>146</sup> Da DBA völkerrechtliche Verträge sind, entfalten die darin enthaltenen speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften innerstaatliche Geltung nur, soweit sie durch ein entsprechendes Transformationsgesetz in innerstaatliches Recht umgesetzt wurden (Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG).<sup>147</sup> Erst nach der Umsetzung stellt sich die Frage nach dem Verhältnis dieser spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu § 42

---

<sup>140</sup> S. Eilers/G. Roderburg, ISR 2022, 303 (308).

<sup>141</sup> M. Herdegen, Europarecht, 24. Aufl. 2023, § 8 Rn. 62.

<sup>142</sup> C. Poulakos, Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht, 2013, S. 212.

<sup>143</sup> J. Hey, Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?, 2009, 137 (161).

<sup>144</sup> EuGH, Urt. v. 23.5.1985, 29/84, EU:C:1985:229, Slg. 1985, 1661 (1673); C. Poulakos, Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht, S. 212.

<sup>145</sup> H. Debatin, DStR-Beih. 23/1992, 1 (2).

<sup>146</sup> H. Weggenmann/D. Nehls, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 1 Rn. 137a.

<sup>147</sup> E.-M. Gersch, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 2 Rn. 2 f.

AO. Mit Blick auf § 2 Abs. 1 AO bedarf es der Klärung, ob die oben erläuterten Grundsätze unverändert Anwendung finden können. Dies könnte zu verneinen sein, wenn die speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften aufgrund des § 2 Abs. 1 AO im Rang über § 42 AO stünden. Als einfachgesetzliche Norm kann § 2 Abs. 1 AO die in Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG festgelegte Ranggleichheit völkerrechtlicher Verträge mit einfachem Bundesrecht nicht ändern.<sup>148</sup> Da § 2 Abs. 1 AO gerade keine Höherstufung von auf DBA beruhenden Spezialnormen bewirken kann, können sich daraus keine Änderungen bezüglich des Verhältnisses dieser Spezialnormen zu § 42 AO ergeben.

Trotz der Ablehnung einer solchen Wirkung des § 2 Abs. 1 AO stellt sich weiterhin die Frage, ob § 2 Abs. 1 AO zu Veränderungen im Verhältnis von auf DBA beruhenden Spezialnormen zu § 42 AO führt. In Betracht käme die Annahme eines auf § 2 Abs. 1 AO beruhenden Anwendungsvorrangs der Spezialnorm in Fällen negativer Spezialität. Die Begründung eines Anwendungsvorrangs steht allerdings nicht mit dem Zweck des § 2 Abs. 1 AO in Einklang, der primär darin besteht, einen *treaty override* durch nachfolgende einfachgesetzliche Regelungen, ohne ausdrücklichen dahingehenden gesetzgeberischen Willen zu verhindern.<sup>149</sup> Mit anderen Worten soll § 2 Abs. 1 AO sicherstellen, dass ein *treaty override* nur möglich ist, wenn der Gesetzgeber sich dessen bewusst ist und ausdrücklich einen dahingehenden Willen äußert.<sup>150</sup> Aufgrund dessen begründet § 2 Abs. 1 AO keinen allgemeinen Anwendungsvorrang der auf DBA beruhenden Spezialnormen in Fällen negativer Spezialität. Vielmehr beinhaltet § 2 Abs. 1 AO lediglich eine Vermutung für den Vorrang der auf DBA beruhenden Spezialnormen,<sup>151</sup> aber aufgrund der ausdrücklichen Regelung in § 42 Abs. 1 S. 3 AO kann diese Vermutung des § 2 Abs. 1 AO keinen Anwendungsvorrang begründen. Insgesamt richtet sich daher die Bestimmung des Verhältnisses von auf DBA beruhenden Spezialnormen zu § 42 AO nach den allgemeinen Grundsätzen. Für die Fälle negativer Spezialität ist ein anderes Ergebnis auch vor dem Hintergrund der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung nicht denkbar, denn § 2 Abs. 1 AO würde bei Annahme eines durch

---

<sup>148</sup> U. Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 2 Rn. 17.

<sup>149</sup> BT-Drs. 7/4292, S. 15; A. Musil, RIW 2006, 287 (289 f.).

<sup>150</sup> Ebd., 290.

<sup>151</sup> Ebd., 289 f.; J. Hey, Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?, 2009, 137 (145).

ihn statuierten Anwendungsvorrangs in einen Widerspruch zu § 42 Abs. 1 S. 3 AO treten.

c. *Verhältnis von § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG*

Wie bereits oben dargelegt, handelt es sich bei den §§ 7 ff. AStG um spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften.<sup>152</sup> Vor dem Hintergrund, dass deren Verhältnis zu § 42 AO bereits in der Vergangenheit besondere Bedeutung beigemessen wurde und der BFH dieses Verhältnis in einer Entscheidung aus dem Jahr 2010 ausdrücklich neu bestimmte, bedarf es einer gesonderten Betrachtung.<sup>153</sup>

aa. Früher herrschende Ansicht

Die früher herrschende Ansicht ging von einem „logischen Vorrang“ des § 42 AO vor den §§ 7 ff. AStG aus.<sup>154</sup> Ausgangspunkt dessen war, dass die Anwendbarkeit der §§ 7 ff. AStG das Erzielen passiver Einkünfte durch eine von einem unbeschränkt steuerpflichtigen Inländer beherrschte ausländische Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland voraussetzt.<sup>155</sup> Daran anknüpfend basierte die Annahme eines logischen Vorrangs des § 42 AO auf der Überlegung, dass anhand der allgemeinen Regelungen der §§ 39 Abs. 2, 41, 42 AO zunächst zu bestimmen sei, ob die ausländische Gesellschaft überhaupt passive Einkünfte erziele.<sup>156</sup> In diesem Kontext könne die Anwendung des § 42 AO die Einkünftezurechnung dahingehend verschieben, dass die Einkünfte nicht der ausländischen Gesellschaft, sondern dem hinter dieser stehenden inländischen Steuerpflichtigen zuzurechnen seien.<sup>157</sup> Ist dies der Fall, erziele die ausländische Gesellschaft keine passiven Einkünfte, sodass der Anknüpfungspunkt für eine Anwendung der

---

<sup>152</sup> Siehe II. 1.

<sup>153</sup> BFH, BStBl. II 2014, 361 (361); D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213).

<sup>154</sup> So z.B. BFH, BStBl. II 1992, 1026 (1027 f.); BFH, BStBl. II 1992, 1029 (1031); S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, Vor §§ 7-14 AStG Rn. 402; U. Clausen, DB 2002, Beilage Nr. 1, S. 5.

<sup>155</sup> C. Pohl, in: Fuhrmann/Geurts/Nientimp, AStG, 4. Aufl. 2023, Vor §§ 7-13 Rn. 40.

<sup>156</sup> X. Ditz/F. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 104. EL 06.2023, Vor §§ 7-14 Rn. 52.

<sup>157</sup> BFH, BStBl. II 1992, 1026 (1028).

§§ 7 ff. AStG wegfallen.<sup>158</sup> Dabei wurde allerdings betont, dass die Wertungen der §§ 7 ff. AStG in die Missbrauchsprüfung im Rahmen des § 42 AO hineinzulesen seien, sodass zur Bejahung eines Missbrauchs die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 7 ff. AStG nicht ausreiche, sondern weitere Umstände hinzutreten müssten, die die Gestaltung missbräuchlich erscheinen ließen.<sup>159</sup> Mit anderen Worten scheidet eine Anwendung des § 42 AO aus, wenn die jeweilige Gestaltung typischerweise über die §§ 7 ff. AStG erfasst werden soll.<sup>160</sup> Dies wurde insbesondere in Fällen sogenannter Briefkastengesellschaften bedeutsam, die weder über Geschäftsräume noch über Personal verfügen.<sup>161</sup> Im Ergebnis wurde in diesen Fällen eine Anwendung des § 42 AO im Rahmen der Einkünftezurechnung bejaht, da die §§ 7 ff. AStG gerade dazu dienen, eine zwischen aktiven und passiven Einkünften differenzierende Besteuerung herbeizuführen, was bei Briefkastengesellschaften ins Leere laufe.<sup>162</sup> Aus dieser bereits im Rahmen der Einkünftezurechnung erfolgenden Prüfung des § 42 AO wurde der logische Vorrang desselben hergeleitet.<sup>163</sup> Die §§ 7 ff. AStG nahmen daher verglichen mit anderen spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften eine Sonderstellung im Verhältnis zu § 42 AO ein.<sup>164</sup>

## bb. Kritik

Der vom BFH statuierte „logische Vorrang“ des § 42 AO entpuppt sich bei genauerer Betrachtung als keine den Gesetzen der Logik folgende Argumentation und damit als logisch nicht zwingend.<sup>165</sup> Sowohl eine veränderte Einkünftezurechnung über § 42 AO als auch eine im Wege der Hinzurechnung angenommene Ausschüttung der durch die ausländische Gesell-

---

<sup>158</sup> S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, Vor §§ 7-14 AStG Rn. 402.

<sup>159</sup> BFH, BStBl. II 1992, 1026 (1028); D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213).

<sup>160</sup> BFH, BStBl. II 1992, 1026 (1028); G. Kraft, IStR 1993, 148 (151).

<sup>161</sup> D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213).

<sup>162</sup> G. Kraft, IStR 1993, 148 (151).

<sup>163</sup> BFH, BStBl. II 1992, 1026 (1028).

<sup>164</sup> D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213).

<sup>165</sup> H. Hahn, DStZ 2008, 483 (487).

schaft erzielten Einkünfte an den inländischen Steuerpflichtigen zum frühestmöglichen Zeitpunkt stellt eine Fiktion dar.<sup>166</sup> Als Fiktion bezeichnet man die bewusste Übertragung einer bestimmten Rechtsfolge auf einen Sachverhalt, für den sie nicht vorgesehen ist.<sup>167</sup> Folglich basieren Fiktionen lediglich auf einem dahingehenden Willen des Gesetzgebers oder Rechtsanwenders, sodass das Verhältnis zweier Fiktionen gerade nicht mit der Kategorie der Logik beschrieben werden kann.<sup>168</sup> Aufgrund dessen ist die Annahme eines „logischen Vorrangs“ der Fiktion im Rahmen der Einkünftezurechnung vor der Fiktion im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung verfehlt.

Des Weiteren steht die Annahme eines logischen Vorrangs im Widerspruch zu der mit den §§ 7 ff. AStG verfolgten gesetzgeberischen Intention.<sup>169</sup> Aus der Existenz der §§ 7 ff. AStG folgt, dass der Gesetzgeber dem Problem der Erzielung passiver Einkünfte durch eine von einem inländischen Steuerpflichtigen beherrschte ausländische Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland gerade nicht mit einer Zurechnung der von der ausländischen Gesellschaft erzielten Einkünfte zum inländischen Steuerpflichtigen begegnen wollte.<sup>170</sup> Vielmehr strebt der Gesetzgeber eine Lösung dieses Problems über die in den §§ 7 ff. AStG normierte Hinzurechnungsbesteuerung an.<sup>171</sup> Hintergrund dessen ist, dass der Gesetzgeber der ausländischen Gesellschaft die Anerkennung gerade nicht versagen möchte, was lediglich im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung möglich ist.<sup>172</sup> Da das Verhältnis des § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG keinem logischen Vorrang folgt, kann der Gesetzgeber dieses selbst regeln.<sup>173</sup> Dies ist durch § 42 Abs. 1 S. 2, 3 AO geschehen.

---

<sup>166</sup> Ebd., 487.

<sup>167</sup> K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 262.

<sup>168</sup> Vgl. H. Hahn, DStZ 2008, 483 (487); F. Somló, Juristische Grundlehre, 2. Aufl. 1927, S. 526.

<sup>169</sup> D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213).

<sup>170</sup> Ebd., 213; D. Gosch, IWB 2017, 876 (877).

<sup>171</sup> D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213); D. Gosch, IWB 2017, 876 (877).

<sup>172</sup> BT-Drs. VI/2883, S. 19.

<sup>173</sup> H. Hahn, DStZ 2008, 483 (487).



### cc. Heute vertretene Ansicht

Die oben aufgeführten Argumente sprechen gegen die Annahme eines logischen Vorrangs des § 42 AO vor den §§ 7 ff. AStG. Auch der BFH hat seine Rechtsprechung zum logischen Vorrang in einem 2010 ergangenen Urteil, zwar in einem Nebensatz, aber dennoch ausdrücklich, aufgegeben.<sup>174</sup> Dort wurden die §§ 7 ff. AStG a.F. als „einschlägige[] Missbrauchsverhinderungsvorschriften [...], denen sowohl nach ihrem Tatbestand als auch nach ihrer Rechtsfolge spezialgesetzlicher Vorrang zukommt“ bezeichnet, woran sich durch die Neufassung der §§ 7 ff. AStG nichts geändert hat.<sup>175</sup> Das Verhältnis des § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG ist daher neu zu bestimmen.

Bei Bejahung der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG, liegt ein Fall positiver Spezialität vor, sodass sich die Rechtsfolgen gemäß § 42 Abs. 1 S. 2 AO ausschließlich nach den §§ 7 ff. AStG richten und § 42 AO daneben unanwendbar ist.<sup>176</sup>

Scheitert die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG, ist im Rahmen des Verhältnisses zu § 42 AO zwischen ausländischen Gesellschaften mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Sitz (§ 11 AO) in einem EU-/EWR-Staat und solchen mit Geschäftsleitung und Sitz in einem Drittstaat zu differenzieren.<sup>177</sup>

Schlägt die Hinzurechnungsbesteuerung im Fall der ersten Alternative aufgrund der Nichterfüllung des Tatbestands der §§ 7 ff. AStG fehl oder liegt ein Fall der zweiten Alternative vor, bleibt es in Übereinstimmung mit den obigen Grundsätzen bei der Anwendung des § 42 AO, in deren Rahmen die Wertungen der §§ 7 ff. AStG zu berücksichtigen sind.<sup>178</sup>

Die Differenzierung zwischen EU-/EWR-Staaten und Drittstaaten ist im Hinblick auf § 8 Abs. 2 AStG entscheidend. Scheitert die Hinzurechnungs-

---

<sup>174</sup> BFH, BStBl. II 2014, 361 (316).

<sup>175</sup> Ebd., Rn. 11.

<sup>176</sup> H. Jacobsen, in: Jacobsen, AStG eKommentar, Stand: 11.2023, § 7 Rn. 20.

<sup>177</sup> Ebd., § 7 Rn. 20; vgl. auch S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, Vor §§ 7-14 AStG Rn. 15.4.

<sup>178</sup> M. Geurts, in: Fuhrmann/Geurts/Nientimp, AStG, 4. Aufl. 2023, Vor §§ 7-13 Rn. 66; H. Jacobsen, in: Jacobsen, AStG eKommentar, Stand: 11.2023, § 7 Rn. 20.

besteuerung bzgl. einer ausländischen Gesellschaft mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem EU-/EWR-Staat lediglich an der Erbringung des Entlastungsbeweises nach § 8 Abs. 2 AStG, kommt es nicht zur Anwendung des § 42 AO, sondern es handelt sich um einen Fall positiver Spezialität.<sup>179</sup> Aufgrund des durch § 8 Abs. 3 AStG eingeschränkten Anwendungsbereichs des § 8 Abs. 2 AStG ist ein solches Ergebnis bezüglich ausländischer Gesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz in einem Drittstaat ausgeschlossen.

### III. Zusammenfassung und Fazit

Abschließend erfolgt eine Zusammenfassung der obigen Ergebnisse sowie die Herausarbeitung eines Fazits.

Zusammenfassend ist zunächst festzuhalten, dass das Vorliegen einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift im Einzelfall durch Auslegung zu ermitteln ist. Im Rahmen der Bestimmung des Verhältnisses von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften ist zwischen Fällen positiver und negativer Spezialität zu differenzieren.

In Fällen positiver Spezialität bestimmen sich die Rechtsfolgen gemäß § 42 Abs. 1 S. 2 AO alleine nach der Spezialnorm. Ein Fall positiver Spezialität, bei dem der Rückgriff auf § 42 AO gesperrt ist, liegt auch dann vor, wenn die Rechtsfolgen der Spezialnorm aufgrund der Erbringung eines Entlastungsbeweises nicht anwendbar sind. Etwaige in Spezialnormen enthaltene Anwendungsvorbehalte zugunsten des § 42 AO führen trotz § 42 Abs. 1 S. 2 AO zur Anwendbarkeit der Generalklausel.

In Fällen negativer Spezialität ist weiter zwischen echten und unechten Spezialnormen zu differenzieren, wobei nur echte Spezialnormen abschließende Typisierungen des § 42 AO darstellen. Eine Prüfung des § 42 AO neben unechten Spezialnormen ist unproblematisch möglich. Echten Spezialnormen kommt zwar aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 42 Abs. 1 S. 3 AO kein Anwendungsvorrang gegenüber § 42 AO zu, allerdings sind die in den Spezialnormen zum Ausdruck kommenden Wertungen der Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO zugrunde zu legen. Jedoch

---

<sup>179</sup> Siehe S. 5; S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, Vor §§ 7-14 AStG Rn. 15.4.

nicht berücksichtigt werden dürfen die in noch nicht in Kraft getretenen Spezialnormen enthaltenen Wertungen. Der Wertungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften ist von der Anwendung des § 42 AO *innerhalb* der Spezialnormen (Missbrauch der Missbrauchsverhinderungsvorschrift) zu unterscheiden. Die dargelegten Grundsätze bedürfen bezüglich europarechtlicher spezieller Missbrauchsverhinderungsvorschriften, Spezialnormen in DBA und des Verhältnisses von § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG der oben erläuterten Konkretisierungen.

Das BFH-Urteil vom 17.11.2020 (Az. I R 2/18), in dem der BFH einen Anwendungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften ablehnte, aber einen Wertungsvorrang derselben bejahte, wurde im Bundessteuerblatt veröffentlicht und ist daher für die Finanzverwaltung bindend.<sup>180</sup> Aufgrund dessen ist zu konstatieren, dass § 42 AO durch die im Zuge des JStG 2008 erfolgten Änderungen zwar formal den Charakter eines allgemeinen Auffangtatbestands erhalten hat, daraus allerdings faktisch keine signifikant anderen Ergebnisse als zu § 42 AO a.F. folgen.<sup>181</sup> Die Diskussion um das Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften hat sich daher lediglich von der Ebene der Anwendbarkeit des § 42 AO eine Stufe nach unten auf die Ebene der Angemessenheitsprüfung innerhalb des § 42 AO verschoben.<sup>182</sup>

Insgesamt hat weder die Neufassung des § 42 AO durch das JStG 2008 noch die Einführung des § 42 Abs. 2 AO a.F. im Zuge des StÄndG 2001 zu einem grundlegend anderen Verständnis des Verhältnisses von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften geführt.<sup>183</sup> Letztlich resultieren all die dargestellten Erwägungen aus dem, was *Ernst Fuchs* bereits 1927 als die Einfachheit des Abstrakten und die Verwicklung des Lebens bezeichnete.

---

<sup>180</sup> BFH, BStBl. II 2021, 580 (581); S. *Eilers/G. Roderburg*, ISR 2022, 303 (308).

<sup>181</sup> Ebd., 307; T. *Hannig*, NWB 2021, 3184 (3189).

<sup>182</sup> A. *Demleitner*, AO-StB 2010, 174 (177).

<sup>183</sup> BGBl. I 2007, 3150 (3171); BGBl. I 2001, 3794 (3803); S. *Eilers/G. Roderburg*, ISR 2022, 303 (307).



# 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.



**Fiona Karl**, Ref. iur., Doktorandin und Aka-  
demische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öff-  
entliches Recht unter besonderer Berücksich-  
tigung des Finanz- und Steuerrechts.



**Luca Steinbeck**, Ref. iur., Doktorand und  
Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für  
Öffentliches Recht unter besonderer Berück-  
sichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



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



***Johanna Wiegand***, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin 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.



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





**Luka Bozhenko**, 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.



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



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



**Rafaela Pinto da Cunha**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



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



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



**Karl-Friedrich Stephan**, 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.



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



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



**Andela Milutinović**, Ass. iur., Doktorandin und Geprüfte Wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Robert Pracht**, Dr. iur., Habilitand und Akademischer Rat auf Zeit am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



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



**Maja Yan**, Ref. iur., Geprüfte wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Joana Brchetti**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Luca Cecere**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Haris Durakovic**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Aurelia Gieß**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Thorsten Grasmück**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Intan Gürke**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Pauline Kraus**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Eva Kuske**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Nicolas Pérez Barley**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Sophia Rapp**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Anna Ruhl**, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



**Anna Weidle**, 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***, Prof. Dr., Lehrbeauftragter und Honorarprofessor 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.



***Thorsten Helm***, PD Dr., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Vorstandsvorsitzender der Gesellschaft der Freunde Universität Heidelberg e.V.



***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 Bundesfinanzhof 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.



**Eva Oertel**, Dr., Ministerialrätin, Lehrbeauftragte 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 2024

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

### Herausgeberschaften

- Geprägte Freiheit 2023/24, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

- Handbuch des Staatsrechts, Band II: Gewinnung und Grundprinzipien des Staatsrechts, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2024 (zusammen mit Uwe Kischel).

### Beiträge in Sammelwerken

- Europäisches versus nationales Steuerverfassungsrecht, in: Johanna Hey/Wolfgang Schön (Hrsg.), Europäisches Steuerverfassungsrecht, Springer, Berlin, 2023, S. 9–31.

- Lenkungszwecke kommunaler Abgaben, in: Hans-Günter Henneke/Christian Waldhoff (Hrsg.), Handbuch Recht der Kommunalfinanzen, C. H. Beck Verlag, München, 2. Auflage, 2023, S. 573–586.

- Bedarfsgerechte Finanzhilfen in Krisenzeiten, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024, S. 45–53.

- Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfe bedarfsgerecht zu verteilen? – Gutachten E zum 74. Deutschen Juristentag, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), Verhandlungen des 74. Deutschen Juristentags, Band I, C. H. Beck Verlag, München, 2024, S. E1–E75.

- Finanz- und Steuerstaat, in: Uwe Kischel/Hanno Kube (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band II, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2024, § 42, S. 837–888.

### Kommentierungen

- §§ 13, 13a, 13b, 14, 14a, 23, 34b, in: Paul Kirchhof/Roman Seer (Hrsg.), EStG, Kommentar, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 23. Auflage, 2024.

- Art. 104a–108, 143c, 143f, 143g, 143h, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Grundgesetz (BeckOK GG), C. H. Beck Verlag, München, 59. Edition, September 2024.

### **Aufsätze in Fachzeitschriften**

- Ehegattensplitting abschaffen? – Pro & Contra, in: ZRP 2024 (Bd. 57, Heft 3), S. 94.

- Bewältigung zukünftiger Krisen. Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, in: NJW-Beilage 2/2024 zu Heft 24/2024, S. 54–58.

### **Fallbearbeitung**

- Hausarbeit im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene, in: StudZR Ausbildung 1/2024, S. 81–109 (zusammen mit Anina Hoppe).

### **Weitere Veröffentlichungen**

- Der starke und der schwache Staat – Lohnendes Wagnis, in: Universitas (Bd. 79, Heft 1), S. 95–102.

- Freiheit durch Recht, in: Athene, Magazin der Heidelberger Akademie der Wissenschaften, Ausgabe 1/2024, S. 9–12.

- Fragile Herrschaftsform. Demokratie und ihre Vertrauensgrundlagen, in: Forschung & Lehre, Ausgabe 8/2024, S. 564–567.

## **Prof. Dr. Ekkehart Reimer**

### **Herausgeberschaft**

- Geprägte Freiheit 2023/24, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024 (zusammen mit Hanno Kube).

### **Beitrag in Sammelwerken**

- Gelebte Interdisziplinarität, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024, S. 79–87.

### **Komentierungen**

- Art. 83–86 Landesverfassung Nordrhein-Westfalen, in: Markus Ogorek/Barbara Dauner-Lieb (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar Verfassung für das Land Nordrhein-Westfalen (BeckOK Verf NRW), C.H. Beck, München, 4. Edition, Juli 2024.

- § 49 EStG, in: Peter Brandis/Bernd Heuermann, Ertragsteuerrecht, Kommentar, Verlag Franz Vahlen, München, 171. Ergänzungslieferung, März 2024.

- § 50 EStG, in: Peter Brandis/Bernd Heuermann, Ertragsteuerrecht, Kommentar, Verlag Franz Vahlen, München, 173. Ergänzungslieferung, September 2024.

- Art. 109-113, 115, 143d GG, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Grundgesetz (BeckOK GG), C. H. Beck, München, 59. Edition, September 2024.

- § 40 VwGO in: Herbert Posser/Heinrich Wolff/Andreas Decker (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zur VwGO (BeckOK VwGO), C. H. Beck, München, 71. Edition, November 2024.

### **Aufsatz in Fachzeitschriften**

- Gerichtlicher Rechtsschutz in Steuersachen in Gefahr?, in: DStR-Beihefter 2024, S. 41–52 (gemeinsam mit Boris Kurczinski, Hartmut Schwab, Roman Seer, Robert Ullmann und Francesca Werth – Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V., Berlin).

### **Weitere Veröffentlichungen**

- Wissenschaftsfreiheit, nicht Meinungsfreiheit – Die Grundrechte versachlichen den Streit über den Streit an den Universitäten, in: FAZ v. 11.07.2024, S. 6.
- Stellungnahme zu der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 4. November 2024 über den Entwurf eines Restrukturierungsfonds-Übertragungsgesetzes, BT-Drs. 20/13158.



## Tim Buchholz

- Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei „Cum-/Cum-Geschäften“, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/2024, HFSt Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin 2024, S. 125–133.
- „Haus der Musik“ – Fortgeschrittenenklausur im Öffentlichen Recht, in: JA 2024, S. 217–224.
- Anmerkung zu FG Münster: Entgeltlicher Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht keine Veräußerung i.S.d. § 23 EStG, in: Deutsches Steuerrecht kurzgefaßt (DStRK) 2024, S. 91.
- Examenskurs Familienrecht Teil 1, in: JURA 2024, S. 490–498; Teil 2, in: JURA 2024, S. 1067–1072 (gemeinsam mit Fabian Schulz).
- Additive Grundrechtseingriffe in der Fallbearbeitung, in: ZJS 2024, S. 879–887.
- Die Notwendigkeit der Inflationsberücksichtigung bei Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Verzinsung von Steueransprüchen, in: DStR 2024, S. 2352–2355.
- Grundrechtsschutz vor kumulierten Steuern und Sozialabgaben, in: StuW 2024, S. 315–324 (gemeinsam mit Haris Durakovic).

## Milena Dietz

- Der BEFIT-Richtlinienentwurf: Primärrechtskonformer Schritt in Richtung einer genuinen EU-Steuer, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24, HFSt Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024, S. 135–145.

## Fiona Karl

- Die Reform des Europawahlrechts und Sperrklauseln, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24, HFSt Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024, S. 147–155.

## Dr. Robert Pracht

- Die Ahrtal-Flutkatastrophe als Notlage für das Haushaltsjahr 2024, in: Verfassungsblog vom 14. Dezember 2023.
- Zum Solidaritätszuschlag – München locuta, causa finita?, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24, HFSt Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024, S. 67–77.
- Strukturen des Landesverwaltungsvollstreckungsgesetzes, in: VBIBW 2024, S. 48–56.
- Anmerkung zu FG Nürnberg, Urt. vom 19. Oktober 2022 – 3 K

51/22 (Abzugsverbot für unangemessene Repräsentationsaufwendungen), in: DStRK 2024, S. 24.

- Das Staatsschuldenrecht in der Fallbearbeitung, in: Jura 2024, S. 572–581.

- Warenverkehrsfreiheit und Verbrauchsteuersystem-Richtlinie – Anmerkung zu EuGH v. 21.12.2023 – C-96/22 – CDIL ./ Autoridade Tributária e Aduaneira, in: GPR 2024, S. 91–93.

- Die Sonderabgabe als prominentes Beispiel für geschaffenes Richterrecht, in: JA 2024, S. 657–660.

- Anmerkung zu FG Hessen, Urt. vom 22. Februar 2024 – 10 K 1208/23 (Steuerberatungskosten als Veräußerungskosten), in: DStRK 2024, S. 200.

- Rezension zu Jan-Dirk Rausch, Landesrecht Baden-Württemberg – Studienbuch, 2. Aufl. 2024, in: VBlBW 2024, S. 308.

- Die Abgrenzung zwischen Rechtsverordnung und Allgemeinverfügung, in: JuS 2024, S. 929–933 (gemeinsam mit Harris Durakovic).

- Ausgangsbeschränkungen auf verfassungsgerichtlichem Prüfstand – (Original-)Referendar-examensklausur Öffentliches Recht (Sachverhalt), in: VBlBW 2024, S. 481–482.

- Die Verhältnismäßigkeit steuerlicher Verfahrenslasten, in: StuW 2024, S. 325–334.

## Luca Steinbeck

- Die „Gießkanne“ als Gleichheitsproblem – Zur Vereinbarkeit der Energiepreispauschale für Erwerbstätige mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24, HFSt Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024, S. 55–66.

- Der Bund als Retter in der Flut? – Zur fehlenden Finanzierungsbefugnis des Bundes für hochwasserbedingte Wiederaufbaumaßnahmen, in: Verfassungsblog vom 12. Januar 2024.

- Die bedarfsgerechte Verteilung krisenbedingter Finanzhilfen – Zum Abteilungsthema des 74. Deutschen Juristentags, in: NVwZ 2024, S. 1291–1297.

## Katharina Steuer

- Juristische Use Cases im Lang-Chain Framework – Untersuchungen im Kontext des OECD-Musterabkommens, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24, HFSt

Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024, S. 89–99.

- Von der Fanmeile zum Finanzamt — Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Bezahlens mit Daten und Vorsteuerabzugsfähigkeit von Kosten für Werbebeschenke am Beispiel der Check24-Trikot-Aktion, in: UR 2024, S. 669–675.

- Literature Review: Stefanie Geringer, EU Anti-Missbrauchsgrundsatz, Linde, 2023, in: Inter-tax 52 (2024), S. 579.

### **Moritz Teichmann**

- Der Sach- und Rechtsstoff des Steuerwesens, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24, HFSt Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024, S. 117–124.

### **Noah Zimmermann**

- „Allgemeine“ Dogmatik speziell für das Steuerrecht?, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24, HFSt Bd. 22, Lehmanns Media, Berlin, 2024, S. 101–116.

- Der Grundrechtseingriff in der Fallbearbeitung, in: JuS 2024, S. 415–419 (mit Felix Bruckert).

- Studierendenproteste im Versammlungsrecht, in: Verfassungsblog vom 22. Mai 2024.



## Chronik des Jahres 2024

### Januar 2024

6. Januar: Am Dreikönigstag findet in Heidelberg die Amtsübergabe des für die Jahre 2022 und 2023 gewählten Vorstands der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer an den neugewählten Vorstand statt. Angelika Nußberger, Ekkehart Reimer und Frank Schorkopf übergeben ihre Ämter an Martin Nettesheim, Benjamin Schindler und Anna-Bettina Kaiser.

16. Januar: Prof. Dr. Ekkehart Reimer referiert auf dem 46. Landräteseminar des Landkreistages Rheinland-Pfalz zum Thema „Kreisumlagen im Kreuzfeuer – Formelle und materielle Vorgaben des geltenden Rechts“.

18. Januar: Bei dem Jahresrückblick auf das Karlsruher Gerichtsjahr 2023 der Konrad-Adenauer-Stiftung in Berlin referiert Prof. Dr. Hanno Kube über das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Notlagenverschuldung vom 15. November 2023.



18./19. Januar: In Berlin findet ein internationaler Workshop zu „Global Tax Chains“ statt, an dem Prof. Dr. Ekkehart Reimer teilnimmt.

23. Januar: Das 9. Heidelberger Rechtspolitische Kolloquium widmet sich der verfassungsrechtlichen Schuldenbremse. Prof. Dr. Hanno Kube diskutiert darüber mit Prof. Dr. Thomas Pfeiffer und Reinhard Müller.

25. Januar: Das Forum Transaktionen im Steuerrecht veranstaltet ein Webinar zur steuerrechtlichen Behandlung von Zweckgesellschaften in multinationalen Private Equity-Investmentstrukturen. An den Diskussionsrunden nimmt Prof. Dr. Ekkehart Reimer teil.

## **Februar 2024**

1. Februar: Im Rahmen der Diskussionsreihe „Sinkende Sterne? Europa orientiert sich neu“ hält der stellvertretende Generaldirektor des Juristischen Dienstes der Europäischen Kommission Prof. Dr. Clemens Ladenburger

einen Vortrag zu den Instrumenten der Europäischen Union zum Schutz der Rechtsstaatlichkeit.

7. Februar: Dr. Robert Pracht hält vor der Habilitationskonferenz seinen Persona-Grata-Vortrag zum Thema der „Einseitigen Erledigungserklärung im Verwaltungsprozess“.

14.–17. Februar: Dr. Sebastian Heinrichs, früherer Mitarbeiter am Institut und seit vielen Jahren Lehrbeauftragter der Fakultät, veranstaltet auch in diesem Jahr den nicht nur im steuerrechtlichen Schwerpunkt beliebten Workshop zum Bilanzrecht.

23. Februar: Prof. Dr. Ekkehart Reimer referiert auf der Steuerkonferenz der deutschen Wirtschaft in Berlin zu aktuellen Herausforderungen des Internationalen Steuerrechts im Hinblick auf das Homeoffice sowie den Wegzug und Zuzug von Fachkräften.

27./28. Februar: In Celle findet das jährliche Professorengespräch des Deutschen Landkreistages statt, an dem Prof. Dr.

Hanno Kube und Prof. Dr. Ekkehart Reimer teilnehmen.

### **März 2024**

29. Februar/1. März: In Paderborn findet eine internationale Konferenz unter dem Titel „God, Taxes and Societies“ statt, an der Prof. Dr. Ekkehart Reimer teilnimmt. Dabei kommentiert er einen Vortrag von Elisa Klapheck (Paderborn), die zu „Taxes and the Positive Role of Debts in Rabbinic-Talmudic Discourse“ referiert.

11. März: Auf einer Tagung des Fachinstituts der Steuerberater spricht Prof. Dr. Hanno Kube (virtuell) über „Das Verfahren 2 BvF 1/22 vor dem Bundesverfassungsgericht“.

19. März: Prof. Dr. Hanno Kube nimmt am 8. Steuerwissenschaftlichen Symposium im BFH teil. Thema ist die „Nationale Steuerrechtsprechung im Lichte unionsrechtlicher Vorgaben“.

21. März: In den Räumlichkeiten der KPMG findet im Square am Frankfurter Flughafen eine IFA-Veranstaltung unter dem Titel

„Work from Anywhere: aktuelle Entwicklungen“ statt. Neben Prof. Dr. Ekkehart Reimer nehmen an der Diskussion Kerstin Schulz von der Deutschen Luft-hansa AG sowie die Steuerberaterinnen Susanne Hüttemann und Anne Burgard teil.

22. März: Der langjährige Institutsmitarbeiter Lennart Neckenich verteidigt erfolgreich seine Dissertation zum Thema „Das Beihilfenrecht in der Kompetenzordnung – Rückschlüsse auf den beihilferechtlichen Tatbestand im Allgemeinen unter Berücksichtigung des besonderen Verbrauchsteuerrechts“.

24.–29. März: Das Heidelberger Team erreicht beim International and European Tax Moot Court im belgischen Löwen den fünften Platz.

### **April 2024**

12. April: In Stuttgart findet die Auftaktveranstaltung zum 74. Deutschen Juristentag statt. Der Präsident, Richter am Bundesverfassungsgericht Prof. Dr. Henning Radtke, stellt das dies-

jährige Programm vor und beleuchtet die einzelnen Abteilungsthemen. Im Anschluss diskutieren Prof. Dr. Johanna Hey und Prof. Dr. Lars Feld über die Folgen des Haushaltsurteils des Bundesverfassungsgerichts aus dem November 2023 sowie über einen notwendigen Dialog zwischen Rechts- und Finanzwissenschaft.

15. April: Die Vorlesungen des Sommersemesters 2024 beginnen.

18. April: Die Staatsverschuldung ist Thema eines Vortrags, den Prof. Dr. Hanno Kube auf einer Veranstaltung der „Nassauer Tafel“ unter Leitung von Klaus-Peter Willsch, MdB, in Aarbergen hält.

23. April: Unter der Leitung von Dr. Pia Dorfmüller findet in Frankfurt das 10. International Tax Forum der IFA Rhein-Main-Neckar statt. MR Michael Wichmann (BMF) referiert die deutsche DBA-Politik und berichtet über aktuelle abkommensrechtliche Entwicklungen auf Ebene der OECD. In weiteren Vorträgen behandeln Dr. Eva Oertel und

Prof. Dr. Ekkehart Reimer die Entwicklungen des deutschen Außensteuerrechts in Gesetzgebung und Rechtsprechung.

29./30. April: Im Senatsaal der Universität Heidelberg findet das diesjährige gemeinsame Seminar der Universitäten Budapest (ELTE), Ferrara und Heidelberg statt. Es widmet sich dem Thema der Arbeitnehmerbesteuerung über die Grenze. Zum ersten Mal nehmen an dem bisher trilateralen Seminar Vertreter der Juristischen Fakultät der Karls-Universität Prag statt, darunter deren Dekan Radim Boháč.

### **Mai 2024**

3. Mai: Die frühere Vizepräsidentin des Europäischen Gerichtshofs und derzeitige Vizepräsidentin der Venedig-Kommission des Europarats, Prof. Dr. Dres. h.c. Angelika Nußberger, hält im Rahmen der Vorlesungsreihe „Sinkende Sterne? Europa orientiert sich neu“ einen Vortrag zur Rechtstaatlichkeit in Europa und beleuchtet dabei insbesondere die Rolle der Venedig-Kommission.



17. Mai: Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. hält die jährliche Sitzung ihres Beirats und ihre Mitgliederversammlung ab. Der Beirat debattiert auf der Grundlage eines Impulsreferats von Prof. Dr. Heribert Anzinger (Ulm) über die Zukunft der Steuerrechtswissenschaft und –praxis und insbesondere über die Frage, wie qualifizierter Nachwuchs gewonnen werden kann.

Im Anschluss findet das jährliche Symposium der Vereinigung statt, das sich in diesem Jahr mit dem Thema der „Steuerlichen Verfahrenslasten“ befasst. Es referieren Bernd Burchert (Finanzministerium Baden-Württemberg) und Dr. Robert Pracht (Institut für Finanz- und Steuerrecht). An der nachfolgenden Podiumsdiskussion nehmen die Steuerberater Tina-Désirée Wipper (Karlsruhe) und Thomas Dierichs (Nürnberg) teil.

22. Mai: In der Jakobuskirche nehmen Familie und Freunde, Kollegen und Weggefährten Abschied von Prof. Dr. Dres. h.c. mult. Erik Jayme, der am 1. Mai

kurz vor seinem 90. Geburtstag verstorben ist. Der langjährige Direktor des Instituts für ausländisches und internationales Privat- und Wirtschaftsrecht war ein Liebhaber des Kunstrechts und ein Meister des Kollisionsrechts, dessen Impulse weit in das Internationale Steuerrecht hineinragen. Für das Institut für Finanz- und Steuerrecht nehmen Proff. Dres. Reinhard Mußgnug, Hanno Kube und Ekkehart Reimer an der kirchlichen Trauerfeier teil.

23. Mai: Dr. Robert Pracht, Johanna Wiegand und Noah Zimmermann nehmen an der 8. Jahrestagung des Young-IFA Network (YIN) teil, die in diesem Jahr im Bundesfinanzministerium stattfindet. Referate und Diskussionen gehen der Frage nach, „wie viel EU“ im deutschen Steuerrecht enthalten ist.

28. Mai: Prof. Dr. Achim Dannecker hält im Anschluss an die Ernennung zum Honorarprofessor seine Antrittsvorlesung zum



Thema der „Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) zwischen Reform und Rechtsprechung“. Koferent ist Prof. Dr. Andreas Piekenbrock. Anschließend findet ein festliches Abendessen im Restaurant „Weißer Bock“ statt.

### **Juni 2024**

10. Juni: Prof. Dr. Hanno Kube diskutiert auf der Jubiläums-Jahrestagung des Berliner Instituts für Finanzen und Steuern (ifst) in der Heilig-Geist-Kapelle in Berlin die Zukunft der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland.

11. Juni: Milena Dietz stellt im Rahmen eines Institutskolloquiums ihr Dissertationsvorhaben unter dem Titel „Historische Wege zur Vereinheitlichung von Körperschaftsteuern. Eine vergleichende Analyse zum deutschen, südslawischen und europäischen Recht“ vor.

18. Juni: Im VGH Mannheim stellen – unter der Leitung von Prof. Dr. Malte Graßhof – Prof. Dr. Peter Axer, Prof. Dr. Hanno Kube und Prof. Dr. Marc-Philipp Weller die öffentlich-rechtlichen und die unternehmensrechtlichen Themen vor, die Ge-

genstand des 74. Deutschen Juristentages 2024 in Stuttgart sein werden.

26. Juni: Der diesjährige Fakultätsausflug führt die Professorenschaft zur BASF nach Ludwigshafen. Auf eine Besichtigung des Unternehmensmuseums folgen ein lebhafter energiereicher Austausch mit Angehörigen der Rechtsabteilung, eine eindrucksvolle Besichtigung des Werksgebiets und schließlich ein glanzvolles Abendessen mit dem Finanzvorstand der BASF, dem Juristen Dr. Dirk Elvermann.

## Juli 2024

5. Juli: Seit heute hält sich Bruno Fettermann bis zum Ende des

Jahres am Institut auf. Sein Aufenthalt wird von der steuerrechtlichen Vereinigung im Rahmen der Heidelberg Tax Research Fellowships finanziell unterstützt.

9. Juli: In Ulm führt Prof. Dr. Ekkehart Reimer bei einer IFA-Veranstaltung unter dem Generalthema „Typisierungen – Pauschalisierungen – Safe Harbours“ in Pillar One – Amount B ein.

16. Juli: Ein Spiegelbild der Zeit ist das Thema, über das Prof. Dr. Hanno Kube auf einer gemeinsamen Sitzung des Senats und des Universitätsrats referiert: „Wissenschaftsfreiheit unter Druck“.



22. Juli: Das Institut setzt die Tradition des gemeinsamen sommerlichen Ausfluges beider Lehrstühle fort. Ziel ist dieses Jahr das hessische Heppenheim. Kurzreferate stehen im Zeichen der Vorbereitungen auf die Paulskirche (Heppenheimer Versammlung vom Oktober 1847), ökologischer und önologischer Ortskunde und der Stadtgeschichte. Den Abschluss bildet eine Weinprobe in der örtlichen Winzergenossenschaft.

25. Juli: Nach einem einjährigen Forschungsaufenthalt verabschiedet das Institut Altan Rencher (Istanbul).

Am gleichen Tag beginnt ein dreiwöchiger Forschungsaufenthalt von Lidija Zivkovic (Belgrad).

26. Juli: Im Rahmen einer ersten Besprechung nimmt das Institut seine Arbeit an einem neuen Internetauftritt auf. Die neue Homepage soll zu Beginn des Jahres 2025 präsentiert werden.

## **August 2024**

13.–15. August: Dr. Robert Pracht referiert auf der 64. Jungen Tagung im Öffentlichen Recht (JTÖR), die in diesem Jahr im Bundesverwaltungsgericht in Leipzig unter dem Generalthema des Zukunftsverfassungsrechts stattfindet, zu der Frage „Lernen aus Brüssel? – Effektive Reaktionen des Grundgesetzes auf eine Rechtsstaatlichkeitskrise in einem Bundesland“ und erwägt dabei behutsame Modifikationen der Finanzverfassung.

## **September 2024**

9./10. September: In Münster findet die diesjährige DStJG-Jahrestagung unter dem Titel „Grundrechtsschutz im Steuerrecht“ statt. RiBFH Dr. Ruben Martini, Heidelberger Alumnus und Lehrbeauftragter, referiert zum Grundrechtsschutz im europäisierten internationalen Unternehmenssteuerrecht.

12./13. September: Prof. Dr. Ekkehart Reimer und Katharina Steuer nehmen auf Einladung von Prof. Dr. Edoardo Traversa

an dem Internationalen Doktorandenseminar in Louvain-la-Neuve teil.

16. September: Das Landesgrundsteuergesetz Baden-Württemberg, seine Wirkungen und seine Verfassungsmäßigkeit sind Thema einer Vortrags- und Diskussionsveranstaltung auf dem Dilsberg. Zu den Referenten gehört Prof. Dr. Ekkehart Reimer.

25.–27. September: In Stuttgart findet der 74. Deutsche Juristentag statt. Auf der Grundlage des Gutachtens von Prof. Dr. Hanno Kube diskutiert die öffentlich-rechtliche Abteilung unter anderem Fragen zu der bedarfsgerechten Verteilung von Finanzhilfen in Krisenzeiten. Das Institut ist mit einer größeren Studierendengruppe vertreten.

### **Oktober 2024**

1. Oktober: Marika Turava (Tbilisi State University, Georgien) hält sich von heute an als DAAD-Stipendiatin für ein Jahr zu Forschungszwecken am Institut auf.

9.–11. Oktober: Die Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer

kommt zu ihrer 83. Jahrestagung zusammen, die in diesem Jahr im schweizerischen Luzern stattfindet. Die acht Referate beleuchten das Verhältnis von Verfassungsrecht und Politik.

14. Oktober: Die Vorlesungen des Wintersemesters 2024/25 beginnen.

14. Oktober: „Die Universität und ihre Rolle in politischen Kontroversen: Positionierung und Wahrung der wissenschaftlichen Freiheit“ – dies ist das Thema eines Impulsvortrags, den Prof. Dr. Hanno Kube auf einer gemeinsamen Sitzung des Universitätsrats und des Rektorats hält.

15. Oktober: Katharina Steuer und Noah Zimmermann stellen abseits der allgemeinen Präsentation aller Schwerpunktbereiche in einer separaten Veranstaltung im Lautenschläger-Hörsaal der Juristischen Fakultät den Schwerpunktbereich Steuerrecht vor. Bei der anschließenden Wahl der Schwerpunktbereiche durch die Studierenden erfreut sich der Schwerpunkt 5a großer Beliebtheit.

28. Oktober: Begrenzt die Wissenschaftsfreiheit die Meinungsfreiheit? Prof. Dr. Ekkehart Reimer stellt in der interdisziplinären Ringvorlesung „Freiheit?! Die Universität als Diskursraum“ den Stand der einschlägigen Grundrechtsdogmatik vor.

### **November 2024**

11. November: Auf der Mitgliederversammlung des Bundes der Steuerzahler Baden-Württemberg in Leinfelden-Echterdingen referiert Prof. Dr. Hanno Kube über die verfassungsrechtliche Begrenzung der Staatsverschuldung.

14. November: Im Anschluss an seine Tätigkeit als gerichtlich bestellter Sachverständiger in der mündlichen Verhandlung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags für die Jahre 2020/21 am 12. November erörtern Prof. Dr. Hanno Kube und Dr. Robert Pracht im Institutskolloquium die grundrechtlichen und finanzverfassungsrechtlichen Voraussetzungen für die (fortdauernde)

Zulässigkeit dieser Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer.

22. November: Das Jahressymposium des Instituts widmet sich anlässlich des 100. Jahrestags des Gutachtens Herbert Dorns für den Heidelberger Juristentag im Jahr 1924 dem Thema „100 Jahre Internationales Steuerrecht in Deutschland“. Nach einer Einführung von Prof. Dr. Ekkehart Reimer und einem Grußwort des Richters am Bundesverfassungsgericht Prof. Dr. Henning Radtke folgen insgesamt fünf Referate: Prof. Dr. Andreas Thier (Zürich) geht in seinem Vortrag der Bedeutung Herbert Dorns für die Formation des modernen Steuerölkerrechts nach. Im Anschluss referiert Prof. Dr. Matthias Valta (Düsseldorf) zu den materiellen Grundentscheidungen des Internationalen Steuerrechts seit 1924. Prof. Dr. Edoardo Traversa (Louvain-la-Neuve) fragt in seinem Referat, ob das Prinzip staatswirtschaftlicher Zugehörigkeit eine Maxime des heutigen Internationalen Steuerrechts darstelle. Außerdem stellt Dr. Daniel Fehling (BMF, Berlin) für

das Steuerrecht bedeutsame internationale Akteure aus deutscher Sicht vor und Dr. Robert Stendel (Heidelberg) referiert zu Gewaltenteilung und Demokratie als Herausforderungen für das Internationale Steuerrecht.

Im Anschluss wird der 1. Heidelberger Steuerrechtspreis an Prof. Dr. Peter Essers (Tilburg) verliehen. In seiner Ansprache zeigte der Preisträger in Erinnerung an Herbert Dorn Wege auf, die demokratische Legitimation der Europäischen Union zu erhöhen.

### **Dezember 2024**

11. Dezember: Die Steuerberaterkammer Nordbaden verleiht Tabea Blatter einen Matthias-Erzberger-Abschlusspreis 2024. Damit wird die bei Prof. Dr. Ekkhart Reimer angefertigte Studienarbeit der Preisträgerin unter dem Titel „Verflixte Progression – Hat die einkommensteuerrechtliche Unterscheidung zwischen Abzügen von der Bemessungsgrundlage und Steuerermäßigungen System?“ gewürdigt und honoriert.





# International and European Tax Moot Court

*Milena Dietz*



Bereits zum 13. Mal war die Juristische Fakultät der Universität Heidelberg beim International and European Tax Moot Court vertreten, der vom 24. bis 29. März 2024 im belgischen Löwen stattfand und von der Katholischen Universität Löwen

und dem IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation) ausgerichtet wurde. Das Team, bestehend aus den Studierenden Kilian Bommersheim, Justus Eichele, Matheus Hogetop und Kevin Vorwald, erreichte dort den fünften Platz. Unterstützt wurde es bei der Vorbereitung von Prof. Dr. Ekkehart Reimer und der akademischen Mitarbeiterin Milena Dietz. Außerdem wurden im Vorfeld mehrere „Probe-Pleadings“ mit Anwaltskanzleien abgehalten, bei denen das Team wertvolles Feedback erhielt.

Der International and European Tax Moot Court, der in diesem Jahr sein 20-jähriges Bestehen feierte, ist der einzige seiner Art auf diesem Rechtsgebiet. Wie üblich nahmen auch in diesem Jahr Teams aus der ganzen Welt – unter anderem aus den USA, Brasilien, Indien, Thailand und vielen europäischen Ländern – teil. Sie fertigten zunächst von Oktober bis Januar jeweils zwei Schriftsätze an, mit denen sich 20 Universitäten für die mündlichen Runden in Löwen qualifizierten. Dort wurde in einer ersten Plädoyer-Runde ein Teil des Falls behandelt; die zweite Runde, in die es acht Teams geschafft haben, widmete sich dem anderen Teil. Die beiden Finalisten – die Wirtschaftsuniversität Wien (1. Platz) und die Universität Maastricht (2. Platz) – verhandelten schließlich eine abgewandelte Form des Falls.

Der fiktive Sachverhalt aus dem internationalen Steuerrecht betraf die Besteuerung einer grenzüberschreitend tätigen „Influencerin“ sowie der körperschaftlich organisierten Videoplattform, mit der sie zusammenarbeitete. Die Schwerpunkte lagen bei den Fragen der steuerlichen Ansässigkeit der natürlichen Person und der Körperschaft nach einem Doppelbesteuerungsabkommen, das größtenteils auf dem OECD-Musterabkommen basierte, sowie bei der Qualifikation ihrer Einkünfte unter diesem Abkommen. Zudem wurde die Verlegung der Ansässigkeit der Körperschaft mithilfe des „Principle Purpose Tests“ (Art. 29 Abs. 9 DBA) infrage gestellt.

Die Teilnahme am International and European Tax Moot Court war für die Studierenden aufgrund der intensiven Beschäftigung mit einem praxisnahen Fall aus dem internationalen Steuerrecht und der Perfektionierung ihrer rhetorischen Fähigkeiten sehr lehrreich. Darüber hinaus war die enge Zusammenarbeit im Team und das Kennenlernen anderer Studierender aus der ganzen Welt eine einzigartige Erfahrung.

# Taxation of Employees

*Katharina Steuer*



*Das jährliche Seminar zum Europäischen Steuerrecht, gemeinsam mit Studierenden und Lehrenden der Universitäten in Budapest, Ferrara und erstmals auch Prag, beschäftigte sich in diesem Jahr mit dem aktuellen und praxisrelevanten Thema der Besteuerung von Arbeitnehmern.*

Vom 28. bis zum 30. April 2024 fand an der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg das jährliche, an wechselnden Orten stattfindende Seminar zum internationalen Steuerrecht statt. Hierzu lud in diesem Jahr das Institut für Finanz- und Steuerrecht Studierende und deren Professoren aus Budapest, Ferrara und Prag nach Heidelberg ein.

Das Seminar begann am Sonntag, den 28. April, mit einem Begrüßungstreffen in den Räumlichkeiten der Juristischen Fakultät in Heidelberg. Im Anschluss daran unternahmen die Teilnehmer einen gemeinsamen Spaziergang zum Heidelberger Schloss, um Studierenden die Möglichkeit zu geben, sich gegenseitig und auch die Stadt Heidelberg kennenzulernen.

Am Montag, den 29. April, startete das eigentliche Seminar mit sechs Vorträgen zur Arbeitnehmerbesteuerung aus nationaler Sicht. Dabei wurden sowohl materielle als auch verfahrensrechtliche Aspekte beleuchtet. Die Vorträge wurden jeweils durch die Studierenden gehalten, die in einer Art Länderbericht die Grundzüge ihrer jeweiligen Jurisdiktion darstellten. Im Anschluss wurden in einer Diskussion aller Beteiligten, die jeweils durch eine Person des Lehrkörpers moderiert und geleitet wurde, Vorzüge, Nachteile und Besonderheiten der verschiedenen steuerrechtlichen Herangehensweisen herausgearbeitet. Besonders wertvoll war dabei der interkulturelle Austausch zwischen den Teilnehmern, der es ermöglichte, aus dem Vergleich der einzelnen Länder wichtige Erkenntnisse zu ziehen und über den nationalen Tellerrand zu sehen.

Am Dienstag, den 30. April, lag der Schwerpunkt des Seminars auf den Regelungen zur Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in grenzüberschreitenden Fällen. Dabei wurden insbesondere die Regelungen des Doppelbesteuerungs-Musterabkommens der OECD analysiert. Themen wie internationaler Arbeitnehmerverleih, „digital nomads“ und das Homeoffice als Betriebsstätte boten dabei die Grundlage für intensive Diskussionen, bei denen durch kleine Berichte der mitgereisten Professoren auch der Blick auf die Praxis ermöglicht wurde.

Neben den Vorträgen und Diskussionen boten gemeinsame Kaffeepausen sowie Mittag- und Abendessen den Teilnehmenden die Gelegenheit zu einem regen Austausch, auch abseits der juristischen Diskussionen. Dies trug maßgeblich dazu bei, die interkulturelle Verständigung zu fördern und die persönlichen Kontakte zwischen den Studierenden und Professoren zu vertiefen. Das Seminar wurde von den Teilnehmern als äußerst bereichernd und lehrreich bewertet. Sie konnten ihre Kenntnisse durch die eigene Präsentation eines Themas und die aktive Mitarbeit in den Diskussionen vertiefen und gewannen wertvolle Einblicke in die Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen verschiedenen Steuersystemen.

# Steuerliche Verfahrenslasten

*Maja Yan*



*Am 17. Mai 2024 veranstaltete die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. das Jahressymposium zum Thema „Steuerliche Verfahrenslasten“. Hierzu hielten Bernd Burchert und Dr. Robert Pracht Referate. Die anschließende Podiumsdiskussion wurde mit den Referenten sowie mit Tina-Désirée Wipper und Thomas Dierichs geführt.*

*Prof. Dr. Hanno Kube* eröffnete das Symposium mit einer Begrüßung und der Vorstellung des Programms sowie der Referenten. In seiner Einführung wies er darauf hin, dass den Betroffenen immer mehr Verfahrenslasten auferlegt werden und betonte die Aktualität der Thematik.

Sodann erfolgte ein Grußwort von *Prof. Dr. Hartmut Schwab*, dem Präsidenten der Bundessteuerberaterkammer. In seiner Begrüßung führte er aus, dass die Fülle an steuerlichen Verfahrenslasten so groß sei, dass die Verfahrenslasten manchmal belastender seien als die Steuerzahlung selbst.

Insoweit freue er sich ganz besonders, dass die steuerlichen Verfahrenslasten im diesjährigen Symposium behandelt werden.

Nach dem Grußwort referierte *Bernd Burchert* zum Thema „Verfahrenslasten: Bestandsaufnahme und Systematisierung“. In seinem Referat zeigte er auf, welchen Einfluss das Design des materiellen Steuerrechts auf den Umfang von Verfahrenslasten hat und welche aktuellen Entwicklungstendenzen, insbesondere auch im Bereich der Digitalisierung, zu verzeichnen sind. Abschließend zeigte *Bernd Burchert* anhand einiger konkreter Beispiele, bei denen Verfahrenslasten insbesondere auch durch Korrekturen des materiellen Rechts reduziert wurden, auf, wie aus seiner Sicht zukünftig mehr verfahrensrechtliche Effizienz erreicht werden kann.

Im Anschluss daran referierte *Dr. Robert Pracht* zum Thema „Die Verhältnismäßigkeit steuerlicher Verfahrenslasten“. Er führte aus, dass Mitwirkungspflichten zwar erforderlich seien, um eine gleichmäßige Besteuerung zu erreichen, diese aber immer am Maßstab der Verhältnismäßigkeit zu prüfen seien. Dabei sei insbesondere auch die Verfahrensleistungsfähigkeit der Betroffenen zu beachten, die auch davon abhinge, ob ihnen bereits andere additiv wirkende Verfahrenslasten auferlegt sind. Sodann nahm *Dr. Robert Pracht* die Verfassungsmäßigkeit zweier konkreter Verfahrenslasten in den Blick: die Pflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren und die Verfahrenslasten bei Auslandsbezug, insbesondere die Pflichten nach §§ 138d ff. AO.

An der auf die Referate folgenden Podiumsdiskussion, die von *Prof. Dr. Ekkehart Reimer* moderiert wurde, nahmen neben den Referenten auch die Steuerberater *Tina-Désirée Wipper* und *Thomas Dierichs* teil. Dies ermöglichte es, auch die Perspektive derjenigen einzubringen, die in der Praxis durch die Mitwirkungspflichten belastet werden. In der Diskussion, an der sich auch das Publikum rege beteiligte, wurden weitere steuerliche Verfahrenslasten beleuchtet und nach Lösungen für die Reduzierung steuerlicher Verfahrenslasten gesucht. Einig waren sich Referenten, Diskussionsteilnehmer und wohl auch das ganze Auditorium in einem Punkt: Die Verfahrenslasten müssen in jedem Fall reduziert werden.

## Fußballfieber in Heidelberg

*Philip Quintes*



Für gute Stimmung, unvergessliche Momente und aufgeregte Debatten sorgte die Fußball-Europameisterschaft im Sommer 2024 auch am Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht.

Begleitet wurde die EM von einem Tippspiel am Lehrstuhl von Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell). Hierbei galt es, online einzutragen, welche Ergebnisse man bei den einzelnen Spielen erwartete. Alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter nahmen am Tippspiel teil und konnten nach Ende einer Partie die Vorhersagen

der anderen sehen und sie mit den eigenen vergleichen.

Für den Lehrstuhl bedeutete dies vier Wochen voller Aufregung und Nervenkitzel: Denn mit jedem neuen Spiel konnte man sich vom unteren Tabellenende an das obere hinauftippen – oder andersherum.

Voller Ehrgeiz wollten alle das Tippspiel gewinnen, oder zumindest nicht verlieren: Die erfolgreichsten Vorhersagen sollten nämlich mit einem kleinen Preis belohnt werden, wohingegen der oder die Tabellenletzte einen Kuchen würde backen müssen. Das führte zu reger Beteiligung und manch einer erwischte sich während der Spiele dabei, auch die Tipptabelle im Blick zu behalten. Einige legten sich sogar so sehr ins Zeug, dass sie ihre Tipps im Hinblick auf die Vorhersagen anderer abgaben, um diese strategisch auszuspielen. Andere gaben wiederum sehr exotische Tipps ab, etwa ein „sieben zu fünf“ im Spiel Deutschlands gegen Dänemark, mussten dann aber feststellen, damit ziemlich danebenzuliegen.

Nach langem Hin und Her konnte sich schließlich Noah Rauth, studentische Hilfskraft am Lehrstuhl, durchsetzen und die Tabellenspitze für sich erobern. Besonders bei den letzten Spielen wurde es noch einmal spannend, war doch der Abstand zum Zweitplatzieren, Luca Steinbeck, ziemlich gering. Nach einem aufregenden Finale gelang es Noah Rauth dann aber doch, das Tippspiel für sich zu entscheiden. Weniger erfreut war Susanne Röth, die Leiterin der Geschäftsstelle des Instituts, die als Letztplatzierte nun für alle backen musste.

Bei leckerem Kuchen und Applaus endete das Tippspiel einige Tage später mit einer Siegerehrung: Nach einer kurzen Ansprache von Prof. Kube und dem Organisator und wissenschaftlichen Mitarbeiter am Lehrstuhl Luca Steinbeck erhielt der bescheidene Sieger seinen wohlverdienten Preis. Doch auch die Letztplatzierte sollte nicht leer ausgehen: Passend zur Platzierung bekam Susanne Röth eine „rote Laterne“ überreicht, die als Wanderpokal für kommende Tippspiele dienen soll.

Ein weiterer Höhepunkt der EM am Institut war das gemeinsame Fußballschauen beider Lehrstühle am 17. Juni 2024. Zu Snacks und Getränken trafen wir uns, um gemeinsam das Spiel der deutschen gegen die ungarische Nationalmannschaft anzuschauen. Kurz vor der Halbzeitpause durfte schließlich – nicht ohne Erleichterung – das erste Tor der deutschen Nationalelf bejubelt werden. Umso besser war die Stimmung schließlich anlässlich des Zwei-zu-null-Sieges der deutschen Mannschaft. Anschließend saßen wir entspannt zusammen und spekulierten über den weiteren Turnierverlauf.

Nach einer tollen Europameisterschaft, bei der selten geweint und oft gelacht wurde, kehrte auch am Institut wieder der Alltag ein. Was bleibt, sind schöne Erinnerungen und die Vorfreude auf das nächste große Turnier, bei dem es wieder ein Tippspiel geben soll.

Besonderer Dank gilt dabei Luca Steinbeck, der das Tippspiel vorbereitet und das Fußballschauen organisiert hatte. Mit Liebe zum Detail und Leidenschaft für den Sport gelang es ihm, die EM-Begeisterung auch in die Räume unseres Instituts zu tragen.



# Institutsausflug nach Heppenheim

*Aurelia Gieß*



Zum Ende des Sommersemesters ging es für das Institut Ende Juli bequem mit dem Zug oder bereits sportlich auf dem Fahrrad nach Heppenheim. Am Bahnhof wieder vereint begann der Tag in Heppenheim mit einem Stadtrundgang, um einen ersten Eindruck von der Kleinstadtromantik zu erhalten. Der Stadtrundgang wurde mit Impulsen zur Heppenheimer Versammlung und der Gründung der FDP bereichert und so die historische Bedeutung des Ortes Heppenheim mit unserem Eindruck von der idyllischen Kleinstadt verbunden.

Nach einem kurzen Blick in den sehr eindrucksvollen „Dom der Bergstraße“ ging es für uns auf den Spuren des Bacchus in die Weinberge, welche direkt hinter der Stadt aufragen. Nach einem steilen Aufstieg bei am

frühen Mittag bereits intensiver Sonneneinstrahlung begann die Spurensuche mit Vorträgen zum Ursprung des Weins und zur Abstammung der Rebsorten. Der Weinwanderweg führte uns an einem Mandelbaum vorbei – dem Symbol des Friedens –, sodass auch für das kommende Jahr die harmonische Stimmung des Instituts gesichert ist.

Bei klarer Sicht, welche den Blick über die Bergstraße bis in die Pfalz ermöglichte, begab sich das Institut in die Tiefen der Weinberge. Die Wärme der Sonne ließ uns den Blick in die Zukunft des Weinbaus und die durch den Klimawandel bedingten Veränderungen und Auswirkungen für den Weinanbau spüren, sodass wir sehr erfreut waren, als wir für unsere Mittagspause auf dem Weinberg ein schattiges Plätzchen umgeben von kühlen Steinen erblickten.

Nach einer Stärkung begaben wir uns erneut „kompromisslos“ trotz des nun fehlenden kühlenden Schattens weiter auf die Spuren des Bacchus und ließen uns mit einem weiteren Vortrag über die in Eichenfässern gereiften Barrique Weine auf das Programm des Nachmittags einstimmen, welches am Fuße der Weinberge auf uns wartete.

Beim Abstieg zurück in die Stadt verließ uns der Wein nämlich nicht, sondern leitete uns zu einer Weinprobe. Dort durften wir diesen – nach den bereits durchlaufenen Sinneseindrücken des Weines – auch kosten. Die Weinprobe führte uns vom Souvignier Gris, einer neuen klimaresistenten gekreuzten Weinsorte über einen roten Riesling hin zum im Eichenfass gereiften Centurio. Die hessische Bergstraße zeigte uns somit ihre geschmackliche Vielfalt. Nach der Weinverkostung mussten wir dem Leiter der Weinprobe in der Hinsicht zustimmen, dass die Weine der hessischen Bergstraße mit denen der badischen Weinstraße mithalten könnten. Da hat uns der Mandelbaum in den Weinbergen wohl friedlich gestimmt.

Vom Wein beschwingt und hungrig ging es zurück in die romantische Altstadt, wo wir in einem Hinterhof im Schatten der Weinreben zum Abendessen zusammensitzen konnten und den Abend bei ausgezeichneten Speisen ausklingen ließen. Die Spuren des Bacchus ließen wir nach dem gemütlichen Beisammensein hinter uns und brachen wieder Richtung Heidelberg auf. Auch wenn der Ausflug damit leider sein Ende fand, so haben wir bei der Weinverkostung bestimmt einen Wein gefunden, der uns immer an diesen wundervollen Tag erinnern wird und uns auf die Spuren des Bacchus zurückführen wird.

# Diskussion über die Zukunft staatlicher Krisenbewältigung – Eindrücke vom 74. Deutschen Juristentag

*Philip Quintes*



Für den 74. Deutschen Juristentag (djt) in Stuttgart erstattete Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell) ein Gutachten zu Fragen der bedarfsgerechten Verteilung finanzieller Hilfen in Krisenzeiten. Aus diesem Anlass bot sich für die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Lehrstuhls und einige Studierende aus dem Schwerpunktbereich Steuerrecht die Gelegenheit, für zwei Tage in die Landeshauptstadt zu fahren und Einblicke in die dortigen Diskussionen zu erhalten.

## **Ablauf und Bedeutung der Deutschen Juristentage**

Seit 1860 organisiert der Deutsche Juristentag e.V. die gleichnamige Tagung, auf der Juristinnen und Juristen aus verschiedenen Rechtsbereichen

zusammenkommen, um innerhalb von Fachabteilungen aktuelle rechtspolitische Fragestellungen zu diskutieren. Die Diskussionen jeder Abteilung werden durch Gutachten vorbereitet, welche das jeweilige Abteilungs-thema umfassend wissenschaftlich analysieren. Flankiert werden die Gutachten von Referaten. Die Gutachten und Referate werden auf der Tagung in den Fachabteilungen intensiv diskutiert, bevor über eine auf ihrer Grundlage erstellte Beschlussvorlage abgestimmt wird. Schließlich werden die Beschlüsse der Juristentage der Öffentlichkeit als Tagungsergebnis präsentiert und fließen in die rechtspolitische Debatte ein. Mitunter mündet diese in umfassende gesetzliche Neuregelungen. Als prominentes Beispiel sei allein die jüngste Novellierung des Personengesellschaftsrechts genannt.

Aus Heidelberg waren 2024 neben Prof. Kube als Gutachter ferner Prof. Dr. Peter Axer als Referent im Öffentlichen Recht und Prof. Dr. Marc-Philippe Weller als Gutachter im Wirtschaftsrecht beteiligt.

### **Fach- und Rahmenprogramm**

Die beiden Tage in Stuttgart waren geprägt von einem umfangreichen Fach- und Rahmenprogramm.



Der 74. djt begann am Mittwoch, den 25.09.2024, mit ersten Gesprächen innerhalb der Abteilungen. Da für die Abteilung Öffentliches Recht ausnahmsweise

zwei Gutachter bestellt worden waren, erhielten diese zunächst die Gelegenheit, ihre Ausarbeitungen in knapper Form vorzustellen. Während Prof. Kube erläuterte, welche gesetzlichen Rahmenbedingungen zur bedarfsgerechten Verteilung finanzieller Hilfen im Krisenfall benötigt würden, ging Prof. Dr. Florian Becker aus Kiel auf die organisationsrechtlichen Aspekte der unmittelbaren Krisenbewältigung ein. Im weiteren Verlauf der Tagung wurden die Thesen der Gutachter sowie der Referentinnen und Referenten intensiv diskutiert und schließlich in einer Beschlussvorlage

zur Abstimmung gestellt. Aufgrund der konstruktiven Debatte konnte ein großer Konsens erreicht werden, sodass nur eine der über 30 Beschlussthesen abgelehnt wurde.

Für junge Teilnehmerinnen und Teilnehmer wurden zudem besondere Gespräche mit den Gutachtern, den Referentinnen und Referenten sowie der Diskussionsleitung in den jeweiligen Fachabteilungen angeboten. Dies bot nicht nur die Möglichkeit, etwaige Nachfragen in einem vertrauten Kreis zu stellen, sondern auch spannende Einblicke hinter die Kulissen der Tagung zu erhalten.

Die fachlichen Gespräche in den Abteilungen wurden dabei um ein abwechslungsreiches Rahmenprogramm ergänzt: Eröffnet wurde der 74. djt von hochkarätigen Vertreterinnen und Vertretern aus Recht und Politik. Bei der „Juristennacht“ am selben Abend bestand bei einem Abendessen die Gelegenheit, andere Teilnehmerinnen und Teilnehmer der Tagung kennenzulernen und von einem reichhaltigen kulturellen Angebot mit Konzerten, Oper, Ballett oder einer Zaubershow zu profitieren. Daneben konnte morgens mit Yoga im Justizministerium oder gemeinsamem Jogging sportlich in den Tag gestartet werden. Der letzte Abend des 74. djt wurde schließlich mit der „Law & Order-Party“ abgerundet.

### **Eindrücke und Dank**

Insgesamt war der Besuch des 74. djt eine wertvolle Erfahrung. Aufschlussreiche Gespräche und Diskussionen wurden in Stuttgart durch spannende Einblicke in aktuelle rechtspolitische Fragestellungen ergänzt. Es war für alle Beteiligten ein bereicherndes Erlebnis, auf dem diesjährigen djt dabei gewesen zu sein. Nicht zuletzt herrscht am Lehrstuhl große Freude über die positive Resonanz, auf die das Gutachten von Prof. Kube gestoßen ist. Womöglich wird der eine oder die andere sogar den 75. djt besuchen, der in zwei Jahren in Erfurt stattfinden wird.

Schließlich gilt ein besonderer Dank Herrn Prof. Kube, der die Teilnahme an der Tagung ermöglicht hat, und Herrn Luca Steinbeck, der sich um organisatorische Fragen kümmerte.



## 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
- HFSt 18 (2022) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, ISBN 978-3-96543-292-5
- HFSt 19 (2022) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Brennpunkte des Steuerinformationsrechts, ISBN 978-3-96543-376-2
- HFSt 20 (2023) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, ISBN 978-3-96543-378-6

HFSt 21 (2023) Dorothee Mußnug, Das Deutsche Notgeld 1919–1931,

ISBN 978-3-96543-421-9

HFSt 22 (2024) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24,

ISBN 978-3-96543-423-3

