Nr. 2 · Mai 2015 · S. 101–200
PVSt 6492

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Herausgegeben von
Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

in Verbindung mit
Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Graz
Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster
Prof. Dr. Clemens Fuest, Mannheim
Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln
Prof. Dr. Hanno Kube, Heidelberg
Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum
Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

ottoschmidt

www.otto-schmidt.de

STEUER UND WIRTSCHAFT (StuW)
Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Gegründet 1922 von H. Reinach (Hrsg. bis 1934). Hrsg. seit 1934 C. Boettcher, bis 1936 mit W. Ehrhard, ab 1958 mit D. Leibrecht (1963 bis 1970 Alleinhrsg.). Mithrsg. waren E. Becker, O. Bühler, H. Dorn, R. Grabower, A. Hensel, O. Kahn, L. Mirre, J. Popitz, A. Prugger, O. Veiel, F. Zitzlaff.

Hrsg. 1971 bis 1973: K. H. Friauf, K.-H. Hansmeyer, G. Mann, G. Rose, G. Schmölders, K. Tipke; 1974 bis 1988: K. Tipke; 1989 bis 2014: Joachim Lang. Mithrsg. waren Dieter Birk, Karl Heinrich Friauf, LL.M., Norbert Herzig, Paul Kirchhof, Heinrich Wilhelm Kruse, Heinz-Jürgen Pezzer, Wolfram Reiß, Dieter Schneider, Joachim Schulze-Osterloh, Hartmut Söhn, Klaus Tipke, Franz W. Wagner, Franz Wassermeyer u.a.

GESCHÄFTSFÜHRENDE HERAUSGEBERIN: Prof. Dr. Johanna Hey, Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln; Tel. 02 21/4 70 22 71.

MANUSKRIPTEINSENDUNGEN: per Mail an StuW@otto-schmidt.de. Redaktionsschluss jeweils zum 15. 12., 15. 3., 15. 6., 15. 9.

VERLAG: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln.
Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

ERSCHEINUNGSWEISE: Die Hefte erscheinen jeweils zum 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

BEZUGSPREIS: Jahresabonnement 279 €, Einzelheft 89,80 €. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig).

BESTELLUNGEN: bei jeder Buchhandlung und beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

REKLAMATIONEN: bei Ihrer Buchhandlung bzw. beim Verlag.

REZENSIONS-EXEMPLARE sind nur auf Anforderung erwünscht.

ANZEIGENVERKAUF: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. 0228/97898-0, Fax 0228/97898-20, E-Mail: media@sales-friendly.de, gültig ist die Preisliste 35 vom 1.1.2015.

URHEBER- UND VERLAGSRECHTE: Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.
1. Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.
2. Dieser urheberrechtliche Schutz gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden.
3. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

DRUCK: rewi, Wissen.

ISSN 0341-2954

Inhaltsverzeichnis

Abhandlungen

T. Ehrke-Rabel — Steuervollzug im Umbruch? 101

R. Seer/ A. L. Wilms — Der automatische Informationsaustausch als neuer OECD-Standard zur steuerlichen Erfassung des Finanzkapitals im Spannungsverhältnis zu Maßnahmen der Geldwäschebekämpfung 118

H. Kube — Staatliches Steuerrecht, Internationales Steuerrecht und Verfassungsrecht 134

F. Haase — Pfadabhängigkeit im Internationalen Steuerrecht – sind Kollisionsnormen (noch) eine Alternative? 147

V. Breithecker/ M. Herbort — Status quo der Mobilität von Gesellschaften innerhalb der EU und des EWR und hieraus resultierende Konstellationen für grenzüberschreitende Verschmelzungen 156

T. I. Schmidt — Das Steuerfindungsrecht der Hoheitsträger 171

Diskussion

N. Schwarz — Verdeckte Gewinnausschüttung im Dreiecksverhältnis zwischen Fiktion und wirtschaftlicher Betrachtungsweise 191

K. Haussmann — Fiktion einer Nichtfiktion? 195

Aus der internationalen Diskussion 197

Abhandlungen

Steuervollzug im Umbruch?

Prof. Dr. TINA EHRKE-RABEL, Graz*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Besteuerungshoheit des Staates und Steuerwettbewerb
1. Besteuerungshoheit als wesentliches Merkmal für staatliche Souveränität
2. Staatliche Besteuerungshoheit als Grundlage für Steuerwettbewerb
3. Globalisierung und Digitalisierung als „Motor" für den Steuerwettbewerb
4. Steuerwettbewerb als Grundlage für Steuerplanung
5. Unlauterer Steuerwettbewerb – lauterer Steuerwettbewerb
6. Unlauterer Steuerwettbewerb wird durch Unternehmer Realität: Aggressive Steuerplanung
III. Transparenz als Verfahrensinstrument im Kampf gegen unlauteren Steuerwettbewerb
1. Vorbemerkung
2. Kooperation zwischen den Staaten
a) Vorbemerkung
b) Formen zwischenstaatlicher Kooperation im Steuerrecht
3. Kooperation mit dem Steuerpflichtigen
a) Vorbemerkung
b) Der „geistige" Hintergrund von „co-operative compliance"
IV. Folgen für den Abgabenvollzug in Deutschland und Österreich
1. Vorbemerkung
2. Zwischenstaatliche Kooperation und nationales Recht
3. Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigem
a) Vorbemerkung
b) „Horizontal Monitoring" im deutschen und österreichischen Abgabenverfahren?
V. Zusammenfassung

Der Abgabenvollzug scheint sich zu verändern und die Veränderung scheint keine rein nationalstaatlich geprägte zu sein. Es scheint vielmehr, als würden supra- und internationale Organisationen den Abgabenvollzug als Instrument koordinierter Politiken im Kampf gegen – titulieren wir es zunächst allgemein – Gefährdungen nationalstaatlichen Steuersubstrats und damit internationaler Gleichgewichte erkennen. Im Folgenden soll der diese Vermutung prägende Rahmen umrissen werden, um schließlich auf dessen Bedeutung für das deutsche und das – in weiten Belangen vergleichbare – österreichische Steuerverfahrensrecht einzugehen.

I. Einleitung

Schon *Albert Hensel* hat festgestellt, dass die Steuerhoheit zwei Aspekte hat: Sie besteht einerseits in dem Recht, jene Normen des materiellen Steuerrechts zu schaffen, welche abgabenschuldauslösende Tatbestände definieren und andererseits in dem Recht, dafür zu sorgen, dass die Verwaltungsbehörden den materiell-rechtlich entstandenen Anspruch auch tatsächlich durchsetzen können (der Vollzug des Rechts). Für den Vollzug des materiellen Steuerrechts bedarf es jedoch der Verwirklichung eines Sachverhalts, der unter eine materiell-rechtliche Norm subsumiert werden kann.[1] Steuerschuldauslösende Sachverhalte werden im Regelfall[2] nicht vom Staat selbst, sondern von natürlichen oder juristischen Personen verwirklicht, die der Rechtsordnung dieses Staates unterworfen sind.

Der Staat muss daher, um seinen Besteuerungsanspruch durchsetzen zu können, von der Verwirklichung eines entsprechenden Sachverhaltes erfahren.[3] Das übliche Instrument zur Informationsbeschaffung sind die Erklärungen der Steuerpflichtigen. Ohne Erklärungspflichten (Deklarationspflichten) fiele es dem Staat schwer, die erforderlichen Informationen für die Durchsetzung seines Besteuerungsanspruches zu erlangen. Der Staat selbst muss außerdem die Möglichkeit haben, die Richtigkeit der vom Steuerpflichtigen gelieferten Informationen zu überprüfen.[4] In diesem Sinn hat bereits *Roman Seer* das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung als „kooperative Verantwortungsgemeinschaft" bezeichnet.[5]

Das Wirtschaftsleben hat sich aber durch die Globalisierung und die Digitalisierung so massiv verändert, dass der in seinen Grundsätzen seit langem unveränderte Vollzug des Steuerrechts vor neue Herausforderungen gestellt wird.

---

* *Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel* ist Leiterin des Instituts für Finanzrecht an der Karl-Franzens-Universität Graz.

1 *Hensel*, Steuerrecht[3] (1933) 16.

2 Betätigt sich der Staat selbst privatwirtschaftlich, kann auch er abgabenschuldauslösende Sachverhalte verwirklichen (etwa als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Körperschaftsteuerrechts und als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts).

3 *Drüen*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, in Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008) 167 (170).

4 In diesem Zusammenhang wird häufig vom „Verifikationsprinzip" gesprochen (z.B. *Seer*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008) 7 (16 f.)). – Zur Bedeutung der Kontrolle für die Verwirklichung von gleichmäßiger Besteuerung *Birk*, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, StuW 2004, 277.

5 *Seer*, Tatsächliche Verständigungen im Steuerrecht (1996) 225 ff.; *Seer*, DStJG 31 (2008) 7 (15); so auch *Drüen*, DStJG 31 (2008) 167 (169 f.); *Drüen*, Kooperation und Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101 (103 f.).

II. Besteuerungshoheit des Staates und Steuerwettbewerb

1. Besteuerungshoheit als wesentliches Merkmal für staatliche Souveränität

Das Recht Abgaben zu erheben und über deren Ertrag zu verfügen wird allgemein als eines der Kennzeichen eines souveränen Staates gesehen.[6] Ein Staat muss die Mittel aufbringen um seine Tätigkeit finanzieren zu können, er muss entscheiden (können), welche Aufgaben er übernehmen und finanzieren will.[7] Zweck der Steuernormsetzung ist somit, die dem Gemeinwesen obliegenden Aufgaben im Interesse der Allgemeinheit erfüllen zu können.[8] Da ein demokratischer Staat seine „Form" auf Grund der Entscheidungen seiner Wähler erhält,[9] repräsentieren staatliche Entscheidungen über Steuern Wählerpräferenzen und damit das demokratische Prinzip. Daher wird die nationale Steuerhoheit als hohes Gut angesehen.[10] Vor diesem Hintergrund ist auch verständlich, dass jegliche steuerspezifischen (normativen) Regelungen – unabhängig davon, ob es sich um direkte oder um indirekte Steuern handelt – auf europäischer Ebene das Einstimmigkeitsquorum im Rat verlangen.[11]

Nun bedeutet Souveränität auf dem Gebiet des Steuerrechts auch, dass Staaten selbst bestimmen, welche Art von Steuern sie erheben (indirekte oder direkte Steuern) und wie sie die Anknüpfung an das Steuersubjekt wählen. Voraussetzung für die so verstandene Wahlfreiheit ist jedoch, dass die von einem Staat bestimmten (normierten) Steuertatbestände auch seiner Staatshoheit zuzurechnen sind. Dass dies nach mehreren Kriterien möglich ist, hat bereits *Albert Hensel* festgehalten und jenes Recht, das sich mit der „Einschränkung von Steuerhoheit zum Zweck des planmäßigen Aufbaus eines Gesamtsteuersystems" befasst, als „Steuerstaatsrecht" bezeichnet. Das Steuerstaatsrecht hat er in das Internationale Steuerrecht und das (nationale) Finanzausgleichsrecht unterteilt.[12] Im hier interessierenden Zusammenhang soll das Steuerstaatsrecht nur im internationalen Kontext behandelt werden. Im Bereich der direkten Steuern werden international im Wesentlichen der Wohnsitz oder Sitz eines Bürgers oder einer Bürgerin und der Ort, an dem Einkünfte bezogen werden, als Anknüpfungspunkte für einen staatlichen Besteuerungsanspruch anerkannt. Der Wohnsitz oder Sitz berechtigt einen Staat zur Besteuerung des weltweit erzielten Einkommens, das Territorialitätsprinzip berechtigt zur Besteuerung von Einkünften, die dort von nicht wohnhaften Personen bezogen werden. Letztendlich besteht aber allgemeiner Konsens darüber, dass Besteuerung dort erfolgen soll, wo die wirtschaftliche Tätigkeit tatsächlich stattfindet.[13]

2. Staatliche Besteuerungshoheit als Grundlage für Steuerwettbewerb

Folge der Steuersouveränität von Staaten ist, dass diese je nach Ausgestaltung ihres Steuersystems für einen Investor attraktiv oder weniger attraktiv sein können. Hat der Investor (auf Grund der Eigenheiten seiner wirtschaftlichen Betätigung) tatsächlich die Möglichkeit, für die Entfaltung seiner Aktivität zwischen dem einen oder dem anderen Staat zu wählen, entsteht zwischen den beiden betroffenen Staaten eine Art Wettbewerb, der einem Wettbewerb zwischen zwei Anbietern in der Privatwirtschaft um die Gunst eines Kunden vergleichbar ist. Daher wird in diesem Zusammenhang von Steuerwettbewerb gesprochen. Steuerwettbewerb zwischen Staaten beruht auf strategischer, nicht-kooperativer Interaktion zwischen Staaten, wobei jeder Staat sein eigenes Steuersystem – fallweise auch als Reaktion auf die Steuerregeln anderer Staaten – schafft und dabei das Ziel verfolgt, Produktionsfaktoren anzuziehen und aufrechtzuerhalten.[14] Die Entscheidungsfreiheit des Investors hängt ganz maßgeblich von der Mobilität der für seine wirtschaftliche Tätigkeit erforderlichen Ressourcen ab. Und gerade diese Mobilität ist in den vergangenen zwanzig Jahren massiv gestiegen. Dies liegt einerseits am Entfall bzw. der Herabsetzung von zwischenstaatlichen Zöllen und anderen Handelshemmnissen und andererseits an der durch die Digitalisierung erfolgten grundlegenden Veränderung des Wirtschaftslebens.[15] Die Digitalisierung hat im Übrigen auch den Verwaltungsvollzug massiv verändert, ohne dass der Prozess schon abgeschlossen wäre.[16]

Das Gefüge des internationalen Steuerstaatsrechts, wie es bereits in den 30er Jahren des 20. Jahrhunderts von *Albert Hensel* beschrieben wurde, ist durch die fortschreitende Digitalisierung und Globalisie-

6 Z.B. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 9.

7 In diesem Sinn schon *OECD*, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998) 13, Nr. 20.

8 *Hensel*, Steuerrecht[3] (1933) 14.

9 Ein Steuersystem spiegelt in gewisser Weise die Wertvorstellungen einer Gesellschaft wider (vgl. *Gaudemet/Molinier*, Finances publiques[6] (1997) Tz. 1064; *Ring*, What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation State, Boston College Law School Legal Studies and Research Papers Series, Research Paper 153 (2008) 10).

10 Das BVerfG zählt daher auch die Einnahmen und Ausgaben zu den wesentlichen Bereichen demokratischer Gestaltung und qualifiziert die fiskalischen Grundentscheidungen darüber als besonders sensibel für die demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit (Lissabon-Urteil, BVerfG 30.6.2009, 2 BvE 2/08 u.a., Rz. 249, 252).

11 Art. 113 und Art. 114 Abs. 2 AEUV.

12 *Hensel*, Steuerrecht[3] (1933) 17.

13 Kommission, Steuertransparenz als Mittel gegen Steuervermeidung, 18.3.2015, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transparency/index_de.htm (abgerufen am 24.3.2015).

14 *Leviner*, The Intricacies of Tax and Globalization, Columbia Journal of Tax Law 2014, Vol. 5, 207 (213).

15 Zur Bedeutung der Digitalisierung für die Weltwirtschaft s. auch *Chavagneux/Palan*, Les paradis fiscaux (2007) 25 f.

16 Zur Bedeutung der Digitalisierung für das deutsche Abgabenverfahren s. *Seer*, DStJG 31 (2008) 7 (19 ff.); *Drüen*, Die Zukunft des Steuerverfahrens, in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009) 1 (9 ff.).

rung ins Wanken geraten und beeinflusst auch die Steuererhebung und damit den Vollzug als solchen.[17]

3. Globalisierung und Digitalisierung als „Motor" für den Steuerwettbewerb

Die von der Kommission eingerichtete Expertengruppe zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft stellt fest, dass die Wirtschaft digital wird. Unter Digitalisierung versteht sie den Prozess der Verbreitung einer Technologie mit allgemeinen Zwecken. Das letzte vergleichbare Phänomen dieser Art sei die Elektrifizierung gewesen. Digitalisierung von Produkten und Dienstleistungen verkürze Distanzen zwischen Menschen und Dingen, erhöhe die Mobilität, mache Netzwerkeffekte entscheidungserheblich und erlaube die Verwendung spezifischer Daten in einem Ausmaß, das die Befriedigung individueller Bedürfnisse ermöglicht.[18] Vor allem in der Erhöhung der Mobilität sieht die Expertengruppe die Herausforderungen an die Besteuerung.[19] Dies kann für Steuerbehörden eine Reduktion der Steuereinnahmen nach sich ziehen, weil vor allem die Erhebung indirekter Steuern schwierig ist und dasselbe für direkte Steuern gilt, wenn der ausländische Anbieter nicht physisch präsent in einem Staat ist. Außerdem hat die Digitalisierung die Mobilität zwischen Produkten und zwischen Produkten und Dienstleistungen nach sich gezogen. Damit verschwimmt auch die Unterscheidung zwischen Produzenten und Konsumenten,[20] was für die Finanzverwaltung Kontrollschwierigkeiten nach sich ziehen kann.[21]

Die Digitalisierung des menschlichen Alltages hat sich parallel zur Globalisierung[22] entwickelt. Globalisierung soll hier als verstärkte Integration und Liberalisierung der Märkte weltweit verstanden werden.[23] Die Digitalisierung hat auch die Globalisierung vorangetrieben, weil Daten Staatsgrenzen leichter überwinden können als Materie. Zeitgleich mit der Digitalisierung wurde der Handel mit Materie über die eigenen Staatsgrenzen hinaus durch Abbau von Zöllen und anderen Handelshemmnissen massiv erleichtert. Tägliches Leben und Wirtschaftsleben spielen sich schon lange nicht mehr allein innerhalb eines staatlichen Territoriums ab. Globalisierung überwindet Staatsgrenzen und verwandelt getrennte nationale Wirtschaften zu einer einzigen „Weltwirtschaft".[24] Es wird davon ausgegangen, dass Globalisierung angesichts der erhöhten Mobilität von Kapital den Steuerwettbewerb zwischen den Staaten verstärkt hat.[25]

4. Steuerwettbewerb als Grundlage für Steuerplanung

Wenn Wirtschaften für einen Unternehmer durch Staatsgrenzen nicht beeinträchtigt wird, die Besteuerung dieses Wirtschaftens aber weiterhin innerhalb von Staatsgrenzen erfolgt, ist die Zuordnung der wirtschaftlichen Aktivität zu einem bestimmten Staat (an Stelle eines anderen Staates) heute schwieriger als sie noch zu Zeiten der Dominanz körperlicher Wirtschaftsgüter ohne digitale Umgebung und zu Zeiten der Existenz von hohen Zöllen und anderen Handelshemmnissen war.

Für eine Steuerrechtsordnung, die nach wie vor auf nationalstaatlicher Souveränität beruht, ist heute daher eine Abgrenzung der Besteuerungsrechte gegenüber anderen Staaten wesentlich bedeutsamer, weil die durch die Digitalisierung und Globalisierung erhöhte Mobilität der Betriebsmittel die Unterordnung unter eine Besteuerungshoheit massiv verändert hat.[26] Die physische Präsenz ist nicht mehr Voraussetzung für die Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Eine solche kann vielmehr ortsungebunden von überall aus entwickelt werden, ihre Wirkungen können an einem beliebigen vom Ort der Entfaltung der wirtschaftlichen Tätigkeit völlig verschiedenen Ort eintreten.[27]

Dies trifft sowohl für die indirekten als auch für die direkten Steuern zu: Bei den indirekten Steuern ist der Steuerschuldner nicht derjenige, der mit der Steuer belastet werden soll. Findet also etwa der Konsum eines digitalen Produkts in einem Staat statt, in welchem dessen Anbieter keinerlei physische Präsenz hat, hätte jener Staat zwar ein Besteuerungsrecht, seine realen Besteuerungsmöglichkeiten sind mangels physischer Greifbarkeit des Steuerschuldners jedoch beschränkt.[28] Das direkte Steuerrecht knüpft regelmäßig auch an die physische Präsenz

17 In diese Richtung auch OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 37.

18 Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report 28/05/2014, 5.

19 Vgl. im Detail Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report 28/05/2014, 5. – Vgl. auch OECD (2014), Explanatory Statement, OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 6 (abrufbar unter www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf).

20 Der so entstandene Marktteilnehmer-Typus wird als „Prosumer" bezeichnet (vgl. Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report 28/05/2014, 13).

21 Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report 28/05/2014, 12 f.

22 Zur Bedeutung der Globalisierung für die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten vgl. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 7 f.

23 *Internationaler Währungsfonds (IMF)*, Staff, Globalization: A Brief Overview, 2 IMF Issues Brief 1 – 2 (May 2008), http://www.imf.org/external/index.htm; *Ring*, Boston College Law School, Research Paper 153 (2008), 13).

24 *Edwards/Mitchell*, Global Tax Revolution (2008) 2; *Leviner*, Columbia Journal of Tax Law 2014, Vol 5, 207 (212).

25 *Edwards/Mitchell*, Global Tax Revolution 15, 26 ff.; *OECD*, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998) 14 Nr. 22. – Die Verstärkung des Steuerwettbewerbs hat auch (aggressiv) steuerplanendes Verhalten verstärkt, dazu gleich (s. auch Kommissionsvorschlag zur Änderung der Amtshilferichtlinie, COM (2015) 135 final, 2).

26 Vgl. in diesem Sinn auch *Seer*, Introduction, in Seer/Gabert, Mutual Assistance and Information Exchange, EATLP 2009 (2010) 21.

27 Vgl. *Edwards/Mitchell*, Global Tax Revolution 27.

28 Innerhalb der EU soll der sog „Mini-One-Stop-Shop" (MOSS) Abhilfe schaffen (in Kraft seit 1.1.2015).

an:[29] Der Staat der physischen Präsenz eines Steuerpflichtigen war regelmäßig der Ort, an dem er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet hat und regelmäßig der Staat, dessen Infrastruktur und Staatsleistungen diese Person vorwiegend in Anspruch genommen hat. Insofern war es auch sachgerecht, in diesem Staat die Steuerleistung zu verlangen.

Für das Steuersubjekt selbst, das in einer globalisierten und digitalisierten Wirtschaft agiert, eröffnen sich neue Möglichkeiten: Unter der Voraussetzung, dass es sich um Staaten handelt, die ein sicheres politisches Umfeld bieten, kann das digital wirtschaftende Steuersubjekt für seine physische Präsenz jenen Ort wählen, der die geringste Steuerbelastung mit sich bringt, auch wenn die Wirkungen der wirtschaftlichen Aktivität in anderen Staaten (vielleicht auch Hochsteuerstaaten) eintreten und der Steuerpflichtige selbst vorwiegend von der Infrastruktur und damit der Staatsleistung eines Hochsteuerstaates profitiert, indem er gar keine oder wenig Abgaben entrichtet.[30] Dort kommt eine Besteuerung mangels physischer Präsenz oder mangels Kenntnis der konkreten Umstände durch die Finanzbehörde dann regelmäßig nicht in Betracht. Laut BEPS-Report der OECD ergibt sich aus verschiedenen Studien und Datenquellen, dass inzwischen der Ort (Staat), an dem eine Investition vorgenommen wird und der Ort (Staat), an dem die daraus erzielten Gewinne für Steuerzwecke erklärt werden, vermehrt auseinanderfallen.[31]

Wenn Staaten kraft ihrer Souveränität autonom über die Art ihres Steuersystems und die Höhe ihrer Steuern entscheiden, können vor allem multinationale Unternehmen die Digitalisierung und die Globalisierung nützen und durch geschickte Gestaltung ihrer Unternehmensstrukturen die Gesamtsteuerbelastung sehr gering halten.[32] Die Verstärkung des zwischenstaatlichen Steuerwettbewerbs hat auch (aggressiv) steuerplanendes Verhalten verstärkt.[33]

5. Unlauterer Steuerwettbewerb – lauterer Steuerwettbewerb

Steuerwettbewerb wird von den einen als wichtiger Mechanismus gesehen, um Staaten zu einem effizienten Handeln zu zwingen und davon abzuhalten, ihren Bürgerinnen und Bürgern zu hohe Belastungen aufzuerlegen (Steuerwettbewerb zum Schutz vor dem Leviathan-Staat).[34] Andere sehen, dass Mechanismen des freien Marktes nicht ohne Weiteres auf den „Markt öffentlicher Leistungen" übertragen werden können, weil das Betreiben eines Staatswesens nicht zu vergleichsweise niedrigen Kosten möglich ist.[35] Im Steuerwettbewerb wird die Gefahr eines Wettlaufs nach unten (sog „race-to-the-bottom") gesehen, der im Ergebnis die Umverteilungswirkung von Steuereinnahmen von Reichen auf Arme unterlaufen kann. Der Umstand, dass Steuerwettbewerb zwar in einem Staat die Steuereinnahmen erhöht, indem er Steuersubstrat aus einem anderen Staat attrahiert und damit die Steuereinnahmen des anderen Staates reduziert, bewirkt externe Kosten, die von den Kritikern des Steuerwettbewerbs als ineffizient qualifiziert werden.[36] Insgesamt bewirke unfairer Steuerwettbewerb eine Verringerung des Wohlstands.[37]

Die OECD hat bereits seit längerer Zeit dem unlauteren Steuerwettbewerb den Kampf angesagt. Daraus ergibt sich implizit, dass Steuerwettbewerb nicht per se verwerflich ist. Steuerwettbewerb ist grundsätzlich als natürliche Folge nationaler Steuerhoheit anerkannt.[38] In diesem Sinn sollen die Maßnahmen, die im Rahmen von BEPS empfohlen werden, zwar schädliche Steuerpraktiken bekämpfen, aber ein Umfeld schaffen (ermöglichen), in dem freier und fairer Steuerwettbewerb stattfinden kann.[39]

Steuerwettbewerb wird dann als unlauter oder unfair bezeichnet, wenn es sich um Maßnahmen handelt, die den Zweck verfolgen ausländisches Kapital anzuziehen, begünstigt zu besteuern und den betroffenen Steuerpflichtigen dabei zu unterstützen, letztendlich eine volle Besteuerung im Ansässigkeitsstaat zu vermeiden.[40] Beim unlauteren Steuerwettbewerb geht es nicht um zwischen Staaten abweichende Besteuerungsniveaus und abweichende Ausgaben- und Einnahmenpolitik. Es geht um Maßnahmen, die dazu bestimmt sind, Investitionen oder Ersparnisse mit Ursprung in einem anderen Staat in den eigenen Staat zu ziehen oder die Umgehung von Steuern in einem anderen Staat zu erleichtern.[41]

---

29 Zur Diskrepanz zwischen dem Besteuerungskonzept des internationalen Steuerrechts und der vor allem durch die Digitalisierung veränderten wirtschaftlichen Realität vgl. Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 23 f.; *OECD* (2013) Addressing Base Erosion and Profit Shifting; *OECD* (2013), Action Plan on Base Erosion Profit Shifting.

30 Vgl. schon *OECD*, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998) 14, Nr. 24.

31 OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 21.

32 Vgl. schon OECD (1998), *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, 14, Nr. 23; OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 10.

33 Kommissionsvorschlag zur Änderung der Amtshilferichtlinie, COM (2015) 135 final, 2.

34 Der „Ur-Vater" dieses Gedankens war – soweit zu sehen *Tiebout*, A Pure Theory of Local Expenditures, Journal of Political Economy 1956, 416 ff. In dieselbe Richtung gehen auch *Edwards/Mitchell*, Global Tax Revolution 133 ff.; weitere Nachweise bei *Brosius*, Internationaler Steuerwettbewerb und Koordination der Steuersysteme (2003) 21.

35 Z.B. *Brosius*, Internationaler Steuerwettbewerb und Koordination der Steuersysteme 17.

36 Z.B. *Keen/Konrad*, International Tax Competition and Coordination, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper 2012 – 06 (2012), Draft, 29.

37 *OECD*, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998) 18, Nr. 37.

38 Vgl. *OECD*, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998) 13, Nr. 20 ff.

39 OECD (2014), Explanatory Statement, OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 6. Abrufbar unter www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf.

40 *Avi-Yonah*, Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review 2000, Vol 113, 1573 (1628).

41 *OECD*, Harmful Tax Competion, An Emerging Global Issue (1998) 16, Nr. 29.

Unlauterer Steuerwettbewerb wird somit von den Staaten gezielt eingesetzt, um die eigenen Einnahmen zu Lasten anderer Staaten zu erhöhen. Er wird daher auch als aggressiv bezeichnet.[42]

6. Unlauterer Steuerwettbewerb wird durch Unternehmer Realität: Aggressive Steuerplanung

Der unlautere (aggressive) Steuerwettbewerb wird vor allem von multinationalen Unternehmen ausgenützt. Dies setzt auf Seiten der Steuerpflichtigen gezieltes Verhalten voraus. Ein solches Verhalten wird, solange es nicht als Betrug oder Missbrauch qualifiziert werden kann, als „aggressive Steuerplanung" bezeichnet. Die Kommission definiert aggressive Steuerplanung in ihrer diesbezüglichen Empfehlung aus dem Jahr 2012 als ein Verhalten, das darin besteht, *„die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken."*[43] In einer anderen Mitteilung aus demselben Jahr hat die Kommission aggressive Steuerplanung dann als gegeben angesehen, *„wenn künstliche Geschäfte oder Strukturen genutzt oder Unterschiede zwischen Steuersystemen so ausgenutzt werden, dass dies die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten untergräbt und dem Fiskus noch mehr Steuereinnahmen entgehen."*[44] Bei dieser Formulierung stellte sich die Frage, ob sich aggressive Steuerplanung überhaupt von Missbrauch, Umgehung oder Scheingeschäft unterscheidet.[45] In einer wiederum anderen Mitteilung aus dem Jahr 2012 bleibt die Kommission weiterhin unscharf, wenn sie einerseits künstliche Gebilde und andererseits schlicht das Ausnutzen von Unstimmigkeiten in einzelstaatlichen Regelungen und das Profitieren von unterschiedlichen Steuersätzen im Zusammenhang mit aggressiver Steuerplanung nennt.[46] Das Ergebnis von aggressiver Steuerplanung ist nach Auffassung der Kommission „tax avoidance", Steuervermeidung. Als Steuervermeidung qualifiziert die Kommission nämlich den Umstand, dass Unternehmen Gesetzeslücken in Steuersystemen und fehlende Abstimmungen zwischen den Steuerregeln verschiedener Staaten ausnützen, um ihren fairen Beitrag zu den Staatseinnahmen zu vermeiden. Hinzu komme, dass es Steuersysteme vieler Staaten Unternehmen ermöglichen, ihre Gewinne künstlich in ihr Hoheitsgebiet zu verlagern und so aggressive Steuerplanung unterstützen.[47] Es scheint zwar, dass die Kommission vereinzelt aggressive Steuerplanung mit jenen Fällen gleichsetzt, die aus der Sicht zumindest Deutschlands und Österreichs als Missbrauch oder Scheingeschäft qualifiziert würden und damit jedenfalls rechtswidrige Verhaltensweisen wären. Ausdrücklich ergibt sich dies jedoch m.E. nicht aus den diversen Äußerungen. Der Grund für die Unschärfe dürfte darin gelegen sein, dass sämtliche Äußerungen der Kommission sowohl die (legale aber sozial unerwünschte) Steuervermeidung, als auch die Steuerumgehung (den Missbrauch) und den Steuerbetrug umfassen.[48]

Die Definition der OECD grenzt die aggressive Steuerplanung m.E. klar von illegalen Verhaltensweisen ab. Sie identifiziert zwei Ausprägungen aggressiver Steuerplanung. Einerseits handle es sich dabei um Steuerplanung, die eine legale Steuerrechtsposition schafft, aber (vom Gesetzgeber) nicht gewollte und unerwartete Konsequenzen auf Ebene der staatlichen Steuereinnahmen hat. Andererseits handle es sich dabei um Fälle, in denen eine steuerrechtliche Beurteilung vorgenommen wird, die für den Steuerpflichtigen günstig ist, ohne dass der Steuerpflichtige die Unsicherheit darüber offenlegt, ob bedeutsame Umstände in der Steuererklärung mit dem Gesetz in Einklang stehen.[49]

Die Definition von aggressiver Steuerplanung der OECD und jene der Kommission stimmen jedenfalls für jene Fallgestaltungen überein, in denen Steuerpflichtige Gesetzeslücken und Interpretationsunterschiede von Staaten zu ihren Gunsten ausnützen, um Steuersubstrat in Staaten mit geringerer Steuerbelastung zu verlagern.

Aggressive Steuerplanung ist somit von illegalen Verhaltensweisen, damit von der Steuerhinterziehung und dem Steuerbetrug zu unterscheiden. Sie bewegt sich (noch) im Rahmen des Gesetzes, ist jedoch verpönt, weil sie entgegen der gesetzgeberischen Intention zu einer sehr niedrigen Belastung führt.[50] Aggressive Steuerplanung ist ein Verhalten, das nicht gesetzwidrig,[51] jedoch von Seiten zumindest eines der involvierten Staaten, welcher der Meinung ist, einen Anspruch auf (mehr) Besteuerung zu haben als er aufgrund des Verhaltens des Steuerpflichtigen erzielt, sozial unerwünscht ist. Bei aggressiven Steuerplanern handelt es sich also weder um Steuerstraftäter noch um Personen, welche Gestaltungsmöglichkeiten des

42 *OECD*, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998) 16, Nr. 29.

43 *Kommission*, Empfehlung vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, COM (2012) 8806 final, 2.

44 Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 351 final, 4.

45 *Eberhartinger/Weinhandl*, Wann ist Steuerplanung aggressiv?, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014) 177 (181).

46 Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament – Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 722 final, vom 6.12.2012, 7.

47 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2015) 136 final, vom 18.3.2015, 2.

48 Vgl. auch die Kritik bei *M. Lang*, „Aggressive Steuerplanung" – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62.

49 Vgl. *OECD* (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, 12.

50 *Ehrke-Rabel/Kofler*, Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Hinterziehung, ÖStZ 2009, 453 (456).

51 So stellt auch die Kommission fest, dass „tax avoidance" im Regelfall innerhalb der Grenzen des Gesetzes stattfindet (COM(2015) 136 final, 2).

Rechts missbrauchen.[52] Aggressiv planende Steuerpflichtige nützen vielmehr Gelegenheiten aus, die ihnen Staaten im Rahmen unlauteren Steuerwettbewerbs einräumen. Dass sich das steuerplanerische Verhalten in vielen Fällen aus der Perspektive des durch die Planung benachteiligten Staates auf einem sehr schmalen Grat der Legalität bewegt, ändert nichts an der grundsätzlichen Rechtmäßigkeit dieses Verhaltens. Da aggressive Steuerplanung noch keine Hinterziehung und im Regelfall auch keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellt, kann sie nicht einfach mit den klassischen Mitteln der Abgabenverwaltung, nämlich durch Befehl und Zwang bekämpft werden. Aggressive Steuerplanung ist nämlich (noch) legal. Auch wenn nur eine zahlenmäßig kleine Gruppe an Steuerpflichtigen durch aggressive Steuerplanung vom Steuerwettbewerb der Staaten profitiert, besteht die Gefahr, dass dadurch die Bereitschaft aller Steuerpflichtiger sinkt, die von ihnen geschuldeten Steuern zu zahlen.[53]

III. Transparenz als Verfahrensinstrument im Kampf gegen unlauteren Steuerwettbewerb

1. Vorbemerkung

Für die Bekämpfung unlauteren Steuerwettbewerbs hat die OECD verschiedene Maßnahmen vorgeschlagen, die von der EU übernommen oder von ihr parallel entwickelt wurden. Diese bestehen zum einen darin, Staaten davon abzubringen, unlauteren Steuerwettbewerb zu betreiben, andererseits darin, das Ausnützen von unlauterem Steuerwettbewerb von Seiten der benachteiligten (Hochsteuer-)Staaten zu unterbinden und außerdem darin, die Steuerpflichtigen selbst davon abzuhalten, die Besteuerung in einem Staat zugunsten einer (unlauteren) niedrigen Besteuerung in einem anderen Staat zu vermeiden.[54]

Alle Maßnahmen sind nur dann effizient, wenn die betroffenen Staaten überhaupt die Information haben, dass unlauterer Steuerwettbewerb existiert, wo er existiert und dass er ausgenützt wird. Parallel zu spezifischen Empfehlungen an die Staaten, ihr materielles Recht gegen aggressive Steuerplanung zu „wappnen", wird daher Transparenz auf zwei Ebenen gefordert: Einerseits müssen die Staaten miteinander kooperieren und andererseits sollen die Unternehmen von staatlicher Seite dazu veranlasst werden, faire und transparente Steuerpraktiken zu pflegen.[55] Nur so wird der Vollzug von materiell-rechtlichen Maßnahmen zur Bekämpfung von unlauterem Steuerwettbewerb und damit einhergehender aggressiver Steuerplanung überhaupt möglich. Kooperation soll somit der Überwindung von Informationsdefiziten[56] dienen.[57]

2. Kooperation zwischen den Staaten

a) Vorbemerkung

In grenzüberschreitenden Sachverhaltskonstellationen setzt Informationsbeschaffung des Staates wegen der Begrenzung der Ermittlungsbefugnisse auf das eigene Territorium[58] Kooperation zwischen den Staaten voraus. Kooperation zwischen den Staaten stellt daher nach hA[59] ein probates Mittel zur Bekämpfung unlauteren Steuerwettbewerbs dar und schafft Transparenz. Transparenz ermöglicht es einem Staat, die Einhaltung seiner eigenen Regeln zu überwachen und verhindert, dass ein anderer Staat einen Steuerpflichtigen an der Einhaltung dieser Regelungen hindert oder dabei behilflich ist, diese Regeln nicht einzuhalten.[60] Außerdem ist zwischenstaatliche Amtshilfe geeignet Steuerpflichtige von aggressiver Steuerplanung abzuhalten.[61]

b) Formen zwischenstaatlicher Kooperation im Steuerrecht

Kooperation zwischen den Staaten hat verschiedene Ausprägungen:[62] Sie kann in „bloßer" Informationsbeschaffung in Form eines Informationsaustausches über die Grenze bestehen. Der Informationsaustausch dient dazu, die territoriale Beschränkung der Besteuerungshoheit und damit der Eingriffs- und Überwachungsinstrumente zu überwinden und der Abgabenverwaltung eines Staates so Informationen zu verschaffen, die sie selbst auf Grund ihres territorial beschränkten Einsatzrahmens nicht erlangen könnte. Ein Informationsaustausch kann über einen elektro-

52 A. A. offenbar *Müller*, Grenzgänge – über Steuermoral, Steuerrecht und Strafrecht, ÖStZ 2013, 329; *Hacker*, Herausforderungen der Finanzverwaltung im Lichte vermehrt bekannt gewordener Abgabenvermeidungen, ÖStZ 2013, 302. – Beide sehen sowohl illegale als auch legale Gestaltungen als aggressive Steuerplanung.

53 Vgl. OECD (2013), Adressing Base Erosion Profit Shifting, OECD Publishing, 52.

54 Vgl. *OECD*, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998) 39 Nr. 94.

55 So ausdrücklich Kommission, COM(2015) 136 final, 2.

56 Mit *Thieme* gilt auch heute noch: *„Das Problem der Verwaltung als einer demokratischen Verwaltung ist in erster Linie ein Informationsproblem, das weder die Verwaltung noch der Bürger gemeistert haben"* (*Thieme*, Verwaltungsrecht[4] (1984) 10).

57 *Drüen*, DStJG 31 (2008) 167 (170), spricht von der Überwindung von „Informationsassymmetrien"; *Seer*, DStJG 31 (2008) 7 (14), spricht vom „Informationsmonopol" des Steuerpflichtigen, an dem er die Abgabenverwaltung durch seine Mitwirkungspflichten teilhaben lassen muss.

58 *Staringer*, Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008) 135; unter Verweis auf *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren (2000) 45; *Seer/Gabert*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, StuW 2010, 3 (4).

59 *OECD*, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998) 39 Nr. 92. – Vgl. *Leviner*, Columbia Journal of Tax Law 2014, Vol 5, 207 (220, 225).

60 Vgl. Kommission, Maßnahmenpaket zur Steuertransparenz, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transparency/index_en.htm (abgerufen am 24.3.2015).

61 Vgl. dazu die empirische Studie von *Braun/Weichenrieder*, Does Exchange of Information between Tax Authorities Influence Multinationals' Use of Tax Havens?, SAFE Working Paper No 89 (2015).

62 S. den Überblick bei *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (12 ff.).

nischen Zugriff auf bestimmte von einem Staat gespeicherte Daten erfolgen,[63] über Ersuchen um Information eines Staates an einen anderen Staat[64] und über automatische Informationsübermittlung durch einen Staat an einen anderen[65].

Zwischenstaatliche Kooperation kann es auch ermöglichen, territoriale Grenzen zu überwinden, indem etwa die Steuerverwaltung eines Staates in den Amtsräumen der Behörde eines anderen Staates anwesend und an den dort stattfindenden behördlichen Ermittlungen teilnehmen kann.[66] Eine andere Form der Zusammenarbeit stellen die sog. „gleichzeitigen Betriebsprüfungen" oder „joint audits"[67] dar, wo ein Steuerpflichtiger gleichzeitig in mehreren Staaten einer Betriebsprüfung unterzogen wird.[68] Unmittelbare Zusammenarbeit kann sich auch in grenzüberschreitenden „joint rulings" manifestieren.[69]

Die Kooperation zwischen den Staaten – und zwar sowohl innerhalb der EU als auch über deren Grenzen hinaus – wurde in den vergangenen Jahren massiv ausgebaut.[70] Im Bereich der Umsatzsteuer gilt mittlerweile die EU-Amtshilfeverordnung in ihrer Neufassung.[71] Im Bereich der übrigen (weitgehend nicht harmonisierten Abgaben) war bis zum 1.1.2014 die EU-Amtshilferichtlinie[72] umzusetzen.[73] Auf völkerrechtlicher Ebene wurde Art. 26 OECD-MA mit seiner großen Auskunftsklausel nunmehr zum Standardinhalt von Doppelbesteuerungsabkommen. Wo ein solche große Klausel nicht im DBA enthalten ist oder gar kein DBA existiert, wurden vermehrt sog Tax Information Exchange Agreements („TIEA") abgeschlossen.

Informationsaustausch, also Transparenz zwischen Staaten kann unlauteren Steuerwettbewerb jedoch nur dann eindämmen, wenn gerade die unlauter handelnden Staaten sich daran beteiligen und wenn sie durch den Informationsaustausch davon abgehalten werden, unlautere Praktiken weiterhin zu ermöglichen. Gerade letzteres ist mit gewissen Unsicherheiten behaftet. Zwischenstaatliche Kooperation alleine ist daher noch kein hinreichend sicheres Mittel zur Bekämpfung von unlauterem Steuerwettbewerb. Maßnahmen dagegen müssen sich auch direkt an die Profiteure von unlauterem Steuerwettbewerb richten und so die Nachfrage beschränken.

3. Kooperation mit dem Steuerpflichtigen

a) Vorbemerkung

Da unlauterer Steuerwettbewerb seine nachteiligen Folgen für die sog. Hochsteuerländer nur haben kann, wenn sich Steuerpflichtige diesen zu Nutze machen, können auch die Steuerpflichtigen selbst Adressaten von Gegenmaßnahmen sein, indem sie daran gehindert werden, sich Steuerwettbewerb zunutze zu machen.[74] Dies muss in erster Linie durch spezifische materiell-rechtliche Bestimmungen geschehen. Materiell-rechtliche Regelungen laufen aber der Gestaltung, die sie bekämpfen wollen, zeitlich meistens hinterher. Flankierend sehen daher sowohl die OECD als auch die EU verfahrensrechtliche Maßnahmen vor: Abgesehen von konkreten Vorschlägen betreffend die Gestaltung der Verrechnungspreisdokumentation[75] und dem Plan der Einführung eines sog. „Country-per-Country-Reporting"[76] widmen sich die EU-Kommission,[77] die OECD[78] und die einzelnen Staaten selbst[79] der Frage, wie die „Tax Compliance", die Bereitschaft der Steuerpflichtigen, die von ihnen geschuldete Steuerlast auch tatsächlich zu tragen, er-

63 S. etwa Begründungserwägungen des Rates zu VO (EU) 904/2010 vom 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, Abs. 11 und 12. Der automatisierte Zugang zu bestimmten Daten ist auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Maßgabe der Art 17 ff. VO (EU) 904/2010 einzuräumen.

64 Sog „Informationsaustausch auf Ersuchen", vgl. Art 7 bis Art 12 VO (EU) 904/2010 vom 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer; Art 5 ff. RL 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, i.d.F. RL 2014/107/EU.

65 Sog „automatischer Informationsaustausch", vgl. Art 13 bis Art 15 VO (EU) 904/2010 betr Mehrwertsteuer; Art 8 ff. RL 2011/16/EU, i.d.F. RL 2014/107/EU; Art 26 Abs. 1 OECD-MA.

66 Vgl. auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer Art 28 VO (EU) 904/2010; auf dem Gebiet der direkten Steuern Art Art 11 RL 2011/16/EU, i.d.F. RL 2014/107/EU.

67 Das 11. Münchner Unternehmenssteuerforum hat sich diesem Thema ausführlich gewidmet: *Drüen*, Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, 11. Münchner Unternehmenssteuerforum, DStR 2013, Beihefter 41, 82; *Eisgruber*, Praxiserfahrungen zu Joint Audits, 11. Münchner Unternehmenssteuerforum, DStR 2013, Beihefter 41, 89.

68 Vgl. auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer Art 29 VO (EU) 904/2010; auf dem Gebiet der direkten Steuern Art 12 RL 2011/16/EU i.d.F. RL 2014/107/EU.

69 Vgl. Kommission, Vorschlag zur Änderung der Amtshilferichtlinie, COM(2015) 135; Pilotprojekt „cross-border-ruling" in grenzüberschreitenden Umsatzsteuerfällen: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/vat-forum-note-information_en.pdf (abgerufen am 1.4.2015).

70 *Drüen*, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101 (103), spricht von einem „Kooperationsschub", der im internationalen Steuerrecht zu beobachten sei. – S. auch *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3.

71 VO (EU) 904/2010.

72 RL 2011/16/EU i.d.F. RL 2014/107/EU.

73 Umsetzung in Deutschland durch § 117 AO und das EU-AHiG, in Österreich durch das EU-Amtshilfegesetz und das Amtshilfe-Durchführungsgesetz.

74 OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 21.

75 Action 12 des Plan on Base Erosion and Profit Shifting (OECD (2013) Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 23);

76 Kommission, COM(2015) 136 final, 5.

77 Vgl. COM (2012) 8806 final; COM (2012) 722 final; COM (2012) 351 final.

78 *OECD* (2013), Adressing Base Erosion Profit Shifting, OECD Publishing; *dies* (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting; *dies* (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries; *dies* (2011), Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, OECD Publishing; *dies* (2014) Co-operative Compliance: A Framework, OECD Publishing.

79 S. den Überblick bei *OECD* (2014), Co-operative Compliance: A Framework, 21 f.

höht werden kann. Die OECD weist darauf hin, dass die traditionelle Steuerprüfung (Betriebsprüfung) nicht mehr geeignet ist, zeitgerechte und zielgerichtete und verständliche Information zur (Früh-)Erkennung von Steuerrisiken zu liefern. Vor allem die langen Zeitspannen zwischen der Einreichung der Steuererklärung, der Festsetzung der Steuerschuld und der anschließenden Überprüfung durch die Finanzverwaltung führen zu enormen Effizienzverlusten.[80] Dies trage dazu bei, die Abschreckungswirkung des Steuervollzugs zu unterlaufen.[81]

Ein Puzzleteil zur Lösung dieses Problems wird in einer Veränderung des Verhältnisses zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung gesehen. Auch wenn es von Seiten der OECD und auch der Kommission so nicht offen ausgesprochen wird, die Generaldirektion für Steuern bei der Kommission (TAXUD) hat es im Zuge eines gemeinsam mit der University of Nottingham veröffentlichten Working Papers auf den Punkt gebracht: Eine Veränderung des Vollzuges kann sich das Potential von „moralischer Überzeugungsarbeit" („moral suasion") zunutze machen.[82] So ist die OECD der Meinung, dass unerwünschte „aggressive" Steuerplanungen auf Seiten des Steuerpflichtigen durch ein verändertes oder adaptiertes Vollzugsverhalten von Seiten des Staates eingedämmt werden könnten.

Anders als für den Bereich der zwischenstaatlichen Kooperation beruhen diese Vorschläge auf bloßem „soft law". Sie halten sich jedoch seit Jahren hartnäckig und werden in diversen Staaten dieser Welt bereits umgesetzt. Der „geistige" Rahmen soll hier daher detaillierter umrissen werden als dies für die zwischenstaatliche Behördenkooperation erfolgt ist.

b) Der „geistige" Hintergrund von „co-operative compliance"

Die OECD vertritt in ihrer – soweit zu sehen – ersten Studie „A study into the Role of Tax Intermediaries" zu Fragen des in der damaligen Terminologie als „enhanced relationship" bezeichneten Verhaltens die Auffassung, dass die Nachfrage nach steuerschonenden Modellen verringert werden muss. Würde die Finanzverwaltung ein Verständnis für den Steuerpflichtigen entwickeln, das auf wirtschaftlichem Verständnis („commercial awareness"), Unparteilichkeit, Verhältnismäßigkeit, Einfühlungsvermögen („responsiveness") beruht und würde sie selbst über ein effektives Risikomanagementsystem[83] verfügen, würden die Steuerpflichtigen bereit zu einer auf Zusammenarbeit und Vertrauen basierenden Kooperation sein und sich zur vollständigen Offenlegung und Transparenz bekennen.[84]

War im Jahr 2008 noch von „enhanced relationship" zwischen Abgabenverwaltung und Abgabepflichtigem die Rede, bezeichnet die jüngste diesbezügliche Studie der OECD die gleiche Maßnahme nunmehr als „co-operative compliance".[85] Dabei geht es darum, jene Steuerehrlichkeit herbeizuführen, welche die Entrichtung der gesetzmäßigen Steuerschuld zum gesetzmäßigen Zeitpunkt sicherstellt.[86] „Co-operative Compliance" geht davon aus, dass Steuerpflichtige, deren Berater und die Finanzverwaltung als Repräsentant des Staates wichtige gemeinsame Interessen haben, die genützt werden können um Steuerehrlichkeit zu erhöhen, erkennt aber gleichzeitig an, dass die Interessen dieser Akteure sich nicht vollständig decken müssen.[87] Die OECD sieht die Vorteile einer „co-operative compliance" in früherer (Rechts-)Sicherheit, reibungsloserer Falllösung und geringeren Befolgungskosten für die Wirtschaft, sowie kosteneffizienterem Risikomanagement für die Finanzverwaltung.[88]

Die OECD hat bereits im Jahr 2008 festgestellt, dass ein Abstellen auf die Steuererklärungen als primäre Informationsquelle potentiell Informationslücken schafft. Diese Informationslücken scheint die OECD in erster Linie im bereits erwähnten Zeitablauf zu sehen.[89] Dies schaffe einerseits Risiken für den Steuerpflichtigen und andererseits ein wachsendes Risiko für die Finanzverwaltung. Eine Reaktion auf unerwünschte (legale) Effekte durch den Gesetzgeber könne wiederum nur zeitverzögert stattfinden, was zu Einnahmenausfällen auf Seiten des Staates führe. Dem könne nur nur durch Erhöhung der Qualität und der Quantität zeitnaher Informationsbeschaffung begegnet werden.[90] Und die Art der Informationsbeschaffung sollte, so dürfte die OECD zu verstehen sein, im Sinne einer Risikoabwägung differenzierter auf die Steuerpflichtigen und ihre Verhaltensmuster im Zusammenhang mit ihrer Steuerehrlichkeit abgestimmt sein.

In die gleiche Kerbe schlägt das „Forum on Tax Administration *(FTA)*": Seiner Meinung nach könnten man-

80 Zum Informationsbedürfnis vgl. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 22; s. auch Action 12 des BEPS (dazu im Überblick OECD (2013), Action Plan 22) und Action 13 des BEPS (dazu im Überblick OECD (2013), Action Plan 23).

81 OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 37.

82 *Weber/Fooken/Herrmann*, Behavioural Economics and Taxation, Taxation Papers of the European Commission, Working Paper N 41 (2014) 6.

83 Effektives Risikomanagement ist neben einem verbesserten Servicemanagement die wesentliche Säule des „Compliance"-Gedankens (*Huber/Seer*, Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, StuW 2007, 355; *Schmidt*, Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, in Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31 (2008) 37 (42); *Seer*, DStJG 31 (2008) 43 ff.; *Seer*, in Tipke/Kruse, AO, § 193 Tz. 44; *Drüen*, Zukunft des Steuerverfahrens, in Schön/Beck, Zukunftsfragen des Steuerrechts (2009) 1 (12 ff.)).

84 *OECD* (2008), Study into the role of tax intermediaries, OECD publications, 40.

85 *OECD* (2014), Co-operative Compliance: A Framework.

86 *OECD* (2014), Co-operative Compliance: A Framework, 14. – Dabei handelt es sich um einen Part des Steuerehrlichkeits-Risiko-Management-Systems.

87 *OECD* (2012), Working smarter in structuring the administration, in compliance, and through legislation, 31.

88 Z.B. *FTA*, SME Compliance Sub-Group, Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises (2012), 19; OECD (2008), Study in the Role of Tax Intermediaries, 42.

89 *OECD* (2008), Study into the role of tax intermediaries, 28.

90 *OECD* (2008), Study into the role of tax intermediaries, 28.

che Probleme des Steuervollzuges zu einem früheren Zeitpunkt besser bewältigt werden und das Verhalten des Steuerpflichtigen zu einem früheren Zeitpunkt besser beeinflusst werden. Dies setze jedoch ein proaktives Verhalten auf Seiten der Abgabenverwaltung voraus.[91] In seiner „Right from the Start"-Note bezieht sich die FTA ausdrücklich auf die von Verhaltensökonomen und Psychologen entwickelte sog. „choice architecture" oder „nudging"[92] und empfiehlt, diese Erkenntnisse auch für das Steuerverfahren nutzbar zu machen.[93]

Diese Ansätze laufen darauf hinaus, (auch) die Erkenntnisse der Wirtschaftspsychologie für das Steuerverfahren zu verwenden: Nach *V. Braithwaite*[94] können Steuerpflichtige in einem sog „Compliance Model" abgebildet werden. Dieses Modell unterscheidet die Steuerpflichtigen nach ihrer Bereitschaft zu steuerehrlichem Verhalten. Die Vollzugsinstrumente müssen dann an die jeweilige Gruppe von Steuerpflichtigen angepasst werden. Die größte Gruppe der Steuerpflichtigen ist danach fest entschlossen, die richtige Steuerschuld zu entrichten. Ihr muss es durch die Abgabenverwaltung leicht gemacht werden, richtig zu handeln. Die zweitgrößte Gruppe von Steuerpflichtigen versucht steuerehrlich zu sein, es gelingt ihr jedoch nicht immer. Ihnen muss Hilfe zur Steuerehrlichkeit geleistet werden. Die dritte Gruppe umfasst jene Steuerpflichtigen, die nicht steuerehrlich sein wollen, aber noch keinen festen Entschluss dahingehend gefasst haben. Sie muss man durch Aufdeckung von Steuerverfehlungen davon abhalten, sich steuerunehrlich zu verhalten. Bei der vierten und kleinsten Gruppe von Steuerpflichtigen handelt es sich um jene Personen, die bewusst entschieden haben, nicht steuerehrlich zu sein. Ihnen gegenüber ist die „volle Kraft des Gesetzes" einzusetzen, d.h. sie sind durch Befehl, Zwang und Strafen zur Ehrlichkeit zu zwingen.[95] Je steuerunehrlicher eine Person ist, desto höher sind die Kosten für den Vollzug. Das Modell soll einen ressourcenschonenden Einsatz der Vollzugsinstrumente ermöglichen, indem die behördlichen Kontrollinstrumente fallgruppenspezifisch eingesetzt werden. Ähnlich wie *Braithwaite* gehen *Kirchler et al* nach ihrem sog „Slippery-Slope-Modell"[96] davon aus, dass die Macht der Behörden im Sinne von Strafen und Kontrollen ebenso zur Zahlung der gesetzmäßigen Steuerschuld führt wie das Vertrauen der Steuerzahler in die Behörden. Nach dem Slippery-Slope-Modell ruft die Macht der Behörden ein „antagonistisches Klima zwischen Behörde und Steuerzahler hervor, in dem gegenseitiges Misstrauen herrscht und Bürger nur gezwungenermaßen ihre Steuern entrichten".[97] Würde ein Klima von großem Vertrauen in den Staat herrschen, wäre die Bereitschaft zum Zahlen von Steuern hingegen größer.

Auf Basis dieser Compliance-Pyramide hat die Australische Finanzverwaltung einen Risiko-Differenzierungs-Rahmen („risk-differentiation-Framework") entwickelt.[98] Dabei werden die erwähnten vier Gruppen von Steuerpflichtigen folgendermaßen etikettiert: Als „Schlüssel-Steuerzahler" (key taxpayers), wenig risikobehafteten Steuerpflichtige (low risk taxpayers), mittelmäßig risikobehafteten Steuerpflichtige (medium risk taxpayers) und hoch risikobehaftete Steuerpflichtige (higher risk taxpayers). Die Wahrscheinlichkeit der Steuerunehrlichkeit ist bei den Schlüssel-Steuerzahlern und den wenig risikobehafteten Steuerpflichtigen gering, bei den mittelmäßig und hoch risikobehafteten Steuerpflichtigen hoch. Die Instrumente der Finanzverwaltung in Hinblick auf Schlüssel-Steuerzahler und wenig risikobehaftete Steuerpflichtige sollen ihren Fokus auf Serviceleistungen haben. So sind nach dem australischen Modell Schlüsselsteuerpflichtige durchgängig („continuous monitoring") und die weniger risikobehafteten Steuerpflichtigen in regelmäßigen Abständen zu überwachen („periodic monitoring"). Die hoch risikobehafteten Steuerpflichtigen sind hingegen durchgängig zu überprüfen („continuous review"), die mittelmäßig risikobehafteten Steuerpflichtigen sollen in regelmäßigen Abständen geprüft werden („periodic review").

Die OECD hat sich die Erkenntnisse von *V. Braithwaite* zunutze gemacht und sowohl die Compliance-Pyramide als auch den „Riskio-Differenzierungs-Rahmen" in ihrem Report zu „Co-operative Compliance" dargestellt.[99] Im Wesentlichen geht die Empfehlung dahin, sich die Erkenntnisse von *V. Braithwaite* und dem australischen Modell zum Vorbild für eigene staatliche Veränderungen in der Interaktion zwischen Steuerpflichtigem und Steuerverwaltung zunutze zu machen.

Die Ansatzpunkte der Verhaltensökonomie und der Psychologie wurden bereits in mehreren Staaten der OECD rezipiert. Neben „adressatenfreundlicherem" Auftreten gibt es in manchen Staaten der OECD ein

91 *FTA*, SME Compliance Sub-Group, Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises (2012), 11.

92 *FTA*, SME Compliance Sub-Group, Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises (2012), 8; unter Verweis auf *Sunstein/Thaler*, Nudge – Improving decisions about health, wealth and happiness (2008); *OECD* (2010), Understanding and Influencing Taxpayer's Compliance Behaviour, 11.

93 FTA, SME Compliance Sub-Group, Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises (2012), 9.

94 *Braithwaite*, Dancing with the Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions, in Braithwaite (Hrsg.), Taxing Democracy (2004) 15 ff.

95 OECD, Co-operative Tax Compliance (2014): A Framework, 24.

96 *Kirchler/Hoelzl/Wahl*, Enforced vs. voluntary tax compliance: The „slippery slope" framework, Journal of Economic Psychology 29/2008, 210 (210 ff.).

97 *Hofmann/Kirchler/Schrittwieser*, Vertrauen als Garant für Kooperation und Steuerehrlichkeit, SWK 2014, 954 (955 f.).

98 *OECD* (2014), Co-operative Tax Compliance: A Framework, 24.

99 OECD (2013) Co-operative Compliance: A Framework, 24.

sog „Horizontal Monitoring".[100] Dabei handelt es sich um eine Art zeitnahe Betriebsprüfung. Es geht jedoch über eine Betriebsprüfung im deutschen und österreichischen Verständnis hinaus, weil auf Seiten des Steuerpflichtigen insb das Vorhandensein oder die Bereitschaft zur Errichtung eines unternehmensinternen Steuerrisikomanagementsystems (sog „Tax Control Framework", TCF) vorausgesetzt wird.

IV. Folgen für den Abgabenvollzug in Deutschland und Österreich

1. Vorbemerkung

Die vorstehend skizzierten Veränderungen des internationalen und europäischen Umfelds betreffend die Informationsbeschaffung durch die Steuerverwaltung haben in jenen Bereichen, wo bereits zwingende supranationale oder völkerrechtlich vereinbarte Vorgaben existieren, also im Bereich der zwischenstaatlichen Behördenkooperation, einerseits Umsetzungen in das nationale Recht und andererseits Anpassungen an das nationale Recht erforderlich gemacht. Im Bereich der Kooperation zwischen Steuerpflichtigem und Verwaltung wurden in der Vergangenheit Veränderungen in der Art der Kommunikation zwischen den Akteuren sichtbar. Die von der OECD im Rahmen von „co-operative compliance" empfohlenen Maßnahmen wurden jedoch weder in Österreich noch in Deutschland institutionalisiert tatsächlich umgesetzt. In Österreich läuft derzeit ein Pilotprojekt „Horizontal Monitoring",[101] in Deutschland haben einzelne Bundesstaaten das Modell der „zeitnahen Betriebsprüfung" getestet.[102]

2. Zwischenstaatliche Kooperation und nationales Recht

Die Umsetzung der EU-Amtshilfevorgaben und auch des Art. 26 OECD-MA dürften sowohl in Österreich als auch in Deutschland auf keine grundsätzlichen Probleme gestoßen sein. Österreich musste das auch für „bloße" Zugriffe von Steuerbehörden geltende Bankgeheimnis aufweichen. Dies ist elegant gelungen.[103]

Diskutiert wurde, inwieweit dem einzelnen Steuerpflichtigen im Vorfeld ein Recht auf Unterrichtung über die Stellung eines Amtshilfeersuchen einzuräumen ist.[104] Dass es jedenfalls unionsrechtlich nicht geboten ist, hat der EuGH in der Rs. *Sabou*[105] eindeutig ausgesprochen.[106] Nicht eindeutig geklärt scheint mir nach wie vor das Verhältnis zwischen der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen und dem Instrument der zwischenstaatlichen Kooperation.[107] Gibt es eine Art Rangverhältnis oder kommen beide Instrumente gleichzeitig zur Anwendung? In Österreich wird im Übrigen diskutiert, ob zwischenstaatliche Amtshilfe mit staatlichen Geheimhaltungspflichten kollidiert.[108] Kooperation zwischen Staaten stößt zusätzlich auf ganz grundlegende, wohl eher im Faktischen als im Rechtlichen liegende Probleme, wenn zwar der Gegenstand der Kooperation ein einheitlicher ist, aber das diesem Gegenstand zugrunde liegende Rechtsverständnis von Staat zu Staat sehr unterschiedlich sein kann. Dies gilt besonders im Bereich des Ertragsteuerrechts, wo es kaum eine Harmonisierung innerhalb der EU gibt. Es gilt aber auch in der Umsatzsteuer, weil Interpretation von Normen immer vom Rechtsverständnis des Interpreten abhängt, das wiederum von Staat zu Staat unterschiedlich geprägt sein kann. Zudem kann die unterschiedliche Ausgestaltung des Verfahrensrechts in den einzelnen Staaten Koordinationsprobleme schaffen.[109] Zwischenstaatlicher Informationsaustausch setzt Vertrauen zwischen den austauschenden Staaten voraus. Gerade dieses kann auf Grund der unterschiedlichen kulturellen und sozialen Prägungen, auch auf Grund von Sprachbarrieren, in der Praxis schwierig zu erreichen sein.[110] Umso wichtiger ist es, dass im zwischenstaatlichen Informationsaustausch zumindest das grundlegende Verständnis über individuelle Freiheiten und staatliche Befugnisse zur Freiheitsbeschränkung ähnlich ist. Innerhalb der EU liefern die Grundrechtecharta der EU und die Datenschutzrichtlinie einen wichtigen Rahmen. Gerade freiheitsschützende Garantien im Verwaltungsverfahren finden jedoch in der EU-GRC wenig Berücksichtigung. Das Recht auf

100 Vgl. die Übersicht in OECD (2013), Co-operative Compliance: A Framework, OECD Publishing, 19 f.; Für die Niederlande vgl. die Ausführungen von *Meussen*, Horizontaal toezicht, eine neue Kooperationsform im Besteuerungsverfahren in den Niederlanden, FR 2011, 114 ff.; *Hardeck*, Kooperative Compliance Programme zwischen Finanzverwaltungen und Unternehmen, StuW 2013, 159 (161 ff.), gibt einen Überblick über entsprechende Programme in den Niederlanden, Großbritannien, den USA und Australien.

101 *Ehrke-Rabel*, Horizontal Monitoring – Neue Wege in der Praxis der Betriebsprüfung, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014) 229 ff.; zu den Grundlagen für die Finanzverwaltung: Handbuch Horizontal Monitoring, abgedruckt in *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (Loseblattsammlung).

102 Dazu *Drüen*, FR 2011, 101 ff.; *Risse*, FR 2011, 117 ff.; *Hermenau*, FR 2011, 120 ff.

103 Vgl. dazu *Janko/Jirousek/Kofler*, Die Zukunft des österreichischen Bankgeheimnisses im internationalen Kontext, in *Dullinger/Kaindl*, Jahrbuch Bank- und Kapitalmarktrecht 2008 (2009) 41 ff.; *Ehrke-Rabel*, Datenschutzrecht und Bankgeheimnis, in Raschauer, Datenschutzrecht 2010 (2011) 1 ff.

104 *Drüen*, DStR 2013, Beihefter 41, 82 (86).

105 EuGH 22.10.2013 – Rs. C-276/12 *Sabou*.

106 Dazu *Grill*, Abschaffung des Notifikationsverfahrens im Einklang mit EuGH, RdW 2014, 683.

107 Dazu schon *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (16 ff.).

108 *Jirousek*, Informationsaustausch und grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen, SWK 2013, 467 (474 ff.); *Unger*, Umfang und Grenzen der internationalen Amtshilfe, taxlex 2014, 266; *Beyer*, Das Amtshilfe-Durchführungsgesetz im rechtlichen Kontext – eine Replik, taxlex 2014, 369; *Grill*, RdW 2014, 686.

109 *Drüen*, DStR 2013, Beihefter 41, 82 (86).

110 *Eisgruber*, Praxiserfahrungen zu Joint Audits, DStR 2013, Beihefter 41, 89, liefert dazu sehr anschauliche Eindrücke.

gute Verwaltung gem. Art 41 EU-GRC richtet sich nämlich nicht an die Mitgliedstaaten, sondern nur an die Organe der EU. Damit gewinnen die vom EuGH entwickelten allgemeinen Rechtsgrundsätze wieder an Bedeutung.[111] Außerhalb der EU kann der Rahmen nur durch die EMRK geprägt sein. Gerade für Staaten wie Deutschland und Österreich, die über eine sehr ausgeprägte Grundrechtsjudikatur ihrer Verfassungsgerichte verfügen und damit innerstaatliche hohe Grundrechtsstandards pflegen, vermögen Informationsaustauschverpflichtungen in andere Staaten mit vermeintlich geringeren Grundrechtsstandards großes Unbehagen zu erzeugen. Damit umzugehen und dafür einen Rahmen zu entwickeln, müssen wir noch lernen. Fest steht jedenfalls, dass der Steuervollzug dadurch beeinflusst und mit hoher Wahrscheinlichkeit auch weiter verändert wird. Nichtsdestotrotz scheint zwischenstaatliche Kooperation im Großen und Ganzen inzwischen zu funktionieren.

3. Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigem

a) Vorbemerkung

Die Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigem im Sinne eines risikomanagementorientierten Ansatzes, der zwischen verschiedenen Verhaltensgruppen von Steuerpflichtigen unterscheidet, wirft indessen auf rein nationaler Ebene noch grundlegendere Fragen auf.

Eine Veränderung des Verhältnisses zwischen Staat und Bürger, genauer zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem, kann schlicht in einer Veränderung der Kommunikation, vor allem in einer Veränderung der Sprache, welche die Verwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen verwendet, stattfinden.[112] Der Partner der Finanzverwaltung ist nicht mehr der „Pflichtige", sondern der „Kunde".[113] Die Anlaufstellen für Anfragen beim Finanzamt heißen in Österreich nunmehr „Infocenter". Eine Veränderung der Sprache, welche die Steuerehrlichkeit fördern könnte, könnte aber noch weiter gehen: So könnte der Steuerpflichtige in Vorhalten direkt und höflich angesprochen werden. Dies erfolgt etwa in Großbritannien, in Österreich werden weiterhin Schriftstücke versandt, die in ihrem äußeren Erscheinungsbild und in der Wortwahl das Verständnis des Auftretens von Staatsgewalt suggerieren, die mit der Androhung von Befehl und Zwang dem fehlbaren „Untertanen" gegenübertritt.

Die OECD meint, dass ein Umgang auf Augenhöhe die Bereitschaft zum Steuerzahlen erhöhen könnte. Es wäre interessant, diese These konkret für Deutschland und Österreich empirisch zu untersuchen.[114] Intuitiv scheint sie plausibel. Dies könnte als Auftrag für den Vollzug verstanden werden, der in diesem Bereich – soweit zu sehen – nicht durch Gesetze determiniert zu sein scheint und insoweit über ein relativ weites Verfahrensermessen verfügt.[115]

Aus rechtlicher Sicht ist die Frage besonders spannend, ob das deutsche und das österreichische Verfahrensrecht bzw. dessen verfassungsrechtliche Grundlagen eine der Steuerfestsetzung vorgelagerte institutionalisierte Interaktion zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung zulassen. Das von der OECD vorgeschlagene Modell erscheint zumindest aus der Sicht des Staates attraktiv. Ob dies auch für den deutschen und österreichischen Steuerpflichtigen zutrifft, bedürfte m.E. vor allem einer intensiven Befassung durch die Wirtschaftspsychologie und die Verhaltensökonomie. Bislang ganz allgemein nicht untersucht erscheint mir vor allem zu sein, ob Unternehmer tatsächlich nach denselben Grundsätzen zu steuerehrlichem Verhalten „angestupst" (neudeutsch „genudged") werden können wie Konsumenten im Hinblick auf deren Konsumverhalten.[116]

Auf die grundsätzlichen rechtlichen Fragestellungen soll hier vor dem Hintergrund des skizzierten OECD-Berichts und der Rahmenbedingungen für das österreichische Pilotprojekt näher eingegangen werden.[117]

---

111 Vgl. *Gunacker-Slawitsch*, Das Grundrecht auf „gute Verwaltung" im Abgabenverfahren Teil I, ÖStZ 2015, in Druck.

112 Zur Schaffung eines positiven Steuerklimas als Instrument zur Erhöhung von „compliance" vgl. *Huber/Seer*, Steuerwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, StuW 2007, 355 (367); *Schmidt*, DStJG 31 (2008) 37 (42); *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht, ALJ 2014, 99 (abrufbar unter http://www.austrian-law-journal.at/index.php/alj/article/view/13).

113 *Schmidt*, DStJG 31 (2008) 37 (41).

114 Da sowohl die Steuermoral als auch die Einstellung zum Vollzug stark vom kulturellen Hintergrund abhängen und Österreich und Deutschland in ihrem Umgang mit Staatsgewalt und Behörden, soweit ich das sehe, nicht unmittelbar mit den USA oder den Niederlanden vergleichbar sind, halte ich spezifische Untersuchungen für erforderlich. – Vgl. a. *Hardeck*, Kooperative Compliance Programme zwischen Finanzverwaltungen und Unternehmen, StuW 2013, 156 (170), die darauf hinweist, dass die jeweiligen kooperativen Compliance-Programme an das Rechtssystem und die Steuerkultur des Landes, in dem sie praktiziert werden, angepasst werden sollten. Daher sind auch m.E. empirische Studien eines Staates nicht ohne Weiteres auf jene eines anderen Staates übertragbar.

115 *Seer*, DStJG 31 (2008) 7 (12).

116 Zum „nudging" und dessen Bedeutung für das Konsumentenschutzrecht vgl. *Lurger*, Empiricism and Private Law: Behavioural Research as Part of a Legal-Empirical Governance Analysis and a Form of New Legal Realism, ALJ 2014, 20 (abrufbar unter http://alj.uni-graz.at/index.php/alj/article/view/6).

117 37. Berliner Steuergespräch zum Thema „Kooperationsformen im Besteuerungsverfahren" am 22.11.2010; die Vorträge sind in der FR abgedruckt: *Drüen*, FR 2011, 101; *Meussen*, FR 2011, 114; *Risse*, Zeitnahe Betriebsprüfung, FR 2011, 117; *Hermenau*, Rechtsstaatlichkeit und zeitnahe Betriebsprüfung – ein Widerspruch?, FR 2011, 120; *Spindler*, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 122; *Richter/Welling*, Diskussionbericht zum 37. Berliner Steuergespräch „Kooperationsformen im Steuerrecht", FR 2011, 123. – S. auch *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt Schrift Nr. 469, Berlin 2011.

b) „Horizontal Monitoring" im deutschen und österreichischen Abgabenverfahren?

aa) Aktueller verfahrensrechtlicher Rahmen

Der gesamte Abgabenvollzug in Österreich und Deutschland ist tendenziell auf ein reaktives Verhalten der Abgabenbehörden ausgelegt.[118] Mit der Einreichung der Steuererklärungen ist auch deren Kontrolle weitestgehend auf Risikofälle beschränkt. Augenscheinlich „unauffällige" Steuererklärungen werden zumindest in Österreich zunächst nicht näher kontrolliert. Es erfolgt vielmehr eine erklärungskonforme Veranlagung.[119] Kontrolle durch die Verwaltung setzt im Regelfall erst nach Erlassung des Steuerbescheides ein. Bei Selbstveranlagungsabgaben geht es gar nicht anders. Überprüfungsmaßnamen werden oft erst im Zuge von Betriebsprüfungen gesetzt.[120] So werden unerwünschte (legale) Besteuerungsfolgen auch erst zu diesem Zeitpunkt erkannt. Allein durch die Kontrolle der eingereichten Steuererklärung erkennt die Verwaltung die Gestaltung regelmäßig gar nicht als solche, weil in Steuererklärungen nur in Zahlen komprimierte Subsumtionsergebnisse abgebildet werden.[121] In den meisten Fällen wird eine unerwünschte Steuergestaltung daher erst Jahre nach ihrer Realisierung entdeckt.[122] Handelt es sich bei dem Verhalten des Steuerpflichtigen um (noch legale aber unerwünschte) aggressive Steuerplanung, kann nur der Gesetzgeber darauf reagieren. Rückwirkend gelingt ihm dies – zumindest in Österreich und Deutschland – auf Grund eines recht streng verstandenen Vertrauensschutzes nicht.

bb) Das österreichische Pilotprojekt: Horizontal Monitoring

In Österreich läuft derzeit ein Pilotprojekt „Horizontal Monitoring", das sich an den Empfehlungen der OECD und am entsprechenden niederländischen Modell orientiert. Es sei hier kurz skizziert: Kommt ein Unternehmen aus der Sicht der Finanzverwaltung auf Grund seiner steuerlichen Zuverlässigkeit für die Teilnahme an Horizontal Monitoring in Betracht,[123] wird ein Erstgespräch geführt. Ist ein Steuerkontrollsystem vorhanden, sind die steuerlichen Risikofelder darzustellen und ist über deren Abdeckung zu sprechen. Befindet sich ein solches Kontrollsystem erst in Entwicklung, ist darüber ein Konzept vorzulegen und sind Meilensteine zu vereinbaren. Für ungeprüfte Zeiträume wird eine Eingangsprüfung vereinbart, die auf einem bloßen Aktenstudium beruhen soll und daher nicht als gewöhnliche Betriebsprüfung vorgenommen wird.[124]

Nach Durchführung des Erstgesprächs wird „zwischen dem Unternehmen und dem zuständigen Finanzamt eine Erklärung zur Durchführung des Horizontal Monitoring abgegeben" (sog. Memorandum of Understanding).[125] Aus dieser „Absichtserklärung" sollen mangels gesetzlicher Grundlage weder Rechte noch Pflichten erwachsen.[126] Die Erklärung besteht aus einem allgemeinen standardisierten und einem individuell abgestimmten besonderen Teil.[127] Der besondere Teil der Erklärung beinhaltet das mit dem Unternehmen akkordierte konkrete Steuerkontrollsystem bzw. den Zeitplan für dessen Umsetzung.[128] Basis des Horizontal Monitoring ist das Steuerkontrollsystem des Unternehmens. Dieses wird „vom Grundsatz einer partnerschaftlichen Zusammenarbeit und Eigenverantwortung getragen."[129] Dabei sind die interne Organisationsstruktur, Entscheidungskompetenzen und Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit Steuerfragen zu berücksichtigen. Die regelmäßig anfallenden Prozessabläufe in steuerlich relevanten Teilbereichen (z.B. KSt, USt, Verbrauchsteuern, Verrechnungspreise) sind im Steuerkontrollsystem abzubilden. Berücksichtigt wird, ob Steuererklärungen bzw. Voranmeldungen intern oder extern erstellt werden, ob es ein Vier-Augen-Prinzip gibt und wer das zugrunde liegende Zahlenmaterial liefert. Die Prozessbeschreibung hat die unternehmensinterne Behandlung typisch auftretender kritischer steuerlicher Fragestellungen im Zusammenhang mit „Tax Compliance" (z.B. Rückstellungen und Teilwertabschreibungen) zu umfassen.[130] Bestimmte Unterlagen sind als Standardunterlagen im Steuerkontrollsystem abzubilden.[131] Im Rahmen der Analyse der unternehmensinternen Risi-

118 Vgl. *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, ALJ 2014, 100 f.; *FTA*, Right from the Start (2012), 11.

119 Vgl. dazu schon *Gunacker-Slawitsch*, Auskunftspflicht als Grundlage für die Nachbescheidkontrolle? RdW 2011, 699.

120 Vgl. dazu genauer *Ehrke-Rabel*, Horizontal Monitoring, 236.

121 *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, Governance im Steuerrecht, SWK 2014, 1054 (1055), m.w.N.

122 Vgl. auch *OECD* (2008), Study into the role of tax intermediaries, 12.

123 Die steuerliche Zuverlässigkeit wird im Rahmen einer Kriterienprüfung festgestellt und leitet sich aus dem Verhalten in der Vergangenheit ab. Als Kriterien werden die rechtzeitige Abgabe der Steuererklärungen, das bisherige Verhalten bei der Entrichtung von Abgaben, die Unbescholtenheit hinsichtlich finanzstrafrechtlicher Vorsatzdelikte, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten und die Prüfungsfeststellungen der Vorprüfungen herangezogen (Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 6.2.3).

124 Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 6.2.4.4.

125 Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 6.2.5.

126 Es handle sich daher nicht um eine Vereinbarung, sondern eben bloß um eine Absichtserklärung (Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 3.1). – Krit. *Ehrke-Rabel*, Horizontal Monitoring, 248 f.

127 Damit wird der Empfehlung der OECD erfolgt, wonach die Rahmenbedingungen für derartige Kooperationsformen nicht durch detaillierte Regelungen festgesetzt werden sollen. Eine Beziehung, die auf Vertrauen und Offenheit basiert, müsse anstelle von detaillierten Regelungen auf breit angelegten Prinzipien aufsetzen und individuelle Anpassungen zulassen (*OECD* (2008), Study into the role of tax intermediaries, OECD publications, 41).

128 Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 6.2.5.

129 Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 6.7.1.

130 Dabei ist etwa von Relevanz, wie und wer die Werte ermittelt, ob es Bandbreiten gibt und wer letztendlich entscheidet.

131 Dazu zählen etwa eine Übersicht über den Stand der Veranlagungen, eine solche über den Stand der Rechtsmittelverfahren, eine Übersicht über Konzernrichtlinien oder die Umsatzsteuerverprobung sowie der Jahresabschluss inkl Anhang und Lagebericht.

kofelder sind mögliche oder vorhandene Steuerrisiken zu identifizieren und hinsichtlich ihrer Auswirkungen im Konnex mit dem gesamten „Tax Compliance"-Prozess im Unternehmen zu bewerten.[132] Die Finanzverwaltung und der Steuerpflichtige sollen dann auf der Basis einer Grobübersicht beim Start des Horizontal Monitoring für die Folgejahre einen Systemprüfungsplan diskutieren und gemeinsam festlegen. Laufende Kontrollen und die Festlegung von Kontrollzielen hinsichtlich des Steuerkontrollsystems dienen der Identifizierung von nicht ausreichend bedeckten Risikofeldern. Für die Beurteilung der Kontrollsysteme sind neben dem internen Kontrollsystem gezielte externe Kontrollen durch Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung ein Hauptkriterium.[133] Im Rahmen von Horizontal Monitoring ist das Finanzamt auch berechtigt, während des Jahres Nachschau zu üben. Diese Nachschau erfolgt als Einblick in die EDV über eine Leseberechtigung, wobei ein genereller Online-Zugriff nicht vorgesehen ist. Im Rahmen einer Nachschau soll die Möglichkeit bestehen, Einsicht in Aufsichtsratsprotokolle, Berichte der internen/externen Revision zur Prüfung von Steuersachverhalten, Managementletter des Wirtschaftsprüfers oder Bewertungsgutachten Einsicht zu nehmen.[134] Trotz Horizontal Monitoring bleibt es der Finanzverwaltung unbenommen, jederzeit Einzelsachverhalte, Teile oder Teilbereiche des Systems auf ihre Wirksamkeit zu überprüfen. Auch eine nachträgliche Betriebsprüfung wird durch die Teilnahme an Horizontal Monitoring nicht ausgeschlossen. Für jene Bereiche, die einem Lesezugriff der Behörde zugänglich waren, soll aber eine Verfahrenswiederaufnahme wegen Hervorkommens neuer Tatsachen unzulässig sein.[135]

Bestimmte Ereignisse machen ein proaktives Tätigwerden des Unternehmens erforderlich: „Diese sind situationsbezogen im Sinn einer kooperativen Zusammenarbeit zwischen den Beteiligten aufzuzeigen, sobald sie eine nennenswerte Auswirkung nach sich ziehen".[136] Solche Situationen sind etwa Konzernabschlüsse, die Verlagerung der Buchführung in das Ausland, die Einführung von Shared Service Centers, IT-Änderungen, Patentklagen, Behördenauflagen, Veränderungen der Gesellschafterstruktur, Umgründungen im Ausland, Vertriebsmodelle, Verlagerung der IP, Verständigungsverfahren. Das Unternehmen hat offene Rechtsmittelverfahren aufzuzeigen, deren etwaige Folgewirkungen zu besprechen und entsprechende Lösungen zu finden. Auch offene Verständigungsverfahren sind vom Unternehmen anzusprechen.[137] Außerdem besteht für das Unternehmen die Möglichkeit, die steuerliche Behandlung von geplanten oder realisierten Transaktionen im Rahmen des Horizontal Monitoring Prozesses „abzustimmen."[138] Am Ende des Jahres münden die wesentlichen Ergebnisse in eine Risikoanalyse, in welcher noch nicht bedeckte Risiken besprochen werden. Das Unternehmen hat dann vorrangig für eine entsprechende Risikoabdeckung zu sorgen. Verbleibende Restrisiken werden durch das Finanzamt (die Großbetriebsprüfung) abgedeckt.

cc) In welchem Verfahrensstadium setzt Horizontal Monitoring ein?

Das Steuerrecht zählt zur Eingriffsverwaltung.[139] So haben die Finanzbehörden nach § 85 Abs. 1 AO (in Österreich: § 114 Abs. 1 BAO) die Steuern gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Zu diesem Zweck ermittelt die Finanzbehörde den relevanten Sachverhalt von Amts wegen (sog. Untersuchungsmaxime, § 88 Abs. 1 AO) und forscht nach der materiellen Wahrheit.[140] Dabei stehen ihr verschiedene Instrumente zur Verfügung, die von Auskunftsersuchen gegenüber anderen[141] über behördliche Nachschauen[142] bis Setzung von Zwangsmaßnahmen[143] reichen.

Die Abgabenbehörden sind trotz Untersuchungsgrundsatzes zur Erfüllung der sie treffenden Verpflichtungen in besonderem Maß auf Informationen angewiesen, über welche der Steuerpflichtige selbst verfügt, weil er den steuerschuldauslösenden Sachverhalt verwirklicht hat. Die am Steuerschuldverhältnis Beteiligten trifft daher im Abgabenverfahren eine sehr umfassende Mitwirkungspflicht.[144] Sie sind je nach materiellem Tatbestand zur wahrheitsgemäßen Anzeige und wahrheitsgemäßen Offenlegung der relevanten Sachverhaltsumstände verpflichtet.[145] Außerdem sind Steuererklärungen im Regelfall standardisiert und in Österreich grundsätzlich elektronisch einzureichen.

Die nähere Betrachtung der standardisierten Behelfe zur Erfüllung der Offenlegungspflicht zeigt, dass die Mitwirkungspflicht des Abgabenschuldners nicht auf die wahrheitsgemäße Anzeige oder/und Offenlegung des abgabenrechtsrelevanten Sachverhalts beschränkt ist. Der Abgabepflichtige hat vielmehr selbst den von ihm verwirklichten Sachverhalt unter den passenden gesetzlichen Tatbestand zu subsumieren. In vielen Fällen endet die Mitwirkungspflicht auch nicht im Subsumtionsprozess.[146] Der Steuerschuld-

132 Handbuch Horizontal Pkt 6.2.4.3.
133 Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 6.7.3.3.
134 Vgl. im Detail Handbuch Horizontal Monitoring, Pkt 6.7.4.4.
135 Vgl. *Koller/Schuh/Woischitzschl*äger, Handbuch zur Praxis zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, 24.
136 Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 6.7.4.1.
137 Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 6.7.4.5.
138 Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 6.7.4.2.
139 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I (1991) 18; *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung (2004) 124.
140 In Österreich ist das so ausdrücklich in der Bundesabgabenordnung verankert (§ 115 Abs. 1 BAO).
141 Vgl. § 93 und § 93a AO und § 143 BAO.
142 §§ 193 ff. AO, §§ 144 ff. BAO.
143 §§ 249 ff., §§ 2328 ff. BAO; §§ 111 ff. BAO.
144 *Drüen*, FR 2011, 101 (104).
145 § 90 AO, § 119 BAO.
146 Z.B. *Achatz*, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabenverfahren, in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem Finanzstrafgesetz (2001), 21 (34 f.); *Birk*, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzuges und dessen Sanktionierung, StuW 2004, 277 (278).

ner[147] oder ein haftungspflichtiger Dritter[148] muss vielmehr zusätzlich die ihn treffende Abgabenschuld selbst errechnen und sie selbständig bis zu einem gesetzlich bestimmten Zeitpunkt an das zuständige Finanzamt abführen. Bis zur Einreichung der Steuererklärung, bei Selbstveranlagungsabgaben bis zu deren Entrichtung, sind die Aktivitäten des Steuerpflichtigen in Hinblick auf seine steuerliche Mitwirkungspflicht sehr hoch. Diese proaktive – von finanzverwaltungsbehördlichem Vorgehen unbehelligte – Mitwirkungspflicht endet mit der Einreichung der Steuererklärung oder bei Selbstveranlagungsabgaben mit der Entrichtung der Steuerschuld.[149] Die Mitwirkungspflichten des Abgabenschuldners betreffen somit zunächst den der tatsächlichen Rechtsanwendung durch die Abgabenverwaltung vorgelagerten Zeitraum. In dieser Phase des Steuerverfahrens findet aggressive Steuerplanung statt. Dies gilt gleichermaßen für missbräuchliche und betrügerische Verhaltensweisen.

Im Regelfall gelangt erst nach dieser Phase, frühestens zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung, die Information an die Finanzbehörde, welche sie zur Wahrnehmung ihrer Pflichten benötigt. In der Phase bis zur Einreichung der Steuererklärung verhält sich die Finanzbehörde somit nicht zuletzt mangels Kenntnis der abgabenrechtsrelevanten Umstände regelmäßig passiv. Sie schreitet grundsätzlich nur in einer Art „Verdachtssituation" ein. Danach dreht sich die Aktivitätsintensität: Die Finanzbehörde muss aktiv werden, der Steuerpflichtige hat im Regelfall nur mehr auf Aufforderungen der Finanzverwaltung reagieren.[150]

Vergegenwärtigt man sich die einzelnen Stadien des Abgabenverfahrens, so ist Folgendes zu erkennen: Die Erlassung des Bescheides, der die Steuerschuld festsetzt, ist in der Praxis im Regelfall ein Formalakt der Finanzverwaltung.[151] Den Inhalt des Bescheides bestimmt im Regelfall der Steuerpflichtige allein. Bei Selbstveranlagungsabgaben gilt dies sogar weitestgehend[152] uneingeschränkt. Dort berechnet er nach der Subsumtion sogar die Steuerschuld selbst. Der Steuerschuldner wirkt daher nicht bloß an der Erforschung der materiellen Wahrheit mit, sondern er legt die seines Erachtens materielle Wahrheit offen, mehr noch, er subsumiert seine materielle Wahrheit auch gleich unter die seines Erachtens anwendbare Rechtsnorm und errechnet daraus selbst die Bemessungsgrundlage für seine Steuer.[153] Erzeugt er bei der Abgabenbehörde durch sein Verhalten keinen Verdacht, kommt es in dieser Phase – außerhalb der verbindlichen Vorabauskunft – auch zu keinem Kontakt zwischen ihm und der Abgabenbehörde.

Streng genommen findet bis zur Erlassung des Abgabenbescheides, bei Selbstveranlagungsabgaben bis zur ersten von der Verwaltung gesetzten Kontrollhandlung, keine Kooperation im Sinne einer Interaktion zwischen Abgabenbehörde und Steuerpflichtigem statt. Der Duden bezeichnet Kooperation als „Zusammenarbeit verschiedener Partner", „kooperativ" wird als „zusammenarbeitend, gemeinsam" bezeichnet.[154] Kooperation ist klar von Konsens zu unterscheiden und schließt einen solchen daher nicht zwingend mit ein. Allerdings ist dies von Steuerpflichtigen und Verwaltung hier m.E. mehr als sukzessives auf dasselbe Ziel, nämlich die gesetzmäßige Steuerschuld zu bestimmen, gerichtetes Handeln zu verstehen. Der Prozess der bis zur Entrichtung der Steuerschuld stattfindet, ist daher m.E. keine echte Kooperation.[155] Weil in diesem Stadium des Abgabenverfahrens eine solche nicht stattfindet, kann aggressive Steuerplanung (auch missbräuchliches oder betrügerisches Verhalten) von der Finanzverwaltung unbeobachtet geschehen.

Erst wenn der Bescheid ergangen ist, startet die Abgabenbehörde im Regelfall (risikobasiert) die Überprüfung der dem Bescheid zugrunde liegenden Annahmen und setzt gegebenenfalls ihr Kontrollinstrumentarium ein. Die Untersuchung des Sachverhalts setzt also in Praxi erst im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides ein. Im Regelfall kommt es auch erst in diesem Verfahrensstadium zur Interaktion zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. In diesem Stadium müssen die Finanzbehörde und der betroffene Steuerpflichtige nämlich wirklich zusammenwirken.[156] Diese Form der Kooperation entspringt dem traditionellen Konzept des Verhältnisses zwischen Bürger und Verwaltung. Die Mitwirkung kann durch Zwangs- und Ordnungsstrafen erzwungen werden, ihre Verweigerung wird durch Schätzung der Besteuerungsgrundlagen „geahndet".

Aus der Konzeption des deutschen und des österreichischen Steuerverfahrens ergibt sich somit, dass der Steuerpflichtige in dem, was die Besteuerung letztendlich ausmacht, zunächst vollkommen auf sich allein gestellt ist. Nachprüfend und vor allem nachspürend tritt die Verwaltung erst später auf. Das erzeugt massive Vollzugsdefizite und damit potentiell Einnahmenausfälle auf der einen Seite und kann böse Überraschungen mit hohen Zahlungsverpflichtungen auf der anderen Seite nach sich ziehen.

Genau das zu verhindern, ist Ziel des Horizontal Monitoring: Horizontal Monitoring soll einen dauerhaften und regelmäßigen Kontakt zwischen der Finanz-

147 Die Umsatzsteuer ist etwa vom Abgabenschuldner selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen.

148 In Deutschland und Österreich hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer für den Arbeitnehmer zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen, die Kapitalertragsteuer ist selbst zu berechnen und eigenständig zu entrichten. In Österreich gilt dies zudem für Gewinne aus Grundstücksveräußerungen (§ 30b und § 30c öEStG).

149 Zur Unterscheidung zwischen proaktiver und reaktiver Mitwirkung *Ehrke-Rabel*, Horizontal Monitoring, 243.

150 Eine Ausnahme stellen § 139 BAO und § 90 AO dar.

151 *Seer*, DStJG 31 (2008) 16 ff.

152 Die Erlassung eines Bescheides kommt bei Selbstbemessungsabgaben nur unter den Voraussetzungen des § 201 BAO in Betracht.

153 Nach *Drüen* wird der Vollzug des Steueraufkommens de jure und de facto in einem Selbstveranlagungsverfahren bewerkstelligt (*Drüen*, Die Zukunft des Steuerverfahrens, 14).

154 Duden, Das Fremdwörterbuch[9] (2006).

155 Zu den vielfältigen rechtlichen Ausgestaltungsformen von Kooperation s. *Drüen*, FR 2011, 101 (103).

156 Im Ergebnis teile ich die Auffassung von *Seer* und *Drüen*, wonach im Abgabenverfahren eine Kooperationsmaxime gelte, halte sie aber für weiter ausbaufähig (in diesem Sinne auch *Drüen*, FR 2011, 101 (112)).

behörde und den Steuerpflichtigem in einem Verfahrensstadium aufbauen, in dem der Abgabepflichtige im Regelfall mit massiven Verpflichtungen auf sich allein gestellt ist. Horizontal Monitoring soll in der Beziehung zu bestimmten Steuerpflichtigen einen Paradigmenwechsel von der vergangenheitsbezogenen ex-post-Prüfung hin zu einer gegenwartsbezogenen begleitenden Aufsicht der Unternehmer nach sich ziehen.[157] Horizontal Monitoring soll im Sinne eines auf die Verhaltensmuster von Steuerpflichtigen abgestimmten Vollzuges die klassischen Instrumente nicht ersetzen. Es kann nur eine Ergänzung sein.

dd) Passt „Horizontal Monitoring" in die deutsche und österreichische Verfahrensordnung?

Auch wenn die Abgabenbehörde tatsächlich im Regelfall erst nach Erlassung des Veranlagungsbescheides oder nach der Selbstentrichtung tätig wird, ist dies gesetzlich nicht geboten. Weder die allgemeinen Aufsichtsmaßnahmen, noch die Bestimmungen über die Betriebsprüfung verlangen, dass eine Abgabenerklärung eingereicht oder ein Bescheid erlassen wurde.[158] Eine im Verhältnis zur Sachverhaltsüberprüfung zeitnahe Überprüfung durch die Finanzbehörde ist daher unabhängig von der Existenz eines Horizontal Monitoring zulässig.[159] Bedenken hegt *Drüen*, der in einem Prüfungshandeln vor Ergehen des Abgabenbescheides eine rechtsstaatlich problematische Vermischung von staatlicher Verantwortung und Verantwortung des Steuerpflichtigen sieht.[160] Mir ist einleuchtend, dass nach dem traditionellen Konzept sowohl der AO als auch der BAO der Steuerpflichtige die Aufgabe hat, den Sachverhalt offenzulegen. Der Finanzbehörde kommt einerseits die Subsumtion des Sachverhalts unter einen gesetzlichen Tatbestand und die Veranlassung des Rechtsfolgeneintritts zu. Außerdem muss sie überprüfen, ob die Angaben des Steuerpflichtigen betreffend den von ihm verwirklichten Sachverhalt richtig sein können. Wie sich aus der Darstellung des Verfahrens bei Veranlagungsabgaben und noch mehr bei Selbstveranlagungsabgaben ergibt, besteht diese Trennung in der Realität auch ohne Modelle vorgelagerter Überprüfungen nicht: Der Steuerpflichtige legt nicht nur den von ihm verwirklichten Sachverhalt offen, er subsumiert auch und er berechnet auch seine Steuerschuld selbst. Dennoch verbleibt die Letztentscheidung bei der Finanzbehörde. Das ändert sich bei dem österreichisch verstandenen Horizontal Monitoring nicht, weil eine nachträgliche Prüfung nicht ausgeschlossen wird und auch eine gemeinsame Festsetzung der Steuerschuld nicht vorgesehen ist. Ich erkenne daher keine rechtsstaatlichen Bedenken.

Horizontal Monitoring geht allerdings über eine klassische Betriebsprüfung hinaus: Wenn in bestimmten Einzelfällen ein proaktives Tätigwerden des Abgabenschuldners in Form von Berichtspflichten festgelegt wird und sogar eine „Aufzeigungspflicht" eintritt, *„sobald sie (die Situationen) eine nennenswerte Auswirkung nach sich ziehen"*[161] und wenn Steuerrisiken laufend diskutiert und der Abgabenbehörde präsentiert werden müssen, dann erzeugt Horizontal Monitoring – natürlich auf freiwilliger Basis – eine aktive Mitwirkungspflicht vor Einreichung der Steuererklärung, die über die aktive Mitwirkungspflicht im klassischen Verfahren hinausgeht. Dies vermittelt der Finanzverwaltung die Chance, unerwünschte steuerlich motivierte Sachverhaltsverwirklichungen bereits zum Zeitpunkt ihrer Entstehung zu erkennen und allenfalls (informelle) Abwehrmaßnahmen zu setzen. Vor allem aber kann der Gesetzgeber zu einem früheren Zeitpunkt aktiv werden und die Finanzverwaltung kann – auf Grund ihres so erlangten Bewusstseins – Auslegungsspielräume auf erwünschte Konstellationen einschränken. Beim Steuerpflichtigen könnte durch den regelmäßigen Kontakt (psychologisch) ein anderes Verständnis für die Verpflichtung zur Steuerzahlung entstehen, das im besten Fall zu einer erhöhten Bereitschaft zur Erfüllung dieser Pflicht führt. Von aggressiven Steuerplanungen abhalten kann die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen jedoch formal auch im Horizontal Monitoring m.E. nicht.

Da Horizontal Monitoring auf Freiwilligkeit basiert, muss auch dem Steuerpflichtigen aus seiner freiwilligen, vielfach über das Gesetz hinausgehenden Mitwirkung ein Vorteil erwachsen. Ein solcher besteht nach Aussage der einschlägigen Empfehlungen der OECD einerseits in der Erhöhung von Planungs- und Rechtssicherheit und andererseits in der Reduktion der Rechtsbefolgungskosten (compliance costs). Ob Horizontal Monitoring tatsächlich eine Verringerung der Rechtsbefolgungskosten nach sich zieht, wage ich zu bezweifeln. Die Teilnahme an Horizontal Monitoring dürfte die Notwendigkeit steuerlicher Beratung nicht ersetzen, sondern – wenn überhaupt – eine zeitliche Verschiebung der Kostenentstehung, nämlich auf die Zeit vor der Einreichung der Steuererklärung, bewirken. Unter Umständen könnte Horizontal Monitoring eine Verringerung der Rechtsmittel nach sich ziehen und insofern Kosten einsparen. Was die Planungs- und Rechtssicherheit anbelangt, scheint nach deutschem Verständnis eine solche auf nicht formalisierter Basis über tatsächliche Verständigungen und nach Treu und Glauben bindende Vorabauskünfte möglich.[162] In Österreich besteht indessen insgesamt Nachholbedarf. Ein österreichisches Pendant zur tatsächlichen Verständigung ist der österreichischen Rechtsprechung fremd und wird nur von einer kleinen Gruppe im Schrifttum vertreten.[163] Förmliche (gebührenpflichtige) Auskünfte kennt das österreichi-

157 Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 6.1.3.

158 *Seer*, in Tipke/Kruse, AO § 193 Tz. 4. – Für Österreich: *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, SWK 2014, 1054; *Ehrke-Rabel*, Horizontal Monitoring 243; *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, ALJ 2014, 99.

159 *Seer*, in Tipke/Kruse, AO, § 193 Rz. 4; für Österreich *Ehrke-Rabel*, Horizontal Monitoring, 243.

160 *Drüen*, FR 2011, 101 (103); *Drüen*, IFSt 35 ff.

161 Handbuch Horizontal Monitoring Pkt 7.4.1.

162 Dazu ausführlich *Drüen*, FJ 2011, 101 (110 f.).

163 *Ruppe*, Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im Abgabenrecht, in Leitner (Hrsg.), Finanzstrafrecht 2002 (2003) 9; *Ehrke*, Konsenstechniken im Abgabenrecht (2002); *Achatz*, Verständigungen im Steuerrecht, in Pezzer (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004) 161; *Gunacker-Slawitsch*, Einigung im finanzgerichtlichen Verfahren?, in Ehrke-Rabel/Merli (Hrsg.), Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2014) 61.

sche Verfahrensrecht nur für Verrechnungspreise, Fragen im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung und solche im Zusammenhang mit Umgründungen. Für formlose Auskünfte wird sehr begrenzt eine Art Vertrauensschutz anerkannt.[164] Die Vorteile des Abgabepflichtigen scheinen im Verhältnis zu jenen Vorteilen, welche der Finanzverwaltung aus dem Horizontal Monitoring erwachsen (nämlich dem Erhalt von Informationen, zu denen sie auf üblichem Weg nicht oder nur schwer käme) in Österreich derzeit geringer zu sein. Will sich also die Behörde nicht an ihre Zusicherungen im Rahmen des Horizontal Monitoring halten, hat sie Informationen von Seiten des Steuerpflichten und ein gesetzliches Reaktionsinstrumentarium, der Steuerpflichtige hat aber keinen durchsetzbaren Anspruch auf erklärungskonformes Verhalten der Abgabenbehörde. In einem von Grundsätzen der Fairness, des Vertrauens und der Transparenz geprägtem Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem muss m.E. auch Waffengleichheit herrschen. Dies ist in Österreich angesichts des fehlenden Vertrauensschutzes informeller Verhaltensweisen nicht der Fall.

Horizontal Monitoring soll weder das Legalitätsprinzip unterlaufen noch den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beseitigen.[165] Es soll auch keine sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlungen schaffen. Dies beginnt freilich bereits bei der Auswahl der Steuerpflichtigen, die zur Teilnahme befugt sein sollen. Dabei muss es sich um ein sachlich begründbares Kriterium handeln. In Österreich sollen das Steuerpflichtige sein, die bereits über ein Steuerrisikomanagementsystem verfügen oder bereit sind, ein solches einzurichten. Da Horizontal Monitoring ganz maßgeblich darauf basiert, dass der beteiligte Steuerpflichtige sich seiner steuerlichen Verpflichtungen bewusst ist und sie als Teil seiner Unternehmensführungsaufgaben vorausschauend berücksichtigt, erscheint mir dieses Kriterium sachgerecht. Dass ein solches Steuerrisikomanagement ein Indikator für Steuerloyalität sein mag, die als solche keine Pflicht in unserem Steuersystem darstellt,[166] ändert an der Sachlichkeit des Auswahlkriteriums nichts.

Während des Horizontal Monitoring ist Transparenz die Voraussetzung für Legalität und Egalität. Einer umfassenden gesetzlichen Normierung bedarf Horizontal Monitoring m.E. jedoch nicht: Der Finanzverwaltung steht bei der Auswahl ihrer Kontrollinstrumente ein Verfahrensermessen zu, das sie im Rahmen der sie bindenden Prinzipien der Gleichheit und Gesetzmäßigkeit (der Steuerschuld) ausschöpfen kann. Der gesetzliche Rahmen müsste aber jedenfalls in Österreich allgemein – und unabhängig von Horizontal Monitoring – an die tatsächlichen Gegebenheiten und Bedürfnisse des Steuerpflichtigen angepasst werden. Die Instrumente und Rechte der Finanzverwaltung zur Durchsetzung der Gesetze sind, so sie ausreichende Informationen über den Sachverhalt haben, positivrechtlich hinreichend geregelt. Dem Bedürfnis – in bestimmten Konstellationen ist es auch ein Anspruch – des Steuerpflichtigen auf Vertrauen in die Beständigkeit des verwaltungsbehördlichen Handelns wird aber nach wie vor positivrechtlich und richterrechtlich nicht hinreichend Rechnung getragen. Für Deutschland wage ich kein abschließendes Urteil abzugeben. Der Vertrauensschutz in nicht bescheidförmliche behördliche Emanationen erscheint mir aber stärker ausgeprägt als in Österreich.

Zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen muss die Rechtssicherheit im Zusammenhang mit Auskünften im Horizontal Monitoring gleich ausgestaltet sein wie außerhalb des Horizontal Monitoring. Ein erhöhter Vertrauensschutz in Horizontal Monitoring-Fällen und ein im Verhältnis dazu geringerer Vertrauensschutz außerhalb desselben wäre verfassungsrechtlich schwer zu rechtfertigen. Der Vorteil von Horizontal Monitoring könnte m.E. – verfassungsrechtlich unbedenklich – nur in der rascheren Abwicklung eines Auskunftsersuchens liegen.

Wenn bisweilen Bedenken gegen die Vorschläge der OECD mit dem Hinweis auf eine Korruptionsanfälligkeit geäußert werden, handelt es sich m.E. um ein vorgeschobenes Argument: Warum soll sich eine Behörde bei der Erlassung eines Bescheides gesetzeskonformer verhalten als bei nicht-bescheidförmlichem Vorgehen? Mit *Drüen* kann die Handlungsform nicht ausschlaggebend sein.[167] Inhaltlich muss die Behörde immer – egal ob förmlich oder nicht förmlich – „in Vollziehung der Gesetze" handeln. Wird der Vertrauensschutz im Sinne eines Vertrauensschutzes und nicht einer absoluten Verbindlichkeit verstanden, in dem Sinn, dass die Abgabenbehörde grundsätzlich nicht gegen den Willen des in seinem Vertrauen schützenswerten Adressaten ihres Handelns von ihrer einmal vertretenen Rechtsansicht abweichen darf, dann ist dieser Zustand kein anderer als im Fall eines Bescheides: Ein rechtswidrig begünstigender Bescheid kann zwar bekämpft werden. Dies wird der besonnene Steuerpflichtige jedoch nicht tun. Und der Konkurrent hat nach hA in Österreich[168] keine Möglichkeit und in Deutschland nur eingeschränkte Möglichkeiten[169] diese Begünstigung zu bekämpfen. Insofern steht der rechtswidrige Bescheid in dem gleichen Spannungsverhältnis zum Legalitätsprinzip und zum Gleichheitssatz wie ein nicht förmliches Verwaltungshandeln, für dessen Beständigkeit der Steuerpflichtige Vertrauensschutz genießt. Man mag einwenden, dass die Auskunft dann gar nicht, der Bescheid aber unter den Voraussetzungen der AO und der BAO zurückgenommen werden kann. Ein Blick auf die Voraussetzungen für nachträgliche Änderungen von Bescheiden zu Lasten des Adressaten relativiert aber auch diesen Befund: Außerhalb der Nichtigkeit sind sämtliche Bestimmungen, die zur nachträglichen Änderung

164 Vgl. den Überblick bei *Ehrke-Rabel*, Verbindliche Auskünfte in Österreich, GeS 2010, 31.

165 OECD (2013), Co-operative Compliance, A Framework, 41 ff.

166 *Drüen*, FJ 2011, 101 (109).

167 *Drüen*, FJ 2011, 101 (111 f.).

168 *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und Abgabenverfahren (2005) 211 ff.; *Mamut*, Konkurrentenrechtsschutz im Abgabenrecht (2010).

169 Vgl. etwa die Diskussion im Gefolge von EuGH 8.6.2006 – Rs. C-430/04 *Finanzamt Eisleben/Feuerbestattungsverein Halle*.

von Bescheiden ermächtigen, als Ermessensnormen konzipiert.[170] Vertrauensbegründendes Verhalten von Seiten der Abgabenverwaltung verlangt eine Ermessensübung zugunsten des Abgabepflichtigen.[171] Insofern erscheint es gerechtfertigt, auch formlosen Auskünften, so sie nicht von offenkundig unrichtig waren, eine erhöhte Bestandskraft beizulegen.

Selbst der Vorwurf eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz wird bei einem Vergleich zwischen formlosem (aber zugunsten des Betroffenen verbindlichem) Verwaltungshandeln und Bescheid haltlos: Auch der begünstigende Bescheid schafft eine Ungleichbehandlung zu Lasten des rechtmäßig aber belastender Besteuerten, aber begründet weder einen Anspruch auf gleiche Behandlung im Unrecht noch einen Anspruch des Konkurrenten auf Beseitigung der Begünstigung.

Dem Verdacht einer Art „Günstlingswirtschaft" durch formlose Instrumente könnte durch erhöhte Transparenz gegenüber der Öffentlichkeit begegnet werden.[172] In diesem Sinn empfiehlt die Kommission in ihrer Mitteilung zum „co-operative compliance" etwa die Veröffentlichung von im Rahmen von Horizontal Monitoring getroffenen Vereinbarungen über wichtige Rechtsfragen.[173] In diesem Zusammenhang stellen sich natürlich Fragen der Schutzwürdigkeit und der Reichweite des Steuergeheimnisses, allenfalls auch von Geschäftsgeheimnissen, die einer näheren Untersuchung harren.

V. Zusammenfassung

Der Fall der Zölle und sonstigen Handelshemmnisse innerhalb der EU, die Reduktion derselben im Verhältnis zu Drittstaaten und die Möglichkeiten, die die Digitalisierung des Lebens für die Wirtschaft geschaffen hat, haben zur Globalisierung unserer Welt beigetragen. Territoriale Grenzen beschränken Wirtschaftsaktivitäten nicht mehr. Physische Präsenz in einem Staat ist oft für wirtschaftliche Aktivität keine Voraussetzung mehr.

Das Steuerrecht knüpft jedoch weiterhin an das staatliche Territorium an. Dies liegt daran, dass das Recht, Steuern zu erheben, ein grundlegendes Staatsrecht ist und dass Staaten in ihren Rechten auf ihr Hoheitsgebiet beschränkt sind.

Mobilität der Wirtschaftsfaktoren ermöglicht es den Wirtschaftsteilnehmern im derzeitigen Gefüge, den Staat, an den sie ihre Steuern zahlen, vielfach frei zu wählen. Damit werden aber unterschiedliche Steuersysteme zu einem Wettbewerbsfaktor. Steuerwettbewerb wird zu einem Thema für Staaten, weil er es ermöglicht, Steuersubstrat anzuziehen. Wirken tut er, indem Wirtschaftsteilnehmer sich diesen Wettbewerb zunutze machen. Tun sie dies durch sog aggressive Steuerplanung, gelangen die Besteuerungsgleichgewichte zwischen den Staaten in Gefahr.

Sowohl die OECD als auch die EU haben sich die Bekämpfung unlauteren Steuerwettbewerbs und aggressiver Steuerplanung zum Ziel gesetzt und in diesem Zusammenhang auch verfahrensrechtliche Maßnahmen initiiert. Diese liegen neben spezifischen Einzelmaßnahmen einerseits in einer Verstärkung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit, andererseits in einer Verstärkung oder Veränderung der ohnehin schon traditionell mit dem Steuerpflichtigen bestehenden Zusammenarbeit. Gerade die Verstärkung der Zusammenarbeit mit dem Steuerpflichtigen wirft einige Fragen in Hinblick auf ihre Kompatibilität mit dem bestehenden Verfahrensrecht auf, auf die hier eingegangen wird. Im Ergebnis stellt sich heraus, dass nach der hier vertretenen Auffassung vermeintliche Hindernisse keine echten Hindernisse sind.

Im Einzelnen erheben die Veränderungen, die sich aus der internationalen Entwicklung für den nationalen Steuervollzug ergeben, jedoch Fragen, die noch nicht vollständig beantwortet sind. Insofern befindet sich der Abgabenvollzug im Umbruch.

---

170 Vgl. §§ 129, 130, 131 und 132 AO. – Für Österreich vgl. §§ 293, 295a, 299 und 303 BAO.

171 Vgl. *BMF*, RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 2.2.

172 Vgl. dazu auch *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, SWK 2014, 1054. So auch schon *Ruppe*, in Finanzstrafrecht 2002 9 (26); *Seer*, StuW 2003, 40 (58); *Drüen*, FR 2011, 101 (105).

173 COM (2012) 622 final.

Der automatische Informationsaustausch als neuer OECD-Standard zur steuerlichen Erfassung des Finanzkapitals im Spannungsverhältnis zu Maßnahmen der Geldwäschebekämpfung

Prof. Dr. ROMAN SEER/ANNA LENA WILMS, Ruhr-Universität Bochum*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Der OECD-Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten
1. Entwicklung und Zweck des neuen OECD-Standards zum automatischen Informationsaustausch
2. Grundlegendes Konzept des automatischen Informationsaustausches nach dem neuen OECD-Standard
a) Adressaten und Untersuchungsgegenstand
b) Sorgfaltspflicht bei der Identifizierung meldepflichtiger Konten
III. Entwurf einer 4. Geldwäscherichtlinie
1. Sorgfaltspflicht gegenüber Kunden im Rahmen der Geldwäscherichtlinie
2. Analyse- und Berichtspflichten im Rahmen der Geldwäschebekämpfung – Private in die Pflicht nehmen
3. Überschneidungen von Geldwäscherichtlinie und OECD-Standard
IV. Das Spannungsverhältnis des neuen OECD-Standards zu Maßnahmen der Geldwäschebekämpfung im Lichte des Datenschutzes innerhalb der Europäischen Union
1. Datenschutz in der Europäischen Union
a) EU-GrCharta (Primärrecht der EU)
b) Datenschutzrichtlinie 1995/46/EG (Sekundärrecht der EU)
c) Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)
d) Rechtsprechung des BVerfG
2. Datenschutzbestimmungen des neuen OECD-Standards
3. Zugang und Verwendung von im Rahmen der Vorschriften zur Geldwäschebekämpfung erhobenen Informationen für Zwecke des automatischen Informationsaustausches
V. Zusammenfassung der Ergebnisse

I. Einleitung

Durch die stetig voranschreitende Globalisierung sind grenzüberschreitende steuerlich relevante Sachverhalte mittlerweile alltäglich geworden. Aufgrund der gestiegenen Mobilität der Steuerpflichtigen, der Häufigkeit grenzüberschreitender Transaktionen und der Internationalisierung der Finanzinstrumente wachsen die Herausforderungen einer zutreffenden Steuerveranlagung, da die Allokation von Einkommen erschwert und die Herkunft von Geldflüssen insbesondere durch zwischengeschaltete Gesellschaften unkenntlich gemacht werden kann. Der Informationsaustausch in Steuersachen ist daher essentiell und befindet sich ebenso seit Jahren in einer steten Entwicklung[1]. Parallel zur Bekämpfung des Steuerbetruges und der Steuerflucht ist auch die Bekämpfung der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung durch genannte Entwicklung auf dem globalisierten Finanzmarkt betroffen. Schwarzgeldströme können dem Finanzsektor und Binnenmarkt schaden und für die Terrorismusfinanzierung eingesetzt werden[2]. Zwar fallen beide Rechtsgebiete nicht zusammen; es existieren jedoch Schnittstellen. Der hoch dynamische internationale Finanzsektor erschwert die Bestimmung sowohl der Einkommensquellen in Steuersachen (z.B. Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren) als auch von Geldwäschetransaktionen. Zur Erfassung dieser Sachverhalte hat die OECD nunmehr den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen bezüglich Finanzkonten zum *allgemeinen Standard* erklärt[3]. Dem ist jüngst auch die EU in Gestalt einer erneuten Änderung der Amtshilferichtlinie gefolgt[4]. Gleichzeitig erfahren derzeit die EU-Vorschriften zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung eine Überarbeitung. In diesem Beitrag sollen beide Instrumente vorgestellt und in Beziehung zueinander gesetzt werden.

---

* *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum. *M.Sc. Anna Lena Wilms* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Lehrstuhl. Die Grundlage für den nachfolgenden erweiterten Beitrag bildet ein englischsprachiger Vortrag, den *R. Seer* als Keynote Speaker am 30.5.2014 auf der Jahrestagung der European Association of Tax Law Professors (EATLP) in Istanbul gehalten hat.

1 Innerhalb der EU hat die am 1.1.2013 in Kraft getretene Amtshilferichtlinie 2011/16/EU v. 15.2.2011, ABl. EU Nr. L 64, 1, die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten auch im Bereich der direkten Steuern verstärkt; zu den Grundlagen des internationalen Informationsaustausches in Steuersachen ausf. *Seer/Gabert,* StuW 2010, 3.

2 Richtlinie 2005/60/EG v. 26.10.2005, ABl. Nr. L 309, 15, Erwägungsgrund 1.

3 *OECD,* Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Paris (veröffentlicht am 21.7.2014).

4 Richtlinie 2014/107/EU des Rates v. 9.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. Nr. L 359, 1. Hierzu wurde am 16.3.2015 der erste Bericht der Expertengruppe veröffentlicht (abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/financial_account_information/index_de.htm).

II. Der OECD-Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten

1. Entwicklung und Zweck des neuen OECD-Standards zum automatischen Informationsaustausch

Ein wesentliches Mittel zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung auf internationaler Ebene bildet die Herstellung steuerlicher Transparenz durch den internationalen Informationsaustausch. Dazu finden sich Regeln in Art. 26 des DBA-Musterabkommens (sowie des dazu verfassten Musterkommentars), in dem speziellen Musterabkommen über den Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreement – TIEA) und auf der Ebene der EU in der Amtshilferichtlinie[5]. Dabei hat die Entwicklung besonders in den letzten Jahren enorm an Fahrt aufgenommen, was sich gerade in Gestalt des automatischen Informationsaustausches zeigt. Der automatische Informationsaustausch ist ein regelmäßiger Austausch zwischen Staaten, ohne dass es eines speziellen Ersuchens bedarf. Im Unterschied zu sog. Spontanauskünften liegt dem automatischen Informationsaustausch keine spezielle Einzelfallprüfung zugrunde, sondern der ausländische Staat liefert dem anderen Staat in *abstrakt definierten Fallgruppen* von sich aus bestimmte, potentiell relevante Informationen[6]. Zwar fand sich diese Form des Informationsaustausches bereits in Tz. 9 des Kommentars zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens aus dem Jahr 1977 und ebenso in Art. 3 RL 77/799/EWG vom 19.12.1977 (Amtshilferichtlinie)[7]. Jedoch mussten die „Gruppen von Einzelfällen" bzw. „Kategorien" zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten noch im Wege des Konsultationsverfahrens bilateral bestimmt werden. Daher verwundert es nicht, dass es selbst innerhalb der EU nur recht wenige, eher punktuell gefasste Verwaltungsabkommen gibt, aufgrund derer ein automatischer Informationsaustausch gelebt wird[8].

Ein breiterer Einstieg in den automatischen Informationsaustausch gelang dann aber im Jahr 2003 mit der Zinsrichtlinie 2003/48/EG vom 3.6.2003[9]. Sie führte den automatischen Informationsaustausch für bestimmte Zinseinkünfte ein. Ihre Effektivität litt und leidet derzeit noch an einem engen Zinsbegriff, an der fehlenden Transparenz bei zwischengeschalteten Einheiten und an dem Umstand, dass mit Belgien, Luxemburg und Österreich drei Mitgliedstaaten zumindest zunächst einen mit einem Quellensteuerabzug bedingten Sonderstatus einnahmen[10]. Diesen Mängeln begegnet nun die Richtlinie 2014/48/EU vom 24.3.2014[11]. Außerhalb des Zinssektors definiert die verschärfte Amtshilfe-Richtlinie 2011/16/EU vom 15.2.2011[12] mittlerweile fünf abstrakt-generelle Fallgruppen (Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen, Lebensversicherungsprodukte, Ruhegehälter und Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus) für die für Besteuerungszeitraume ab dem 1.1.2014 obligatorisch automatische Auskünfte zwischen den Mitgliedstaaten zu erteilen sind.

Einen ganz wesentlichen Druck zur Etablierung des automatischen Informationsaustausches als einen sog. *Common Reporting Standard (CRS)* hat der US-amerikanische Foreign Tax Account Compliance Act (FATCA) ausgelöst. Im Ausgangspunkt handelt es sich dabei um ein unilaterales US-Gesetz, das ausländische Finanzinstitute verpflichtet, Informationen über die in ihren jeweiligen Instituten geführten US-amerikanischen Staatsbürger an den Internal Revenue Service (IRS) zu übermitteln. Geschieht dies innerhalb bestimmter Fristen nicht, werden die nicht mitwirkenden Finanzinstitute seit dem 1.7.2014 mit einer 30 %igen Abzugsteuer *(„Strafsteuer")* auf aus US-Quellen geleistete Zahlungen belegt[13]. Vor dem Hintergrund dieser unilateralen „Drohkulisse" hat die USA sog. Intergovernmental Agreements (IGA) entwickelt, die sie entweder als gegenseitiges Auskunftsabkommen (IGA Typ A) oder als einseitiges Auskunftsabkommen (IGA Typ B) den ausländischen Staaten anbieten[14], um die in dem jeweiligen ausländischen Staat ansässigen Finanzinstitute der Strafsteuergefahr zu entledigen. Bisher haben 50 Staaten ein gegenseitiges Abkommen (IGA Typ A) und 7 Staaten ein einseitig zugunsten der USA wirkendes Abkommen (IGA Typ B) mit den USA abgeschlossen[15]. Weitere 48 Staaten haben den Abschluss eines IGA Typ A und weitere 7 Staaten den eines IGA Typ B mit den USA konsentiert. Damit sind alle Mitgliedstaaten der EU ebenso involviert wie Nachbarstaaten, in denen bisher ein stren-

5 Zu den einzelnen Rechtsquellen s. *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (4 ff.).

6 Charakterisierung der automatischen Auskunft in Abgrenzung von der Spontanauskunft und den Einzelauskunftsersuchen, s. *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (14).

7 ABl. Nr. L 336, 15.

8 Aufzählung aus deutscher Sicht bei *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (14).

9 ABl. Nr. L 157, 38.

10 *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 117 AO Tz. 40 m.w.N. (Mai 2014). Belgien hat aber seit dem 1.1.2010 von dem Quellensteuerverfahren abgesehen. Luxemburg hat zum 1.1.2015 ebenfalls vom anonymen Quellensteuerabzug zur automatischen Auskunftserteilung gewechselt. Dem will schließlich auch Österreich mit Inkrafttreten einer geänderten EU-Zinsrichtlinie folgen.

11 RL 2014/48/EU des Rates v. 24.3.2014 zur Änderung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. EU Nr. L 111, 50. Am 18.3.2015 hat die Kommission einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Aufhebung der Richtlinie 2003/48/EG vorgelegt, COM (2015) 129.

12 Siehe FN 1.

13 Zu FATCA s. *Hartrott/Heinemann*, BB 2012, 671; *Krismanek*, BB 2010, 2143; *Höring*, DStZ 2012, 469; *Döhle*, IWB 2013, 438; *Lappas/Ruckes*, IStR 2013, 929. Die Quellensteuer ist gem. § 1471 (a) i.V.m. § 1473 IRC (Internal Revenue Code) von der US-Zahlstelle (*withholding agent;* z.B. eine US-Gesellschaft oder US-Bank) einzubehalten, wenn diese abzugspflichtige Zahlungen (*withholding payments;* z.B. Dividenden, Zinsen, etc.) an ausländische Finanzintermediäre (*foreign financial institution;* z.B. Equity Fonds) weiterleitet, welche die Meldepflichten des § 1471 (b) IRC nicht erfüllen.

14 Beide Modelle sind unter http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx abrufbar (Stand 31.3.2015).

15 Siehe die Nachweise unter http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx (Stand 31.3.2015).

ges nationales Bankgeheimnis gegolten hat (z.B. Liechtenstein, Schweiz). Die Bundesrepublik Deutschland gehört zu der weit überwiegenden Anzahl der Staaten, die mit den USA ein gegenseitiges Auskunftsabkommen (IGA Typ A) zum automatischen Austausch von Kontoinformationen abgeschlossen haben[16]. Mittlerweile hat sie auch die innerstaatlichen Vorschriften erlassen, um ihre Verpflichtungen aus dem FATCA-Abkommen erfüllen zu können[17]. Flankiert wurde die bahnbrechende Initiative der USA auf politischer Ebene, indem sich am 19.4.2013 die Finanzminister und Notenbankgouverneure der G20-Staaten ebenfalls für den Standard zum automatischen Informationsaustausch aussprachen.[18] Dieser Standard („OECD-Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters", nachfolgend „*OECD-Standard*") inklusive Kommentar wurde schließlich im Juli 2014 von der OECD veröffentlicht[19]. Er ermöglicht einen erschöpfenden Austausch von Kontenständen und Kapitalerträgen eines Steuerpflichtigen auf ausländischen Konten und besteht aus zwei Elementen[20]:

1. der Mustervereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Informationsaustausch bezüglich Finanzkonten („*Model Competent Authority Agreement*" – CAA-Model) und
2. dem gemeinsamen Melde- und Sorgfaltsstandard für Informationen über Finanzkonten („*Common Reporting Standard*" – CRS).

Das CAA schreibt die Modalität des Informationsaustausches vor, um den angemessenen Informationsfluss zu gewährleisten[21], während der CRS die Melde- und Sorgfaltspflichten beinhaltet, welche diesem automatischen Austausch zugrunde liegen[22]. Am 29.10.2014 haben 51 Staaten beim Jahrestreffen des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes in Berlin durch Unterzeichnung ein nach dem vorgenannten OECD-Standard gefasstes multilaterales Abkommen (*Multilateral Competent Authority Agreement* – MCAA) abgeschlossen[23]. Zu den Unterzeichnern gehören auch Staaten wie Liechtenstein, Luxemburg, Guernsey und Jersey, Cayman und British Virgin Islands; am 19.11.2014 unterzeichnete auch die Schweiz das Abkommen[24]. Das MCAA bezieht sich ausdrücklich auf Art. 6 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarats und der OECD vom 25.1.1988 (nachfolgend „Amtshilfeübereinkommen")[25].

Um eine einheitliche Umsetzung in der EU sicherzustellen, wurden die Melde- und Sorgfaltsvorschriften mit Richtlinie 2014/107/EU vom 9.12.2014 in die EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU[26] eingearbeitet. Hierzu wurde u.a. durch RL 2014/107/EU ein neuer Abs. 3 a in Art. 8 EU-AmtshilfeRL 2011/16/EU und der CRS[27] in Anhang I eingefügt. Auf der Grundlage des 2013 im Zuge der nationalen Umsetzung von FATCA eingeführten § 117c AO[28] kann, wie es auch laut Gesetzesbegründung explizit gewünscht ist[29], eine CRS-Umsetzungsverordnung erlassen werden. Ebenso wie das IGA Typ A ist der OECD-Standard *reziprok* ausgestaltet und knüpft nicht an die Staatsbürgerschaft, sondern an den Wohnsitz des Steuerpflichtigen an[30]. In einer gemeinsamen Erklärung haben die sog. „Early Adopters" (Erstanwender) den Beginn des Austauschs von Informationen meldepflichtiger Konten natürlicher Personen auf Ende September 2017 festgelegt[31]. Einige Staaten, darunter Österreich, China, Monaco und die Schweiz, werden den ersten automatischen Austausch erst zum September 2018 vornehmen[32]. Grundsätzlich werden bis zum 31.12.2015 bestehende

16 Abkommen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen vom 31.5.2013, BGBl. II 2013, 1362; s. dazu instruktiv *Beier/Schulte*, RIW 2013, 527; *Eimermann*, IStR 2013, 774; *Portner*, BB 2014, 2205.

17 Siehe § 117c AO, eingefügt durch Gesetz v. 18.12.2013, BGBl. I 2013, 4318 (4333), und die FATCA-USA-Umsetzungsverordnung v. 23.7.2014, BGBl. I 2014, 1222.

18 Siehe http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchange.htm (Stand 16.4.2015).

19 Siehe *OECD-Standard* (FN 3).

20 OECD-Standard, Einleitung, S. 14, Rz. 15.

21 OECD-Standard, Einleitung, S. 14, Rz. 17.

22 OECD-Standard, Einleitung, S. 15, Rz. 19.

23 Abrufbar unter: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm (Stand 16.4.2015). Siehe die am 6.3.2015 aktualisierte Liste, wonach ca. 100 Staaten den automatischen Auskunftsverkehr für Kontendaten ab 2017 bzw. 2018 beginnen werden. Die Liste ist abrufbar unter http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm (Stand 16.4.2015).

24 http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/switzerland-takes-important-step-to-boost-international-cooperation-against-tax-evasion.htm (Stand 16.4.2015). Ein entsprechendes Abkommen wurde am 19.3.2015 von der Schweiz und der EU paraphiert und wird erwartungsgemäß bis zum Sommer von EU-Rat und der Schweizer Regierung angenommen werden. Der Informationsaustausch soll ab 2018 erfolgen (abrufbar unter: http://ec.europa.eu/deutschland/press/pr_releases/13177_de.htm; Stand 16.4.2015).

25 SEV Nr. 127, geändert durch das Protokoll v. 27.5.2010, SEV Nr. 208. Das Amtshilfeübereinkommen wurde bisher von 70 Staaten unterzeichnet und von 50 Staaten ratifiziert. Aus dem Kreis der EU-Mitgliedstaaten ist dem Übereinkommen nur Bulgarien bisher nicht beigetreten und lediglich die Bundesrepublik Deutschland hat das von ihr am 17.4.2008 unterzeichnete Abkommen noch nicht ratifiziert.

26 Siehe FN 4.

27 Im Folgenden bezieht sich „CRS" auf den CRS des allgemeinen OECD-Standards für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten und den durch Anhang I der RL 2014/107/EU implementierten CRS im EU-Recht, da diese weitestgehend übereinstimmen. Sofern Abweichungen vorliegen, wird darauf hingewiesen.

28 Siehe oben FN 17.

29 Gesetzentwurf eines AIFM-Steueranpassungsgesetzes (AIFM-StAnpG) des Bundesrates v. 20.11.2013, BT-Drucks. 18/68, 79.

30 *OECD-Standard* (FN 3), Einleitung zum Kommentar zum CAA, S. 65, Rz. 3.

31 Abrufbar unter: http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-early-adopters-statement.pdf (zuletzt abgerufen am 16.4.2015). Dies entspricht den Vorgaben der neuen Amtshilferichtlinie 2014/107/EU (Art. 8 Abs. 3 a Unterabs. 2 i.V.m. Abs. 6 lit. b).

32 Zur Liste der beabsichtigten zeitlichen Implementierungsvorhaben s. oben FN 23.

Konten als Altbestand und ab dem 1.1.2016 eröffnete Konten als Neukonten erfasst. Die Erstanwender werden Informationen über Neukonten und bestehende Konten von hohem Wert natürlicher Personen zum 30.9.2017 austauschen. Informationen bezüglich bestehender Konten von geringem Wert und Konten von (nicht natürlichen) Rechtsträgern werden, je nachdem wann sie als meldepflichtig identifiziert werden, zum 30.9.2017, spätestens jedoch zum 30.9.2018 ausgetauscht[33]. Zudem wird das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes einen gegenseitigen Prüfprozess einführen, um die Implementierung des automatischen Informationsaustausches zu überwachen[34].

2. Grundlegendes Konzept des automatischen Informationsaustausches nach dem neuen OECD-Standard

Der automatische Auskunftsverkehr ist auf ein abstraktes Risiko mit einer breiten Streuung ausgelegt. Es werden Informationen von abstrakt-generell definierten Fallgruppen ohne weitergehenden konkreten Einzelfallanlass übermittelt. Die automatischen Auskünfte lassen sich als Teil eines *grenzüberschreitenden elektronischen Risikomanagements* verstehen[35], weil sie dem Empfängerstaat Kontrollmaterial zum automatischen Abgleich mit den Angaben der Steuererklärungen liefern. Diesem Konzept folgt auch das MCAA. Es besteht aus sieben Paragraphen, legt die Austauschmodalitäten für die Informationen der Finanzkonten fest und verbindet den CRS mit einer Rechtsgrundlage für den Informationsaustausch. Auf dieser Grundlage sind die in § 2 Abs. 2 MCAA gelisteten Informationen über meldepflichtigen Konten mit dem jeweils anderen Staat, der die Vereinbarung unterzeichnet hat, auszutauschen. Grundsätzlich werden Finanzinstitute verpflichtet, ihre Kunden auf deren Ansässigkeit und eine damit zusammenhängende Steuerpflicht in einem anderen Staat zu untersuchen. Deutet eine solche *indizienbasierte Überprüfung* auf eine Steuerpflicht in einem Staat hin, der dem MCAA beigetreten ist, so hat das Finanzinstitut jährlich entsprechende Kundeninformationen dem zentralen Verbindungsbüro seines Sitzstaates (in Deutschland: dem BZSt[36]) zu melden, das die Informationen an den ausländischen Staat weiterleitet bzw. umgekehrt entsprechende Meldungen empfängt.

Wie bereits erwähnt, wurde mit der Richtlinie 2014/107/EU der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten auch in das Unionsrecht implementiert und der CRS in Anhang I der Richtlinie übernommen (Art. 8 Abs. 3 a RL 2014/107/EU). Art. 8 Abs. 3 a Unterabs. 2 RL 2014/107/EU i.V.m. Abschnitt I des CRS enthält die entsprechend in § 2 Abs. 2 MCAA aufgeführte Liste der auszutauschenden Informationen meldepflichtiger Konten. Demnach haben die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten gem. Art. 8 Abs. 3 a i.V.m. Abs. 6 lit. b) RL 2014/107/EU (§ 2 Abs. 2 i.V.m. § 3 Abs. 3 MCAA) jährlich bis zum 30.9. nach Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres/Meldezeitraums folgende Informationen hinsichtlich meldepflichtiger Konten auszutauschen:

- Name, Anschrift, Steueridentifikationsnummer, Geburtsdatum, -ort (nur bzgl. natürlicher Personen) des meldepflichtigen Kontoinhabers bzw. des Rechtsträgers, der Kontoinhaber ist sowie seiner beherrschenden meldepflichtigen Person(en),
- Kontonummer, Name und ggf. die Identifikationsnummer des meldenden Finanzinstituts und der Kontosaldo oder -wert zum Ende des betreffenden Kalenderjahres oder eines anderen geeigneten Meldezeitraums oder zum Zeitpunkt der Kontoauflösung.

Bei Verwahrkonten sind der Gesamtbruttobetrag der Zinsen, Dividenden und anderer Einkünfte sowie die Gesamtbruttoerlöse aus der Veräußerung und des Rückkaufs von Finanzvermögen weiterzuleiten. Hinsichtlich Einlagekonten ist der Gesamtbruttobetrag der Zinsen und bei allen anderen Konten der Gesamtbruttobetrag, der auf das Konto während des Kalenderjahrs eingezahlt oder gutgeschrieben wurde, auszutauschen. Dieser den neuen OECD-Standard betreffende Austausch von Informationen über Finanzkonten hat innerhalb der EU nach Art. 8 Abs. 3 a Unterabs. 4 RL 2014/107/EU Vorrang vor dem automatischen Informationsaustausch bzgl. Lebensversicherungsprodukten nach Art. 8 Abs. 1 lit. c) RL 2011/16/EU und vor der EU-Zinsrichtlinie 2003/48/EG. Durch die hohe Deckungsgleichheit des OECD-Standards und der Zinsrichtlinie hat die EU-Kommission bereits einen Vorschlag zur Aufhebung letzterer Richtlinie vorgelegt[37]. Im Ergebnis wird eine hohe Transparenz erzielt, welche die Verlagerung von Finanzkapital ins Ausland mit dem Ziel der Steuerhinterziehung unattraktiv machen sollte.

a) Adressaten und Untersuchungsgegenstand

Die Bestimmung meldepflichtiger Konten sowie deren automatische Weitergabe an die zuständige nationale Behörde obliegt den meldenden Finanzinstituten nach den Vorgaben der Melde- und Sorgfaltsvorschriften in Anhang I der RL 2014/107/EU i.V.m. Art. 8 Abs. 3 a Unterabs. 1 RL 2014/107/EU. Ein *Finanzinstitut* ist laut CRS ein Verwahrinstitut, ein Einlageninstitut, ein Investmentunternehmen oder eine spezifizierte

33 Siehe oben FN 31.

34 Zur Rolle des Global Forum s. http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm (zuletzt abgerufen am 31.3.2015).

35 So bereits *Seer*, IWB 2009, Gr. 2, Fach 10, 2067 (2076); s.a. *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (14).

36 Das BZSt ist bereits heute die zentrale deutsche Verbindungsbehörde, über die nach § 3 Abs. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 EUAHiG (BGBl. I 2013, 1809) und nach § 9 Abs. 1, 2 FATCA-USA-UmsV (FN 17) der grenzüberschreitende Informationsaustausch verläuft.

37 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates v. 18.3.2015 zur Aufhebung der Richtlinie 2003/48/EG, COM (2015) 129.

Versicherungsgesellschaft[38]. Dies deckt sich mit der Definition meldender Finanzinstitute unter FATCA und sollte daher bestimmbar sein (§ 2 Abs. 3 FATCA-USA-UmsV). Eine Kategorisierung als meldendes Finanzinstitut erfolgt gem. Abschnitt VIII. A. Nr. 1 und 2 CRS nach dem *Territorialitätsprinzip*. Nur Finanzinstitute mit *inländischem Sitz* sind meldepflichtig. *Ausländische Betriebsstätten* des inländischen meldenden Finanzinstituts sind jedoch hiervon ausgeschlossen und werden stattdessen in dem Staat, in dem sie liegen, meldepflichtig. So haben ausländische deutsche Betriebsstätten nicht an das BZSt, sondern an die jeweilige Behörde des Landes, in dem sie lokalisiert sind, zu melden. Ein meldepflichtiges Konto ist nach § 1 Abs. 1 lit. e MCAA (§ 1 Abs. 1 lit. g CAA-Modell) und Abschnitt VIII. D. Nr. 1 CRS ein von einem meldenden Finanzinstitut eines (Mitglied-)Staates geführtes Finanzkonto (Einlagekonto, Verwahrkonto, Eigen- und Fremdkapitalbeteiligungen eines Investmentunternehmens an einem Finanzinstitut, rückkaufsfähige Versicherungsverträge und Rentenversicherungsverträge)[39]. Dabei muss der (müssen die) Inhaber eine oder mehrere meldepflichtige Person(en) oder ein passiver NFE[40], der von einer oder mehreren meldepflichtigen Personen beherrscht wird, sein.

b) Sorgfaltspflicht bei der Identifizierung meldepflichtiger Konten

Wie bereits eingangs unter II.1.a) erwähnt, bestimmt sich die Meldepflicht einer Person oder eines Rechtsträgers nach der Ansässigkeit in einem meldepflichtigen Staat[41]. Personengesellschaften, Limited Liability Partnerships oder ähnliche Rechtsgebilde gelten als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet[42]. Von den meldepflichtigen Personen werden explizit börsennotierte Kapitalgesellschaften (und deren verbundene Unternehmen), staatliche Rechtsträger, internationale Organisationen, Zentralbanken und Finanzinstitute ausgenommen[43]. Die Sorgfaltspflicht bei der Identifizierung meldepflichtiger Konten ist zeitlich, wertmäßig und nach dem jeweiligen Inhaber zu unterscheiden.

aa) Meldepflichtige Konten natürlicher Personen

Hinsichtlich natürlicher Personen ist nach dem Gesamtsaldo/-wert der Konten zu differenzieren. Es ist zu untersuchen, ob der Kontoinhaber eine natürliche Person oder ein (nicht natürlicher) Rechtsträger ist, ob ein bestehendes oder neues Konto vorliegt und ob bei bestehenden Konten natürlicher Personen das betreffende Konto einen als „gering" angesehenen Gesamtsaldo/-wert von höchstens 1.000.000 USD[44] oder einen als „hoch" eingestuften Gesamtsaldo/-wert von mehr als 1.000.000 USD zum 31.12.2015[45] aufweist[46]. Die Sorgfaltspflicht bei der Identifizierung der meldepflichtigen Konten von geringem Wert umfasst die *Überprüfung existierender Belege*[47] auf eine aktuelle Hausanschrift des Kontoinhabers, nach der die Ansässigkeit und dadurch eine etwaige Meldepflicht festgestellt wird[48]. Wird von dieser manuellen Prüfvariante abgesehen, so hat das meldende Finanzinstitut gem. Abschnitt III. B. Nr. 2 CRS eine *Indizienprüfung seiner elektronischen Daten* vorzunehmen. Zu den Indizien des Abschnitt III. B. Nr. 2 CRS gehören:

a) die Identifizierung des Kontoinhabers als Ansässiger eines Mitgliedstaats,
b) eine aktuelle Post- oder Hausanschrift (einschließlich Postfachanschrift) in einem Mitgliedstaat,
c) eine/mehrere Telefonnummer/n in einem Mitgliedstaat und keine Telefonnummer im Mitgliedstaat des meldenden Finanzinstituts,
d) ein Dauerauftrag (ausgenommen bei Einlagenkonten) für Überweisungen auf ein in einem Mitgliedstaat geführtes Konto,
e) eine aktuell gültige, an eine Person mit Anschrift in einem Mitgliedstaat erteilte Vollmacht oder Zeichnungsberechtigung oder
f) ein Postlagerungsauftrag oder eine c/o-Anschrift in einem Mitgliedstaat, wenn keine andere Anschrift des Kontoinhabers vorliegt.

38 Abschnitt VIII. A. Nr. 3 CRS mit weiteren Erläuterungen der einzelnen Institutionen in Nr. 4 – 8. Nicht meldepflichtige Finanzinstitute sind gem. Abschnitt VIII. B. Nr. 1 mit Erläuterungen der Begriffe in den nachfolgenden Nr. 2 – 9: Staatliche Rechtsträger, internationale Organisationen oder Zentralbanken (außer bei gewerblichen Finanzaktivitäten); bestimmte Altersvorsorgefonds; Pensionsfonds eines staatlichen Rechtsträgers, einer internationalen Organisation oder einer Zentralbank; qualifizierte Kreditkartenanbieter; sonstige Rechtsträger mit geringem Risiko des Missbrauchs zur Steuerhinterziehung; ausgenommene Organismen für gemeinsame Anlagen; Trusts, wenn der Treuhänder ein meldendes Finanzinstitut ist.

39 Abschnitt VIII. C. Nr. 1 CRS; gesondert ausgenommene Konten sind in Nr. 17 beschrieben.

40 Ein passiver NFE (Non-Financial Entity) ist ein Rechtsträger, der kein Finanzinstitut ist und der kein aktiver NFE ist oder ein Investmentunternehmen nach Abschnitt A Nr. 6 Buchstabe b, das kein Finanzinstitut eines teilnehmenden Staats ist (Abschnitt VIII. D. Nr. 6 und 7 CRS der RL 2014/107/EU, Abschnitt VIII. D. Nr. 7 und 8 CRS des OECD-Standards). Aktive NFEs müssen eines der folgenden Kriterien erfüllen: a) Erzielung überwiegend aktiver Einkünfte; b) NFE ist börsennotiert; c) NFE ist ein staatlicher Rechtsträger, eine internationale Organisation, eine Zentralbank oder deren 100 %ige Tochtergesellschaften; d) Beteiligung an NFEs, die keine Finanzinstitute sind; e) start-up NFE; f) NFE, der sich liquidiert oder umstrukturiert; g) Finanzierungsgesellschaft eines Konzerns ohne Finanzinstitute; oder gemeinnützige NFEs (Abschnitt VIII. D. Nr. 8 CRS der RL 2014/107/EU, Abschnitt VIII. D. Nr. 9 CRS des OECD-Standards; *OECD-Standard* (FN 3), Kommentar zu Abschnitt VIII. CRS, Rz. 124 ff.).

41 Abschnitt VIII. D. Nr. 2 und 3 CRS.

42 Abschnitt VIII. D. Nr. 3 S. 2 CRS.

43 Abschnitt VIII. D. Nr. 2 CRS; s. auch bereits FN 38.

44 Abschnitt VIII. C. Nr. 14 CRS.

45 Abschnitt VIII. C. Nr. 15 CRS.

46 Laut Abschnitt III. D. CRS muss „die Überprüfung von bestehenden Konten von hohem Wert natürlicher Personen bis zum 31.12.2016 abgeschlossen sein. Die Überprüfung von bestehenden Konten von geringerem Wert natürlicher Personen muss bis zum 31.12.2017 abgeschlossen sein."

47 Belege umfassen staatlich autorisierte Ansässigkeitsbescheinigungen, Ausweise, geprüfte Jahresabschlüsse, Kreditauskünfte eines Dritten, Insolvenzanträge oder Berichte der Börsenaufsichtsbehörde (Abschnitt VIII. E. Nr. 6 CRS).

48 Abschnitt III. B. Nr. 1 CRS.

Jedes festgestellte Indiz, ausgenommen lit. f) (Postlagerungsauftrag oder c/o-Anschrift), des Kontos führt zur Annahme der steuerlichen Ansässigkeit des Kontoinhabers in dem jeweiligen Mitgliedstaat, in dem ein Indiz identifiziert wurde[49]. Findet das meldende Finanzinstitut nur ein Indiz gem. Nr. 2 lit. f), so hat es die Suche nach den Indizien der Nr. 2 lit. a)-e) in Papierunterlagen fortzusetzen oder entsprechende Informationen vom Kontoinhaber zu beschaffen (via Selbstauskunft oder Belege)[50]. Unabhängig von den vorliegenden Indizien für die Ansässigkeit in einem oder mehreren Mitgliedstaat(en) kann sich das meldende Finanzinstitut mittels Selbstauskunft oder entsprechender Belege des Kontoinhabers die tatsächliche Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat bestätigen lassen. Die schlichte Ansässigkeit einer Person mit Vollmacht oder Zeichnungsberechtigung in einem Mitgliedstaat führt demnach nicht zu einer Ansässigkeit des Kontoinhabers in diesem Mitgliedstaat, wenn er nachweist, dort nicht ansässig zu sein[51].

Die *erweiterte Sorgfaltspflicht für Konten natürlicher Personen von hohem Wert* umfasst nach Abschnitt III. C. Nr. 1 CRS zunächst die *elektronische Überprüfung* der bei Konten von geringem Wert zu überprüfenden Indizien entsprechend Abschnitt III. B. Nr. 2 CRS. Ergeben sich daraus keine Anhaltspunkte für eine Meldepflicht, hat das meldende Finanzinstitut die entsprechenden Indizien in seinen *in den letzten fünf Jahren beschafften Papierunterlagen* zu suchen. Hierzu gehört u.a. *auch die Durchsicht der aufgrund von Vorschriften zur Geldwäschebekämpfung* beschafften Unterlagen[52]. Die Folgen der Feststellung der Indizien entsprechen weitestgehend denen der festgestellten Indizien bei Konten von geringem Wert: Jedes Indiz wird für sich für jeden Staat gewertet, wobei das Finanzinstitut im Wege der Selbstauskunft des Kunden oder durch entsprechende Belege eine abweichende Ansässigkeit des Kunden nachweisen kann. Bei Neukonten natürlicher Personen wird zur Identifizierung meldepflichtiger Konten auf die sich aus einer Selbstauskunft des Kontoinhabers ergebende Ansässigkeit abgestellt[53]. Deren Plausibilität soll durch Abgleich mit den aufgrund von Geldwäschebekämpfungsvorschriften erfassten Informationen geprüft werden[54].

bb) Meldepflichtige Konten von nicht natürlichen Rechtsträgern

Grundsätzlich sind zum 31.12.2015 bestehende Konten eines Rechtsträgers, die einen Gesamtkontosaldo oder -wert von 250.000 USD nicht überschreiten, nicht zu überprüfen, zu identifizieren oder zu melden[55]. Wird dieser Betrag jedoch zum 31.12.2015 oder 31.12.2016 überschritten, so ist zu überprüfen, ob eine bzw. mehrere meldepflichtige Person(en) oder passive NFEs mit einer bzw. mehreren meldepflichtigen beherrschenden Person(en) Kontoinhaber sind[56]. Ob ein Rechtsträger eine meldepflichtige Person ist, wird anhand der für aufsichtsrechtliche Zwecke oder die Kundenbetreuung verwahrten Informationen, welche die nach den Vorschriften zur Geldwäschebekämpfung vorhandenen Informationen einschließen, überprüft. Ein Gegenbeweis ist (ebenso wie bei natürlichen Personen) zulässig[57]. Bzgl. der Bestimmung des passiven NFEs kann sich das meldende Finanzinstitut abermals mit einer Selbstauskunft des Rechtsträgers behelfen oder selber anhand verfügbarer Informationen feststellen, ob ein aktiver NFE vorliegt. Zur Bestimmung der beherrschenden Personen können wiederum die zur Geldwäschebekämpfung erfassten Unterlagen herangezogen werden. Die Meldepflicht dieser Person ist bei einem Kontosaldo/-wert von höchstens 1.000.000 USD auch aus diesen Unterlagen abzuleiten. In allen anderen Fällen ist eine Selbstauskunft des Rechtsträgers oder der beherrschenden Person(en) einzuholen[58]. Die Überprüfung der Meldepflicht eines Rechtsträgers bzgl. Neukonten entspricht zunächst der Überprüfung von Neukonten natürlicher Personen[59]. Die Feststellung, ob der Kontoinhaber ein passiver NFE ist, die Feststellung der beherrschenden Person desselben und die der Meldepflicht entsprechen den vorangegangenen Vorgehensweisen zur Feststellung bei bestehenden Konten von Rechtsträgern[60].

III. Entwurf einer 4. Geldwäscherichtlinie

Die Anknüpfung an Finanzkonten zur steuerlichen Erfassung von Finanzkapital und somit zur Sicherung des Besteuerungssubstrats lässt die Überlegung über eine Verbindung zur Datenerhebung und zum Datenaustausch bei der Geldwäschebekämpfung zu. In diesem Bereich geht es um Finanztransaktionen, deren krimineller Ursprung bzw. Zusammenhang zu verschleiern versucht wird. Das Erreichen höchstmöglicher Transparenz ist also ebenso wie bei der Steuersubstratsicherung ein effektives und wesentliches Mittel zur Erfassung dieser Sachverhalte. Dies erkennt auch der OECD-Standard zum automatischen Informationsaustausch und verweist für die Sorgfaltspflichten zur Identifizierung natürlicher Personen, (nicht natürlicher) Rechtsträger und deren beherrschende Personen als Kontoinhaber auf die zur Geldwäschebekämpfung erhobenen und gespeicherten Informationen (s. II.2.b). Im Folgenden sollen daher die Vorschriften zur Geldwäschebekämpfung erläutert und eine mögliche Nutzung der unter diesen Vorschriften erhobenen Informationen für steuerliche Zwecke untersucht werden.

Auf Gemeinschaftsebene wurde 1991 die erste Geldwäscherichtlinie (RL 91/308/EWG vom 10.6.1991)[61] eingeführt. Sie hat seitdem zwei Änderungen erfahren[62] und wird nun von der 4. Geldwäscherichtlinie

49 Abschnitt III. B. Nr. 4 CRS.
50 Abschnitt III. B. Nr. 5 CRS.
51 Abschnitt III. B. Nr. 6 CRS.
52 Abschnitt III. C. Nr. 2 CRS.
53 Diese muss bei meldepflichtigen Konten die Steueridentifikationsnummer und das Geburtsdatum des Kontoinhabers enthalten (Abschnitt IV. B. CRS).
54 Abschnitt IV. A. CRS.
55 Abschnitt V. A. CRS.
56 Abschnitt V. B. CRS.
57 Abschnitt V. D. Nr. 1 lit. b) CRS.
58 Abschnitt V. D. Nr. 2 CRS.
59 Abschnitt VI. A. Nr. 1 lit. a) CRS.
60 Abschnitt VI. A. Nr. 2 CRS.
61 ABl. Nr. L 166, 77.
62 2. Geldwäsche-RL 2001/97/EG v. 4.12.2001, ABl. Nr. L 344, 76; 3. Geldwäsche-RL 2005/60/EG v. 26.10.2005, ABl. Nr. L 309, 15.

abgelöst[63]. In diesem Zusammenhang wird ebenfalls die korrespondierende Verordnung Nr. 1781/2006 vom 15.11.2006[64] über die Übermittlung von Angaben zum Auftraggeber bei Geldtransfers überarbeitet[65]. Nachdem die zuständigen Ausschüsse den Entwürfen zugestimmt haben[66], ist am 10.2.2015 eine politische Einigung im Rat erzielt worden. Dies ebnet den Weg zur Annahme der Vorschläge durch das Europäische Parlament in zweiter Lesung, da eine Einigung zwischen Rat und Parlament hinsichtlich der oben zitierten Vorschläge bereits am 16.12.2014 zustande gekommen war und der Rat seinen Standpunkt in erster Lesung bereits am 8.4.2015 veröffentlicht hat[67]. Vor diesem Hintergrund kann mit ausreichender Sicherheit davon ausgegangen werden, dass der Text in Dok. 5933/15 der zukünftigen Geldwäscherichtlinie entsprechen wird. Daher wird sich im Folgenden auf diesen Entwurf als die „Geldwäschrichtlinie – GwRL" bezogen.

1. Sorgfaltspflicht gegenüber Kunden im Rahmen der Geldwäscherichtlinie

Die Geldwäscherichtlinie verfolgt gem. Art. 1 Abs. 1 GwRL den Zweck der Vermeidung und Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung und verpflichtet nach Art. 13 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 GwRL Finanz- bzw. Kreditinstitute und andere natürliche und juristische Personen, wie z.B. Vermögensverwalter, Abschlussprüfer, Steuerberater, Anbieter von Glücksspieldiensten u.a., dazu, ihre Kunden und wirtschaftlichen Eigentümer zu identifizieren, Geschäftsbeziehungen hinsichtlich potentieller Risiken zu bewerten und zu überwachen, Aufzeichnungen aufzubewahren (Art. 40 GwRL), das Personal intern fortzubilden (Art. 45 f. GwRL) und jegliche Anhaltspunkte für Geldwäsche an die zentrale Meldestelle weiterzugeben (Art. 33 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 GwRL). Art. 10 ff. GwRL definieren die anzuwendenden Sorgfaltspflichten gegenüber Kunden (*Customer Due Diligence* – CDD). Danach ist das Führen anonymer Konten/Sparbücher verboten; die Inhaber und Begünstigten bestehender Konten sind entsprechend der Sorgfaltspflichten zu überprüfen und zu bestimmen (Art. 10 GwRL). Neben anonymen Konten definiert Art. 11 GwRL sechs Fälle, in denen die Sorgfaltspflichten gegenüber Kunden angewendet werden müssen. Diese Fälle sind:

a) die Begründung einer Geschäftsbeziehung nach Art. 3 Abs. 13 GwRL;
b) die Ausführung gelegentlicher Transaktionen i.H.v. 15.000 € oder mehr (in einem oder mehreren Vorgängen) oder bei denen es sich um zumindest teilweise elektronische Geldtransfers i.S.v. Art. 3 Abs. 9 der neuen Geldwäscheverordnung von mehr als 1.000 € handelt[68];
c) gelegentliche Bartransaktionen von 10.000 € oder mehr von natürlichen oder juristischen Personen, die mit Gütern handeln (in einem oder mehreren Vorgängen);
d) die Durchführung von Transaktionen i.H.v. 2.000 € oder mehr durch Anbieter von Glücksspieldiensten in Zusammenhang mit Gewinnen oder Einsätzen (in einem oder mehreren Vorgängen);
e) wenn ein Verdacht auf Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung besteht und
f) bei Zweifeln an der Echtheit oder Angemessenheit von Kundenidentifikationsdaten.

Die Informationen, die von den der Richtlinie unterliegenden Institutionen und Personen (Art. 2 GwRL) eingeholt werden sollen, bestimmt Art. 13 Abs. 1 GwRL. Die Sorgfaltspflicht umfasst demnach die Identifikation des Kunden und gegebenenfalls des wirtschaftlichen Eigentümers (lit. a] und b]). Darüber hinaus sind Informationen über Zweck und voraussichtliche Art der Geschäftsbeziehungen einzuholen und diese zudem kontinuierlich zu überwachen (Art. 13 Abs. 1 lit. c] und d] GwRL). Art. 13 Abs. 5 GwRL führt zusätzliche Identifikationsmaßnahmen für die Begünstigten von Lebensversicherungen ein. Art. 15 ff. GwRL i.V.m. Anhang II (Liste mit Faktoren/möglichen Anzeichen für potentiell geringes Risiko) beschreiben vereinfachte Sorgfaltspflichten bei geringem Risiko krimineller Tätigkeiten. Im Gegensatz hierzu schreiben Art. 18 ff. GwRL verstärkte Sorgfaltspflichten in Fällen eines erhöhten Risikos der Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung vor.

2. Analyse- und Berichtspflichten im Rahmen der Geldwäschebekämpfung – Private in die Pflicht nehmen

Der Charakter der Anti-Geldwäsche-Instrumente unterscheidet sich von denen des automatischen Informationsaustausches. Letzterer bedeutet die *automatische Meldung vordefinierter abstrakt-genereller Fallgruppen* durch Dritte an staatliche Finanzbehörden, die diese Daten ihrerseits grenzüberschreitend an ausländische Finanzbehörden, die fiskalische Interessen an diesen Informationen haben, weiterleiten. Der automatische Informationsaustausch ist daher ein Element eines *von Finanzbehörden* und nicht von Privaten *getragenen* grenzüberschreitenden Risikomanagements[69]. Im Unterschied dazu erzeugt die Geldwäscherichtlinie Aufsichtspflichten für private Institutionen und Personen (Verpflichtete gem. Art. 2 GwRL), welche ihrerseits *ein (außerhalb staatlicher Behörden angesiedeltes) eigenes Risikomanagementsystem* etab-

63 Vorschlag für eine Richtlinie zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, COM (2013) 45.
64 ABl. Nr. L 345, 1.
65 Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Übermittlung von Angaben bei Geldtransfers, COM (2013) 44.
66 Dok. 5748/15, S. 2, abrufbar unter: http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5748-2015-INIT/de/pdf (zuletzt abgerufen am 16.4.2015).
67 Dok. 5748/15, S. 2; Dok. 5933/15, abrufbar unter: http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5933-2015-WIT/de/pdf (zuletzt abgerufen am 16.4.2015), die formelle Annahme durch den Rat ist in naher Zukunft zu erwarten (Stand 16.4.2015).
68 Dok. 5932/15, S. 22.
69 *Seer/Gabert*, StuW 2010, 3 (14).

lieren müssen, um verdächtige Transaktionen zu erkennen (Art. 8 Abs. 1 GwRL). Des Weiteren sollen die Verpflichteten über Strategien, Kontrollen und Verfahren zur wirksamen Abschwächung und Steuerung der ermittelten Risiken auf Unionsebene, auf mitgliedstaatlicher Ebene und bei sich selbst verfügen (Art. 8 Abs. 3 GwRL). In diesem Zusammenhang haben die Verpflichteten aufgrund *eigener Risikoanalysen und -bewertungen* die von jedem Mitgliedstaat nach Art. 32 Abs. 1 GwRL einzurichtende zentrale Meldestelle spontan über mögliche aus kriminellen Tätigkeiten stammende oder mit Terrorismusfinanzierung zusammenhängende Gelder zu informieren. Die zentrale Meldestelle (in Deutschland: das Bundeskriminalamt, s. § 10 Abs. 1 GwG) analysiert die an sie übermittelten Informationen und leitet relevante Informationen bei begründetem Verdacht auf Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung an die zuständigen Behörden weiter (Art. 32 Abs. 3 S. 3 GwRL). Zudem sind die zentralen Meldestellen untereinander zum spontanen und auf Ersuchen basierenden Informationsaustausch verpflichtet (Art. 53 Abs. 1 GwRL). Das Anti-Geldwäsche-Risikomanagement wird also Teil des Compliance-Systems der verpflichteten Institutionen und Personen, welche somit Aufgaben in Vertretung der staatlichen Behörden erfüllen.

Es existiert bei der Geldwäschebekämpfung im Unterschied zum automatischen Informationsaustausch *kein automatisches Meldesystem* zwischen den Verpflichteten und den zentralen Meldestellen. Die Sorgfaltspflichten sind stets anzuwenden, wenn eine Kategorie des Art. 11 GwRL zutrifft. Jeder neue Kunde einer Bank oder eines anderen Finanzinstituts und jede Person, die Transaktionen von mindestens 10.000 € in bar vornimmt etc., müssen identifiziert und auf eine mögliche Geldwäscherei hin untersucht werden. Während in Steuerangelegenheiten Informationen zu bestimmten Einkommensquellen unabhängig von Schwellenwerten oder Risikoindikatoren ausgetauscht werden, richtet sich der Umfang der Daten, die die zentrale Meldestelle i.S.d. Geldwäschevorschriften erreichen, nach der Aufmerksamkeit und Gründlichkeit, mit der die verpflichteten Finanzinstitute und anderen privaten Personen geldwäscherelevante Transaktionen erkennen und melden. Erkennen diese keine die Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung betreffende verdächtige Umstände, kommt es zu keiner Informationsweiterleitung an die zentrale Meldestelle (s. Art. 33 GwRL).

3. Überschneidungen von Geldwäscherichtlinie und OECD-Standard

Zunächst ist festzustellen, dass Verwahr- und Einlageinstitute sowie Investmentunternehmen als meldepflichtige Finanzinstitute eines Mitgliedstaates i.S.d. OECD-Standards (s. II.2.a) zugleich Adressaten (sog. Verpflichtete) der Geldwäscherichtlinie sind und Sorgfaltspflichten aufgrund beider Vorschriften gegenüber ihren Kunden wahrnehmen müssen. Abschnitt VIII. A. Nr. 6 Unterabs. 3 CRS verweist sogar im Zusammenhang mit der Erläuterung des Investmentunternehmens auf die Definition eines Finanzinstituts nach der Empfehlung der Arbeitsgruppe Finanzielle Maßnahmen gegen Geldwäsche (*Financial Action Task Force on Money Laundering – FATF*)[70]. Bestehen also Überschneidungen bezüglich der zur Geldwäschebekämpfung erhobenen Daten mit den Daten, welche zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten des OECD-Standards zu erfassen sind, so wäre eine Nutzung unter Effizienzgesichtspunkten erstrebenswert.

Die Geldwäschevorschriften gehen grundsätzlich von einem „*Know Your Customer*" (*KYC*) -Ansatz aus, bei dem folgende Fragen im Vordergrund stehen: „Wer steckt hinter der Transaktion?" oder „Wer ist Eigentümer der übertragenen Beträge (der betreffenden Konten)?". – Die Identität des Kunden bzw. des wirtschaftlichen Eigentümers ist also zu ermitteln. Genau in diesem Bereich kann eine Verbindung zum automatischen Informationsaustausch nach dem neuen OECD-Standard hergestellt werden. Die Bestimmung des *(wirtschaftlichen) Eigentümers bestimmter Konten bzw. Transaktionen* ist der *relevante Anknüpfungspunkt* sowohl für den Informationsaustausch des neuen OECD-Standards als auch für die Überprüfung für Zwecke der Bekämpfung der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung.

Nach Art. 3 Abs. 6 S. 1 GwRL ist der wirtschaftliche Eigentümer „die natürliche Person, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle der Kunde letztlich steht, und/oder die natürliche Person, in deren Auftrag eine Transaktion oder Tätigkeit ausgeführt wird". Hinsichtlich Gesellschaften ist dies die natürliche Person, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle eine nicht kapitalmarktorientierte juristische Person durch das direkte oder indirekte Halten eines ausreichenden Anteils von Aktien oder Stimmrechten (25 % zzgl. einer Aktie) steht (Art. 3 Abs. 6 lit. a] i] GwRL)[71]. Sollte eine solche Person nicht ermittelbar sein bzw. Zweifel an der Eigenschaft des wirtschaftlichen Eigentümers bestehen, so schreibt Art. 3 Abs. 6 lit. a) ii) GwRL vor, dass sodann die Personen der Führungsebene als solche zu betrachten sind. Im Falle von Trusts oder Stiftungen ist der wirtschaftliche Eigentümer der Treugeber, der/die Trustee(s), der Protektor (wenn vorhanden), die Begünstigten und jede sonstige Person, die durch direkte oder indirekte Eigentumsrechte Kontrolle ausübt (Art. 3 Abs. 6 lit. b], c] GwRL).

Mit der 4. Geldwäscherichtlinie wird ein neues Kapitel III (Art. 30 f. GwRL) eingeführt, welches sich ausschließlich mit dem wirtschaftlichen Eigentümer befasst. Art. 30 Abs. 1 GwRL verpflichtet die Mitgliedstaaten sicherzustellen, dass in ihrem Staatsgebiet gegründete Gesellschaften Informationen über ihre wirtschaftlichen Eigentümer einholen und aufbewahren. Die Aufbewahrung soll nach Art. 30 Abs. 3 GwRL in einem *zentralen Register, welches ein Handels- oder Gesellschaftsregister* im Sinne der Richtlinie 2009/101/

70 *FATF*, The FATF Recommendations, Paris 2013, 116 f.

71 Den Mitgliedstaaten bleibt laut Art. 3 Abs. 6 lit. a) i) Unterabs. 2 GwRL der Beschluss einer niedrigeren Beteiligungsschwelle vorbehalten.

EG vom 16.9.2009[72] oder ein (anderes) *öffentliches Register* sein kann, erfolgen[73], so dass die zuständigen Behörden und zentralen Meldestellen zeitnah und unbeschränkt auf die Informationen zugreifen und diese entsprechend an die zuständigen Behörden weiterleiten können (Art. 30 Abs. 5 lit. a], Abs. 6 und Abs. 7 GwRL). Im Gegensatz zu dem Vorschlag einer Richtlinie zur Bekämpfung der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung des EU-Parlaments vom 11.3.2014[74] enthält Art. 30 GwRL keine Vorgaben zu den in dem Register aufzuführenden Informationen, sondern überlässt es den Mitgliedstaaten, diese Angaben entsprechend ihrer nationalen Vorschriften festzulegen (Art. 30 Abs. 3 S. 3 GwRL). Durch die Richtlinie verpflichtete Institutionen und Personen sind im Rahmen ihrer Sorgfaltspflichten (s. III.1) zum Zugriff auf das Register ermächtigt (Art. 30 Abs. 5 lit. b] GwRL). Darüber hinaus sollen auch andere Personen oder Organisationen mit nachgewiesenem berechtigtem Interesse Zugang zu den Angaben über wirtschaftliche Eigentümer haben (Art. 30 Abs. 5 lit. c] GwRL). Was genau dieses berechtigte Interesse ausmacht, ist nicht näher bestimmt; lediglich die Erwägungsgründe der neuen Richtlinie stellen einen Bezug des legitimen Interesses zur Geldwäsche- und Terrorismusfinanzierung und damit zusammenhängende Vortaten her[75]. Dieses zentrale Register erscheint als ein effektives Instrument zur Bekämpfung der Geldwäsche und *vereinfacht den Identifizierungsprozess* seitens der verpflichteten Institutionen. Die nationalen Register könnten in Zukunft europa- und ggf. darüber hinaus sogar weltweit vernetzt werden, so dass nationale Behörden direkten Zugriff auf diese Informationen hätten und der Identifizierungsprozess deutlich beschleunigt und vereinfacht würde (so auch Art. 4 a RL 2009/101/EG). Durch die von jedem Mitgliedstaat individuell festzulegenden Identifizierungsmerkmale des wirtschaftlichen Eigentümers und den eingeschränkten Zugang zu dem Register (Art. 30 Abs. 5 GwRL, s. IV.2) ist jedenfalls mit einem globalen öffentlichen Netzwerk in naher Zukunft noch nicht zu rechnen.

IV. Das Spannungsverhältnis des neuen OECD-Standards zu Maßnahmen der Geldwäschebekämpfung im Lichte des Datenschutzes innerhalb der Europäischen Union

1. Datenschutz in der Europäischen Union

Ein wie vom OECD-Standard vorgesehener Zugriff auf die im Zuge der Geldwäscherichtlinie erhobenen Daten (vor allem auf das zentrale Register der wirtschaftlichen Eigentümer) wäre aus dem Blickwinkel des Steuervollzugs von hohem Nutzen und würde zudem den Ermittlungsaufwand für die meldenden Finanzinstitute verringern. Allerdings könnte dieser Zugriff aus datenschutzrechtlichen Gründen zu versagen oder zumindest einzuschränken sein.

a) EU-GrCharta (Primärrecht der EU)

Als Teil des primären EU-Rechts[76] fordert Art. 7 der Grundrechtecharta der Europäischen Union (EU-GrCharta)[77] die Achtung des Privat- und Familienlebens. Art. 8 der EU-GrCharta bezieht sich auf den Schutz personenbezogener Daten und legt in Art. 8 Abs. 2 fest, dass „diese Daten nur nach Treu und Glauben für festgelegte Zwecke und mit Einwilligung der betroffenen Person oder auf einer sonstigen gesetzlichen Grundlage verarbeitet werden dürfen. Jede Person hat das Recht, Auskunft über die sie betreffenden erhobenen Daten zu erhalten und die Berichtigung der Daten zu erwirken." In Art. 16 AEUV sind zudem das Recht jeder Person zum Schutze personenbezogener Daten und die Rechtsgrundlage der Europäischen Union zum Erlass von Datenschutzvorschriften verankert. Beschränkungen bezüglich der Ausübung der durch die EU-GrCharta eingeräumten Rechte und Freiheiten bedürfen einer gesetzlichen Grundlage, die stets den Wesensgehalt dieser Rechte und Freiheiten beachten muss. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dürfen solche Einschränkungen nur vorgenommen werden, wenn sie notwendig sind und Interessen der Allgemeinheit verfolgen, die auch die EU anerkennt oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten Dritter entsprechen (Art. 52 Abs. 1 EU-GrCharta).

Diese Grundsätze stimmen mit der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) vom 4.11.1950 überein[78]. Unter dem Titel „Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens" heißt es in Art. 8 der Konvention: „Jede Person hat das Recht auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung und ihrer Korrespondenz. Eine Behörde darf in die Ausübung dieses Rechts nur eingreifen, soweit der Eingriff gesetzlich vorgesehen und in einer demokratischen Gesellschaft notwendig ist für die nationale oder öffentliche Sicherheit, für das wirtschaftliche Wohl des Landes, zur Aufrechterhaltung der Ordnung, zur Verhütung von Straftaten, zum Schutz der Gesundheit oder der Moral oder zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer." Art. 52 Abs. 3 S. 1 EU-GrCharta besagt, dass soweit die EU-GrCharta Rechte beinhaltet, die den durch die EMRK gewährleisteten Rechten entsprechen, die Bedeutung und Reichweite der Rechte sich an denen der EMRK orientieren sollen. Dementsprechend setzt die EMRK

72 Richtlinie 2009/101/EG zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften i.S.d. Art. 48 Abs. 2 des Vertrags im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten, ABl. Nr. L 258, 11; mit Änderungen durch RL 2012/17/EU v. 13.6.2012, ABl. Nr. L 156, 1 und durch RL 2013/24/EU v. 13.5.2013, ABl. Nr. L 158, 365.

73 Art. 31 GwRL schreibt ähnliche Vorschriften für die Informationen über den wirtschaftlichen Eigentümer bei Treuhandgesellschaften vor.

74 Art. 29 Abs. 1 a der Entschließung des Europäischen Parlaments v. 11.3.2014, T7-0191/2014, abrufbar unter: http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do;jsessionid=61070C33C0AF5225CA3354F33FBD6360.node1?pubRef=-//EP//TEXT%20TA%20P7-TA-2014-0191 %200 %20DOC%20XML%20V0//de (zuletzt abgerufen am 16.4.2015).

75 Dok. 5933/15, GwRL, Erwägungsgrund 14, S. 9.

76 Art. 6 Abs. 1 EUV.

77 ABl. 2012 Nr. C 326, 391.

78 SEV Nr. 5.

einen *Mindeststandard* für die Rechte und Freiheiten fest, der einem darüber hinausgehenden Schutz durch EU-Recht nicht entgegensteht (s. Art. 52 Abs. 3 S. 2 EU-GrCharta).

b) Datenschutzrichtlinie 1995/46/EG (Sekundärrecht der EU)

Die Datenschutzrichtlinie 95/46/EG vom 24.10.1995[79] zielt als sekundäres EU-Recht darauf ab, das Recht auf Schutz der Privatsphäre bei der Verarbeitung personenbezogener Daten natürlicher Personen zu schützen. Die EU-Kommission überarbeitet derzeit diesen Rechtsrahmen zum Schutz personenbezogener Daten, um den Herausforderungen der Globalisierung und der Nutzung neuer Technologien gerecht zu werden und das Recht des einzelnen Betroffenen zu stärken[80]. Nach der Datenschutzrichtlinie darf der freie Verkehr geschützter personenbezogener Daten weder eingeschränkt noch verboten werden (Art. 1 Abs. 2 RL 95/46/EG). Im Sinne des Art. 3 Abs. 1 RL 95/46/EG gilt die Richtlinie auch für die Verarbeitung personenbezogener Daten in einem automatisierten Verfahren. Personenbezogene Daten werden gem. Art. 2 lit. a) RL 95/46/EG als Informationen über bestimmte oder bestimmbare Personen definiert. Demnach sind solche Informationen eingeschlossen, die einen Rückschluss auf die physische, physiologische, psychische, wirtschaftliche, kulturelle oder soziale Identität zulassen. Um diese personenbezogenen Daten erheben und verarbeiten zu dürfen, muss ein spezifischer, eindeutiger und rechtmäßiger Zweck vorliegen, die Daten müssen für diese Zweckerfüllung angemessen und relevant sein und dürfen letztlich nicht im Übermaß zu dem verfolgten Zweck erhoben oder gespeichert werden (Art. 6 Abs. 1 lit. b], c] und e] RL 95/46/EG). Die Verarbeitung der personenbezogenen Daten ist nur unter den in Art. 7 der Richtlinie 95/46/EG aufgelisteten Voraussetzungen zulässig. Der hier relevante Fall ist in lit. e) geregelt und betrifft die Verarbeitung von Daten, um eine Aufgabe, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, zu erfüllen.

c) Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)

In den vergangenen Jahren hat der EuGH mehrere Grundsatzentscheidungen zum Datenschutz getroffen. In den Fällen Schecke GbR/Eifert[81] hat die Große Kammer des EuGH untersucht, ob die Veröffentlichung von Informationen über die Empfänger von Agrarbeihilfen auf der Website von landwirtschaftlichen staatlichen Stellen gegen (primäres) EU-Recht verstößt, obwohl die Veröffentlichung ausdrücklich durch Sekundärrecht vorgesehen war, um dem Grundsatz der Transparenz und dem Konzept einer „offenen Regierung" Rechnung zu tragen (Verordnung Nr. 1290/2005 vom 12.6.2005[82], Nr. 1437/2007 vom 26.11.2007[83], Nr. 259/2008 vom 18.3.2008[84]). Zunächst hat der EuGH klargestellt, dass EU-Vorschriften im Lichte der Bestimmungen der EU-GrCharta angewendet werden müssen, wobei nach Art. 6 Abs. 1 EUV der EU-GrCharta der gleiche rechtliche Rang zukommt wie den „Verträgen". Allerdings ist das Grundrecht auf Schutz personenbezogener Daten *kein absolutes Recht*. Vielmehr muss es im Hinblick auf seine Funktion in der Gesellschaft berücksichtigt werden[85]. Art. 52 Abs. 1 EU-GrCharta hält zwar Einschränkungen der Grundrechte selbst für zulässig, ordnet aber gleichzeitig an, dass jede Einschränkung einer gesetzlichen Grundlage bedarf, die den Wesensgehalt dieser Rechte und Freiheiten beachtet. Aufgrund des *Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit* dürfen Einschränkungen nur vorgenommen werden, wenn sie notwendig sind und Interessen der Allgemeinheit verfolgen, die auch die EU anerkennt oder dem Schutz der Rechte und Freiheiten anderer dienen. Im konkreten Kontext des Rechts auf Schutz personenbezogener Daten ist die Datenverarbeitung nach Treu und Glauben nur in Bezug auf spezifische Zwecke und mit Einwilligung der betroffenen Person oder auf einer anderen Grundlage, die gesetzlich bestimmt ist, zulässig (s. Art. 8 Abs. 2 S. 1 EU-GrCharta).

In persönlicher Hinsicht unterscheidet der EuGH zwischen natürlichen und juristischen Personen. Juristische Personen können sich demnach auf diesen persönlichen Datenschutz nur insoweit berufen, als dass durch den Namen der juristischen Person eine oder mehrere natürliche Personen identifiziert werden können[86]. Dabei ist es nicht relevant, ob die veröffentlichten Daten berufliche Tätigkeiten betreffen[87]. Die Veröffentlichung der konkreten Höhe der Beihilfe unter Nennung der Empfänger verletzt das Grundrecht auf Datenschutz des Begünstigten, da dieser Betrag einen Teil seines persönlichen Einkommens darstellt. Die Rechtfertigungsprüfung eines Eingriffs in das Grundrecht des Schutzes personenbezogener Daten nimmt der EuGH in den folgenden drei Stufen vor[88]:

1. Gibt es ein Gesetz, das die Beeinträchtigung des Grundrechts vorsieht/erlaubt?
2. Besteht ein allgemeines Interesse, welches das EU-Recht anerkennt und kann dieses Interesse die Beeinträchtigung des Grundrechts rechtfertigen?
3. Als einer der allgemeinen Grundsätze des EU-Rechts: Ist die Beeinträchtigung des Grundrechts verhältnismäßig im Hinblick auf den damit verfolgten legitimen Zweck?

Im konkreten Fall nahm der EuGH eine *unverhältnismäßige öffentliche Transparenz* an.[89] Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt, dass die jeweiligen Maßnahmen, die durch EU-Vorschriften vorgesehen sind, geeignet sind, den verfolgten Zweck zu errei-

79 ABl. EG 1995 Nr. L 281, 31 mit Verordnung Nr. 45/2001 v. 18.12.2000, ABl. EG 2001 Nr. L 8, 1.
80 KOM (2012) 9; KOM (2012) 10; KOM (2012) 11.
81 EuGH, Urt. v. 9.11.2010 – Rs. C-92/09, C-93/09, EuGHE 2010, I-11063 (Schecke/Eifert).
82 ABl. Nr. L 209, 1.
83 ABl. Nr. L 322, 1.
84 ABl. Nr. L 76, 28.
85 EuGH (FN 81), Rz. 48.
86 EuGH (FN 81), Rz. 53.
87 EuGH (FN 81), Rz. 59.
88 EuGH (FN 81), Rz. 66 ff.
89 EuGH (FN 81), Rz. 80 ff.

chen, ohne dabei über die Grenze des Erforderlichen hinauszugehen. Bei seiner Prüfung hat der EuGH das Transparenzgebot einerseits und den dadurch bewirkten Eingriff in das Grundrecht auf Schutz personenbezogener Daten des Betroffenen andererseits gegenübergestellt. Dazu führt das Gericht aus, dass Ausnahmen und Beschränkungen in Bezug auf den Schutz personenbezogener Daten nur insoweit zulässig sind, als sie sich auf das „absolut Notwendige" beschränken[90]. Der EuGH bemängelt die fehlende Begrenzung des Eingriffs in den Schutzbereich personenbezogener Daten. So hätte etwa die Veröffentlichung von Daten unter namentlicher Nennung der Empfänger nach Maßgabe der Zeiträume, während derer diese Beihilfen erhalten haben, der Häufigkeit oder auch von Art und Umfang dieser Beihilfen eingegrenzt werden können[91]. Diesen eher strengen Datenschutz mildert der EuGH allerdings im Lichte des Verhältnismäßigkeitsprinzips selbst für solche *juristischen Personen* ab, deren Name auf eine natürliche Person hinweist. Der EuGH argumentiert, dass juristische Personen bereits einer strengeren Verpflichtung im Zusammenhang mit der Veröffentlichung der sie betreffenden Daten unterliegen und die Verletzung des Schutzes personenbezogener Daten somit anders zu gewichten sei als bei natürlichen Personen. Überdies würde die Verpflichtung der zuständigen nationalen Behörden zur vorherigen Prüfung, ob der Name jeder juristischen Person, die Beihilfeempfängerin ist, auf natürliche Personen schließen lässt, nach Auffassung des EuGH eine unzumutbare Verwaltungslast darstellen[92].

In zwei weiteren Fällen hat die Große Kammer des EuGH die Möglichkeit wahrgenommen, Grenzen für die Speicherung oder Verarbeitung personenbezogener Daten nach den Bestimmungen der Richtlinie 2006/24/EG über Vorratsspeicherung von Daten vom 15.3.2006 zu setzen[93]. Die Richtlinie 2006/24/EG will gewährleisten, dass die Daten zum Zwecke der Ermittlung, Feststellung und Verfolgung schwerer Straftaten so zur Verfügung gestellt werden, wie es vom jeweiligen Mitgliedstaat in seinem nationalen Recht bestimmt ist (Art. 1 Abs. 1 der RL). Die Bekämpfung der schweren Kriminalität und des Terrorismus liegt unzweifelhaft im allgemeinen öffentlichen Interesse. Dieses öffentliche Interesse muss aber unter Berücksichtigung der Schwere der Straftat mit dem Grundrecht auf Schutz der Privatsphäre und den Rechten aus Art. 7 und 8 der EU-GrCharta, gemessen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, abgewogen werden. Aufgrund von Art. 7 der Richtlinie 2006/24/EG sind bestimmte Grundsätze des Datenschutzes und der Datensicherheit von Anbietern öffentlich zugänglicher elektronischer Kommunikationsdienste oder öffentlicher Kommunikationsnetze einzuhalten, so dass die Aufbewahrung der Daten nicht schon den Wesensgehalt des Grundrechts auf Schutz personenbezogener Daten aus Art. 8 der EU-GrCharta beeinträchtigt. Nach Art. 5 Abs. 4 EUV soll unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsprinzips der Inhalt und die Form der Tätigkeit der Union jedoch nicht über das zur Erreichung der Ziele der Verträge hinausgehen[94]. In der Entscheidung des EuGH vom 8.4.2014 heißt es, dass klare und eindeutige Regeln für den Umfang und die Anwendung der fraglichen Maßnahme festzulegen sind und Mindestgarantien bestehen müssen, damit die persönlichen Daten effektiv vor Missbrauch und unberechtigtem Zugang sowie unberechtigter Nutzung geschützt werden[95]. Der EuGH betont ferner, dass dieser Anforderung ein noch höheres Gewicht zukommt, wenn die persönlichen Daten automatisch verarbeitet werden und daher ein erhebliches Risiko eines unrechtmäßigen Zugangs zu den Daten besteht[96]. Das Gericht vermisst klare und präzise Regeln für das Ausmaß des Eingriffs in die Grundrechte der Art. 7 und 8 der EU-GrCharta. Vor allem beanstandet es, dass die Richtlinie keine Differenzierungen, Beschränkungen oder Ausnahmen vorsieht, die im Lichte der Zielsetzung der Richtlinie (der Bekämpfung schwerer Kriminalität) geboten wären[97]:

Die Richtlinie beschränkt die Vorratsspeicherung weder auf die Daten eines bestimmten Zeitraums und/oder eines bestimmten geografischen Gebiets und/oder eines bestimmten Personenkreises, der in irgendeiner Weise in eine schwere Straftat verwickelt sein könnte, noch auf Personen, deren auf Vorrat gespeicherte Daten aus anderen Gründen zur Verhütung, Feststellung oder Verfolgung schwerer Straftaten beitragen könnten. Die Richtlinie sehe „kein objektives Kriterium vor [...], das es ermöglicht, den Zugang der zuständigen nationalen Behörden zu den Daten und deren spätere Nutzung zwecks Verhütung, Feststellung oder strafrechtlicher Verfolgung auf Straftaten zu beschränken, die im Hinblick auf das Ausmaß und die Schwere des Eingriffs in die in Art. 7 und Art. 8 der Charta verankerten Grundrechte als hinreichend schwer angesehen werden können, um einen solchen Eingriff zu rechtfertigen". Die Richtlinie enthalte „keine materiell- und verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für den Zugang der zuständigen nationalen Behörden zu den Daten und deren spätere Nutzung. [...] Insbesondere sieht die Richtlinie 2006/24/EG kein objektives Kriterium vor, das es erlaubt, die Zahl der Personen, die zum Zugang zu den auf Vorrat gespeicherten Daten und zu deren späterer Nutzung befugt sind, auf das angesichts des verfolgten Ziels absolut Notwendige zu beschränken". Schließlich kritisiert der EuGH, dass der Zugang von den zuständigen nationalen Behörden zu den gespeicherten Daten nicht von einer vorherigen Überprüfung durch ein Gericht abhängig ist oder von einer

90 EuGH (FN 81), Rz. 77.
91 EuGH (FN 81), Rz. 81 und 83.
92 EuGH (FN 81), Rz. 87, zitiert EGMR v. 2.3.2009 – 2872/02 (K.U./Finland).
93 EuGH, Urt. v. 8.4.2014 – Rs. C-293/12, C-594/12, EuZW 2014, 459 (Digital Rights Ireland Ltd, Kärntner Landesregierung u.a.).
94 EuGH v. 8.7.2010 – Rs. C-343/09, EuGHE 2010, I-7027, Rz. 45 (Afton Chemical Limited); EuGH (FN 81), Rz. 74; EuGH v. 23.10.2012 – Rs. C-581/10, C-629/10, in digitaler Sammlung veröffentlicht, EuZW 2012, 906 (Nelson u.a/Deutsche Lufthansa AG and Civil Aviation Authority) Rz. 71; EuGH v. 22.1.2013, – C-283/11, noch nicht veröffentlicht, EuZW 2013, 347, Rz. 50 (Sky Österreich GmbH/Österreichischer Rundfunk). EuGH v. 17.10.2013 – Rs. C-101/12, noch nicht veröffentlicht, Rz. 29 (Herbert Schaible/Land Baden-Württemberg).
95 EuGH (FN 93), Rz. 54.
96 EuGH (FN 93), Rz. 55.
97 EuGH (FN 93), Rz. 59–63.

unabhängigen Behörde durchgeführt wird, die zu überprüfen hat, ob der Zugriff auf die Daten und die anschließende Verwendung für den damit verfolgten Zweck unbedingt erforderlich ist.

d) Rechtsprechung des BVerfG

Diese Rechtsprechung des EuGH zum Datenschutz ist ersichtlich durch die Rechtsprechung des BVerfG zum sog. *Recht auf informationelle Selbstbestimmung* beeinflusst[98]. Das allgemeine Persönlichkeitsrecht nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG umfasst die Achtung der freien Entfaltung der Persönlichkeit und der Würde des Menschen. In diesem Zusammenhang verlangt das vom BVerfG hieraus abgeleitete Recht auf informationelle Selbstbestimmung, dass jeder Einzelne weiß, welche Informationen wann und für wen offenbart werden. Es besteht also ein Schutz vor einer „unbegrenzte[n] Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe [von] persönlichen Daten"[99]. In den Schutzbereich der personenbezogenen Daten fallen nicht nur die den Kern des Persönlichkeitsrechts ausmachenden Daten, sondern *auch wirtschaftliche Größen*, wie Einkünfte und Gewinne, die Resultat eines marktoffenen Erwerbs sind[100], sowie Angaben des Steuerpflichtigen in Erfüllung seiner abgaberechtlichen Pflichten[101]. Zu wirtschaftlichen Größen gehören insbesondere Informationen über privates Finanzkapital und dessen Erträge, die bestimmten Personen zugerechnet werden[102]. Persönliche Daten wie das Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis juristischer Personen sind ebenfalls zur Wahrung der Wettbewerbsgleichheit geschützt[103]. Grundsätzlich darf also jeder Einzelne darüber entscheiden, wer was und wann über ihn weiß. Fehlt die Entscheidungsfreiheit des Einzelnen oder ist dem Einzelnen sogar nicht einmal bekannt, welche Daten über ihn erhoben und gespeichert werden, so wird er in der Ausübung seines Grundrechts (erheblich) eingeschränkt. Allerdings besteht das grundlegende persönliche Recht der informationellen Selbstbestimmung *nicht absolut und unbegrenzt*. Das Grundgesetz sieht, wie das BVerfG ausdrücklich festgestellt hat, dieses Recht als ein gemeinschaftsbezogenes Recht in Bezug auf die Spannung, die zwischen dem Einzelnen und der Gemeinschaft besteht. Der Bürger muss daher Beschränkungen seiner Rechte akzeptieren, soweit ein überwiegendes öffentliches Interesse vorliegt[104]. Das BVerfG bezieht sich vor allem auf das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot der Gleichheit der Besteuerung[105]. Um diese Gleichheit zu gewährleisten, muss der Staat auf die Steuerdaten seiner Bürgerinnen und Bürger zugreifen können[106]. Allerdings unterliegt diese Teilhabe an den Daten der Steuerpflichtigen der Schranken-Schranke des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Die Erhebung und Weiterverarbeitung der Daten müssen für den Verwendungszweck geeignet, erforderlich und angemessen sein. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist in den Fällen besonders gefährdet, in denen die Daten für eine *Vielzahl von Zwecken* erhoben und weiterverarbeitet werden können. Gerade die Automatisierung der Datenerhebung und des Datenaustausches sowie die damit zusammenhängende wachsende Verbreitung von Informationen stellen erhöhte Anforderungen an den Schutz personenbezogener Daten[107]. Darüber hinaus ist der Betroffene über die Erhebung und Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten *zeitnah zu informieren*, insofern hierdurch bestehende Ermittlungen nicht gefährdet werden (z.B. Vertuschung einer Straftat)[108].

Vor diesem Hintergrund sind aus Gründen der Rechtssicherheit genaue gesetzliche Datenschutzanforderungen zu verlangen, die klare Bestimmungen und einen spezifischen Zweck erkennen lassen. Das Gesetz muss explizit regeln, welche Daten von welcher Behörde und zu welchem Zweck erhoben werden dürfen. Das BVerfG sieht einen legitimen, sogar verfassungsrechtlichen Zweck in der Prävention vor dem *Missbrauch der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten eines Steuerpflichtigen* bei der zentralen Datenerhebung von behördlichen Informationen über *Auslandsaktivitäten* des Steuerpflichtigen (z.B. in Form von ausländischen Domizilgesellschaften). Die steuerliche Beurteilung der internationalen Aktivitäten erfordert wiederum umfangreiche Kenntnisse über die allgemein bestehenden rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Ausland sowie über den Zweck und die Struktur vieler einzelner Unternehmen. Da diese Kenntnisse nur in jedem einzelnen Steuerfall mit großem Aufwand gewonnen werden können, ist eine zentrale Datenerfassung geeignet, erforderlich und angemessen[109]. Allerdings ist die Datenerhebung und -speicherung für den Steuerzahler nur zumutbar, wenn die Steuerbehörden ihre gewonnenen Informationen mit ihm teilen. In diesem Zusammenhang hat der Steuerpflichtige einen aus der Verfassung abgeleiteten Anspruch gegen die Steuerbehörde auf Auskunft über diese erhobenen und gespeicherten Informationen (*Auskunfts- und Akteneinsichtsrecht*)[110]. Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage hängen von der Bedeutung der Einschränkung ab, die vor allem durch die Art der gesammelten Informationen, dem Zweck und den Umständen der Erhebung, dem betroffenen Personenkreis sowie der Art und Weise der Verwendung der gesammelten Daten beeinflusst wird[111]. Umso indivi-

98 Seit BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (sog. Volkszählungsurteil).

99 BVerfG (FN 98), 1 (41, 43).

100 Zweifelnd noch BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (279 ff.); überzeugend aber *Drüen*, StuW 2003, 205 (210 ff.); a.A. *P. Kirchhof*, Steueranspruch und Informationseingriff, in FS Tipke, Köln 1995, 27 (33 ff.).

101 BVerfG v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100 (142 f.).

102 *Drüen*, StuW 2003, 205 (211).

103 *Seer*, Datenschutz im Besteuerungsverfahren, in FS Meilicke, Baden-Baden 2010, 687 (690).

104 BVerfG (FN 98), 1 (43 ff.).

105 BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (196); v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (367).

106 *Drüen*, StuW 2003, 205 (214).

107 So bereits BVerfG (FN 98), 1 (42).

108 *Seer*, Datenabruf bei der sog. Kontenevidenzzentale für steuerliche Zwecke, in FS Raupach, Köln 2006, 107 (119).

109 BVerfG (FN 105), 351 (363 ff.); BVerfG v. 11.3.2008 – 1 BvR 2074/05 u.a., BVerfGE 120, 378 (407 ff.); BVerfG v. 2.3.2010 – 1 BvR 256/08 u.a., BVerfGE 125, 260.

110 *Seer*, in Tipke/Kruse, § 85 AO, Rz. 50 (Mai 2013).

111 BVerfG (FN 105), 351 (401).

dualisierter und spezifischer die erhobenen Daten sind, desto höher sind die Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage. Im Einklang mit dieser Rechtsprechung erging im Jahr 2012 eine Entscheidung des BVerfG zur Vorratsdatenspeicherung, die der Entscheidung des EuGH ähnlich ist[112].

2. Datenschutzbestimmungen des neuen OECD-Standards

Die neue Amtshilferichtlinie schreibt das Recht auf den Schutz personenbezogener Daten nach der Datenschutzrichtlinie 95/46/EG explizit vor[113]. Grundsätzlich unterliegen die auf Basis des neuen OECD-Standards ausgetauschten Informationen nach § 5 Abs. 1 MCAA den durch Art. 22 des Amtshilfeübereinkommens[114] festgelegten Vertraulichkeitsvorschriften und Schutzvorkehrungen. Darüber hinaus kann jeder Staat weitergehende Datenschutzstandards anwenden, die beim automatischen Informationsaustausch zu beachten sind. Diese sollen in einem Anhang C des MCAA aufgelistet werden (§ 5 Abs. 1 MCAA). Zur Sicherung des Schutzes personenbezogener Daten schreibt § 5 Abs. 2 MCAA vor, dass die betreffende zuständige Behörde die Koordinierungsstelle (s. § 8 MCAA) des Amtshilfeübereinkommens[115] umgehend darüber informiert, sollte gegen Vertraulichkeitsvorschriften verstoßen worden sein oder unzureichende Schutzvorkehrungen bestehen. Des Weiteren ist mit Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 3 der neuen Amtshilferichtlinie eine Informationspflicht gegenüber der meldepflichtigen natürlichen Personen eingeführt worden, wenn zu erwarten ist, dass der Schutz ihrer personenbezogenen Daten oder ihrer Privatsphäre beeinträchtigt ist.

Art. 22 Abs. 4 des Amtshilfeübereinkommens i.V.m. § 5 Abs. 1 MCAA legt die Verwendung der im Rahmen des CAA erhobenen Informationen fest. So darf ein Staat, welcher Informationen erhält, diese auch für andere als dem Abkommen zugrunde liegende steuerliche Zwecke verwenden, insoweit dies nach dem Recht des die Informationen übermittelnden Staates zulässig ist und die übermittelnde zuständige Behörde dem zugestimmt hat. Anhang 4 des OECD-Standards enthält einen Fragebogen, welcher zur Überprüfung genutzt werden kann, ob ein Vertragsstaat die notwendigen Vertraulichkeits- und Datenschutzmaßnahmen hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen, dem Informationssicherheitsmanagement und der Überwachung erfüllt[116]. Auch Informationen, welche vor Inkrafttreten des MCAA erlangt wurden, dürfen nach Inkrafttreten des MCAA ausgetauscht werden[117]. Dem Verbot heimlicher Datenerhebung und -verarbeitung wird durch die genannte Informationspflicht nach Art. 21 Abs. 2 Unterabs. 3 der neuen Amtshilferichtlinie entsprochen. Damit die betroffenen Personen ihre Datenschutzrechte auch ausüben können, sind die entsprechenden Informationen von den meldenden Finanzinstituten rechtzeitig vor der Übermittlung an die zuständige nationale Behörde bereitzustellen (Art. 25 Abs. 3 RL 2014/107/EU, IV.1.d)[118]. Zur Verhinderung maßlosen Datensammelns (IV.1.d) sind Informationen, die auf der Basis dieser Richtlinie erhoben wurden, nicht länger aufzubewahren, als dies für die Zwecke dieser Richtlinie erforderlich ist (Art. 25 Abs. 4 RL 2014/107/EU). MCAA und CRS legen keine Aufbewahrungsdauer fest, so dass die Umsetzung des neuen Art. 25 RL 2014/107/EU in nationales Recht abzuwarten ist. Der Gesetzgeber hat im Rahmen der Implementierung des FATCA-Abkommens mit den USA eine Löschung der Daten beim BZSt nach 15 Jahren vorgesehen (§ 9 Abs. 3 USA-Umsetzungsverordnung). Der OECD-Standard und seine Implementierung in das EU-Recht durch RL 2014/107/EU lassen jedenfalls keine unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe der personenbezogenen Daten zu.

3. Zugang und Verwendung von im Rahmen der Vorschriften zur Geldwäschebekämpfung erhobenen Informationen für Zwecke des automatischen Informationsaustausches

In III.3 wurde die Schnittmenge der Datenerhebung des OECD-Standards und der Geldwäschebekämpfungsvorschriften skizziert. Eine Nutzung der bei meldenden Finanzinstituten vorhandenen Dokumente aus der Überwachung potentieller Geldwäscheaktivitäten ist zugleich für die Erfassung steuerlich relevanter Sachverhalte im Sinne des OECD-Standards sinnvoll. Wie in II.2.b) bereits erwähnt, schreibt der OECD-Standard die Nutzung der nach diesen Verfahren erhobenen Informationen zur Bestimmung der beherrschenden Person teilweise sogar vor[119]. Fraglich ist aber, ob die Vorschriften zur Geldwäschebekämpfung dies überhaupt zulassen und darüber hinaus, ob der Schutz personenbezogener Daten eine solche Mehrfach-Verwendung erlaubt. Bereits in den Erwägungsgründen zeichnet sich ab, dass die nach der GwRL erhobenen Daten auch *nur für die in der Richtlinie festgelegten Zwecke* zu verwenden sind[120]. Art. 41 Abs. 2 GwRL erlaubt Verpflichteten die Verwendung

112 BVerfG v. 24.1.2012 – 1 BvR 1299/05, BVerfGE 130, 151.

113 Art. 25 RL 2014/107/EU; RL 2014/107/EU, Erwägungsgrund 17.

114 Siehe oben bei FN 25.

115 Die Koordinierungsstelle besteht gem. § 24 Abs. 3 des Amtshilfeübereinkommens aus Repräsentanten der zuständigen Behörden der unterzeichnenden Staaten und ist für die Überwachung der Implementierung und der Entwicklung des Übereinkommens zuständig.

116 *OECD-Standard*, Anhang 4, S. 277 ff. Dieser Beispielfragebogen ist der von den USA im Rahmen der FATCA-Regelungen genutzte Fragebogen, aus dem aber die USA betreffenden Spezialisierungen entfernt wurden (*OECD-Standard*, Kommentar zu § 5 CAA, S. 81, FN 4).

117 OECD-Standard, Kommentar zu § 3 CAA, Rz. 6.

118 Der Austausch der zuständigen Behörden findet nach Art. 8 Abs. 6 RL 2014/107/EU bis zum 30.9. jeden Jahres statt. Die Meldung der Finanzinstitute hat nach noch national festzulegenden Fristen (Art. 8 Abs. 3 a Unterabs. 1 RL 2014/107/EU) also vorher zu erfolgen.

119 Bestehende Konten natürlicher Personen von hohem Wert (Abschnitt III. C. Nr. 2 c] CRS), Neukonten natürlicher Personen (Abschnitt IV. A. CRS), bestehende Konten von Rechtsträgern (Abschnitt V.D. Nr. 1 a] und 2 b], c] CRS), Neukonten von Rechtsträgern (Abschnitt VI.A.Nr. 1 a] und 2 b] CRS).

120 Dok. 5933/15, GwRL, Erwägungsgrund 43, S. 20.

personenbezogener Daten nur zum Zwecke der Verhinderung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung (Art. 1 GwRL). Diese Einschränkung kann nicht einfach durch die nationalen Regelungen des Steuerverfahrens der Mitgliedstaaten außer Kraft gesetzt werden. Die Sorgfaltsaufzeichnungen zur Bekämpfung von Geldwäsche sind nicht Bestandteil der steuerspezifischen Buchaufzeichnungen. Würde ein Mitgliedstaat eine innerstaatliche nationale Vorschrift erlassen, die die Sorgfaltsaufzeichnungen zugleich als steuerrelevante, von den Finanzinstituten den Finanzbehörden offenzulegende Dokumente qualifizieren würde, so widerspräche dieses nationale Gesetz den Beschränkungen der Geldwäscherichtlinie. Der Zugriff eines meldenden Finanzinstituts im Sinne des OECD-Standards auf seine nach Verfahren zur Bekämpfung der Geldwäsche erhobenen und gespeicherten Informationen zur Identifizierung seiner Kunden bzw. der wirtschaftlichen Eigentümer ist also nach der GwRL nicht möglich. Auch die zentralen Meldestellen dürfen die von den Verpflichteten und anderen zentralen Meldestellen erhaltenen Informationen nur zu dem in Art. 32 Abs. 1 GwRL beschriebenen Zweck der Verhinderung, Aufdeckung und Bekämpfung der Geldwäsche verwenden (Art. 32 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3, Art. 52 f. und Art. 54 S. 1 GwRL). Die zentralen Meldestellen können zwar Einschränkungen und Bedingungen für die Verwendung formulieren; dies kann im Zusammenhang mit der vorangehenden zweckgebundenen Verwendungsbeschränkung aber nicht in einem erweiternden Sinne verstanden werden (Art. 54 S. 2 GwRL). Die Geldwäscherichtlinie versagt also eine Verwendung der nach ihren Sorgfaltspflichten erhobenen Informationen für Zwecke des steuerlichen Informationsaustausches[121]. Andererseits stellt sie explizit in den Erwägungsgründen heraus, dass ein Informationsaustausch in Fällen möglicher Steuerstraftaten den Austausch nach der Amtshilferichtlinie oder des OECD-Standard nicht berühren soll[122]. Unbeschadet dieser Richtlinienbestimmungen gelten die innerstaatlichen Vorschriften über eine gegenseitige Unterstützung der staatlichen Stellen. So sieht § 116 Abs. 1 AO eine Verpflichtung jedes nationalen Gerichts und jeder öffentlicher Behörde vor, alle Tatsachen, die diese dienstlich erfahren und die auf eine Steuerstraftat schließen lassen, dem BZSt oder, soweit bekannt, den für das Steuerstrafverfahren zuständigen Finanzbehörden mitzuteilen. In umgekehrter Richtung müssen deutsche Steuerbehörden den nationalen zentralen Meldestellen (in Deutschland: Bundeskriminalamt, s. § 31b Abs. 2 AO) rechtzeitig Tatsachen anzeigen, die auf eine Straftat der Geldwäsche hindeuten. Insoweit stellt § 31b AO eine Ausnahme vom Steuergeheimnis (§ 30 AO) dar. Der Zweck der GwRL und dessen Ausgestaltung legen es nahe, die Verwendung der bei der Geldwäschebekämpfung gewonnenen Daten auf die Verfolgung von Steuerstraftaten durch die Finanzbehörden zu beschränken[123].

Neben den nach der GwRL erhobenen und gespeicherten Informationen stellt der Zugriff auf ein *zentrales Register* über das *wirtschaftliche Eigentum* eine geeignete, nützliche Datenquelle auch und gerade für die Steuerbehörden dar. Zentrale Meldestellen und zuständige Behörden sollen einen unbeschränkten und Verpflichtete einen auf ihre Sorgfaltspflichten beschränkten Zugang zu dem Register haben (Art. 30 Abs. 5 lit. a] und b] GwRL). Wie zuvor beschrieben, ist die Verwendung dieser Daten für zentrale Meldestellen und zuständigen Behörden ebenso wie für Verpflichtete aber auf den Richtlinienzweck beschränkt. Eine Definition der zuständigen Behörden oder eine entsprechende Verwendungsbeschränkung der Informationen bleibt die GwRL leider schuldig. Nach Art. 3 Abs. 4 GwRL können Ermittler von kriminellen Aktivitäten, zu denen auch Steuerstraftaten gehören (Art. 3 Abs. 4 lit. f] GwRL), „zuständige Behörden" sein. Angesichts der Zwecke der GwRL würde Art. 1 Abs. 3 i.V.m. Art. 30 Abs. 2 GwRL die Steuerfahndung als eine zuständige Behörde qualifizieren. Infolgedessen könnten die Mitgliedstaaten *Steuerstrafverfolgungsbehörden* zumindest als „zuständige Behörden" in ihrem nationalen Recht ausdrücklich bestimmen. Außerhalb der Ermittlungen von Steuerdelikten, die ausdrücklich in Art. 3 Abs. 4 GwRL genannt werden, bleibt es jedoch höchst fraglich, ob auch Finanzbehörden *außerhalb der Verfolgung von Steuerstraftaten* Zugang zum zentralen Register über das wirtschaftliche Eigentum haben sollen. Auch der Zugriff anderer Personen auf das Register ist wohl auf die Bekämpfung der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung beschränkt (Art. 30 Abs. 5 lit. c] GwRL, s. III.3).

Es zeichnet sich mithin ein diffuses, eher widersprüchliches Bild ab: Informationen über wirtschaftliche Eigentümer, die in einem *öffentlichen* Register (!) gesammelt werden, sollen nur einem eingeschränkten Kreis zu einem limitierten Zweck zugänglich sein. Dabei wird die vom OECD-Standard vorgegebene Verknüpfung der Geldwäschebekämpfungs-Sorgfaltspflichten mit denen des automatischen Informationsaustauschs bzgl. Finanzkonten in der GwRL mit keinem Wort erwähnt. Die GwRL gewährleistet *keinen generellen Zugang* für nationale Steuerbehörden zu einem zentralen Register über wirtschaftliche Eigentümer, weil das Register personenbezogene Daten enthält. Die GwRL lässt sogar unklar, ob ein Zugang für die Ermittler von Steuerdelikten eröffnet ist, da die Richtlinie die Erhebung und Verwendung der Informationen bei zentralen Meldestellen und Verpflichteten an sich auf den Richtlinienzweck beschränkt und offenlässt, ob er die Datenweitergabe für die Verfolgung von Steuerdelikten ohne Einschränkung mitumfasst[124].

Rechtspolitisch ist es allerdings sinnvoll, *Informationen zum wirtschaftlichen Eigentum* nicht nur für Fragen der Geldwäsche, sondern auch zum *Zwecke der Steueraufsicht* zu nutzen. Angesichts der oben genann-

121 Dok. 5933/15, GwRL, Erwägungsgrund 43, S. 20.

122 Dok. 5933/15, GwRL, Erwägungsgrund 20, S. 26.

123 Dok. 5933/15, GwRL, Erwägungsgrund 56, S. 26, sowie der Aufnahme von Steuerstraftaten als relevante Vortaten der Geldwäsche.

124 Dok. 5933/15, GwRL, Erwägungsgrund 15, S. 9 f., will allerdings den nationalen Gesetzgebern die Möglichkeit geben, einen erweiterten Zugriff auf die Register zu eröffnen.

ten Rechtsprechung des EuGH und des BVerfG (s. IV.1.c und IV.1.d) muss ein solcher Zugriff jedoch in Einklang mit Art. 8 EU-GrCharta bzw. dem aus den Grundrechten gefolgerten Recht auf informationelle Selbstbestimmung gebracht werden. In dem von BVerfG und EuGH entwickelten dreistufigen Verfahren zur Rechtfertigungsprüfung eines Eingriffs in das Grundrecht des Schutzes personenbezogener Daten verlangt bereits die erste Stufe eine hinreichend bestimmte gesetzliche Vorschrift, welche die Beeinträchtigung des Grundrechts erlaubt und den Verwendungszweck nennt (s. IV.1.c). Datenschutzrechtlich ist eine klare und sicher bestimmte Regelung geboten, die der Öffentlichkeit und dem Adressaten eine präzise Vorstellung darüber gibt, welche administrativen Zweige des Staates zu welchen bestimmten Zwecken Zugang zu den personenbezogenen Daten haben (s. IV.1.a und IV.1.c). In eben dieser Hinsicht bleibt die neue GwRL unklar. Dadurch entsteht sogar ein Widerspruch zwischen dem Gedanken eines öffentlichen Registers und dem Datenschutz. Es entspricht der Natur eines „öffentlichen Registers", die Transparenz höher als den Schutz der veröffentlichten Daten zu gewichten. Wenn das wirtschaftliche Eigentum einen Informationsposten im Handelsregister einnehmen soll, ist es in Zukunft nicht mehr überzeugend, den Zugriff auf die Daten nur staatlichen Ermittlern in Geldwäschefällen einzuräumen. Wenn das wirtschaftliche Eigentum eine öffentlich zur Verfügung stehende Information sein soll, müssen auch die Steuerbehörden für Steuerzwecke darauf zugreifen können.

Darüber hinaus muss der Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung einer natürlichen Person auch verhältnismäßig sein. Steuergerechtigkeit und Steuergleichheit sind wichtige öffentliche Interessen, die durch staatliche Mittel der Steueraufsicht und Steuerkontrolle geschützt werden[125]. Einschränkungen der Selbstbestimmung über persönliche Daten sind aufgrund des wichtigen öffentlichen Interesses der steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt (s. IV.1.d). Der Umfang und die Intensität des Datenerhebungsverfahrens dürfen dabei aber nicht über die Grenze hinausgehen, die für eine adäquate Steuerkontrolle notwendig ist. Wie das BVerfG festgestellt hat, ist der Schutzbereich weit zu fassen und umfasst alle personenbezogenen Daten (s. IV.1.d). Somit sind der Name und die Anschrift eines Kunden eines Finanzinstituts oder eines wirtschaftlichen Eigentümers und die Informationen über die Art, wie dieser die Kontrolle über die juristische Person ausübt, personenbezogene Daten. Die Veröffentlichung des Namens und der Anschrift des wirtschaftlichen Eigentümers beeinträchtigt aber weder das Wesen des Datenschutzes noch den Kern des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung. Aufgrund der unterschiedlichen öffentlichen Pflichten, wie beispielsweise die Pflicht im Handelsregister eingetragen zu sein, sind juristische Personen es gewohnt, wirtschaftlich relevante Daten offen zu legen (siehe IV. 1. c)[126]. Daher ist die Information darüber, wer der wirtschaftliche Eigentümer einer juristischen Person ist, ein angemessenes und erforderliches Kriterium zur Sicherung einer recht- und gleichmäßigen Besteuerung. Diese Information hat eine noch wichtigere Bedeutung auf dem Gebiet der internationalen Besteuerung, wo die Instrumente und Quellen der nationalen Steuerbehörden in der Regel durch das jeweilige Hoheitsgebiet beschränkt sind.

Präzisieren GwRL oder nationale Umsetzungsgesetze die Zugriffsberechtigung auf die Register auf normenklare und für die Betroffenen kalkulierbare Weise, wird den datenschutzrechtlichen Anforderungen Genüge getan. Dabei ist vor allem in den Blick zu nehmen, dass sich der OECD-Standard – wie unter II.2. dargelegt – mehrfach auf die Verschränkung mit den Maßnahmen zur Geldwäschebekämpfung bezieht. Darauf sollte die GwRL auf reziproke und transparente Weise abgestimmt werden. Werden gleichzeitig die Aufbewahrungszeiträume präzisiert[127], sollten GwRL, OECD-Standard und die neue RL 2014/107/EU die Anforderungsvoraussetzungen an den Schutzbereich informationeller Selbstbestimmung hinsichtlich einer übergreifenden Datenverwendung angesichts der Einführung einer Informationspflicht gegenüber dem Betroffenen (s. Art. 25 Abs. 3 RL 2014/107/EU, Art. 39 GwRL)[128] entsprechen.

V. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Im Gegensatz zu der Ausrichtung von Ersuchens- und Spontanauskünften stellt der automatische Informationsaustausch nicht auf ein konkretes individuelles Risiko, sondern auf abstrakt-generell definierte Fallgruppen mit abstrakten Risiken und somit einer breiteren Streuung ab.
2. Der Informationsfluss der Verfahren zur Geldwäschebekämpfung entspricht nicht dem des automatischen Informationsaustausches. Vielmehr werden Finanzinstitutionen und Privatpersonen verpflichtet, ein eigenes Risikomanagementsystem durch entsprechende Sorgfaltspflichten gegenüber ihren Kunden zu etablieren. Sie erfüllen damit eigenständig als staatlich in den Dienst genommene Privatsubjekte Ermittlungspflichten. Nur in Fällen eines konkreten Verdachts potentieller Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung sind die gewonnenen Informationen an die zentrale Meldestelle weiterzuleiten.

125 EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95, EuGHE 1997, I-2471, Rz. 31 (Futura/Singer); v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07, EuGHE 2009, I-359, Rz. 52 (Persche); v. 30.6.2011 – Rs. C-262/09, EuGHE 2011, I-5669, Rz. 41(Meilicke II).

126 Siehe EuGH (FN 81 und 93).

127 5 Jahre nach Art. 40 Abs. 1 GwRL. Der Zeitraum für die im Rahmen des automatischen Informationsaustausches erhobenen Informationen ist noch nicht explizit festgelegt, aber laut Art. 25 Abs. 4 RL 2014/107/EU zu beschränken.

128 Die GwRL beschränkt die Informationsweitergabe allerdings, wenn hierdurch Ermittlungen krimineller Tätigkeit verhindert werden, weil der Betroffene durch Kenntnis, dass eine Analyse bzw. Meldung wegen Verdacht auf Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung vorgenommen wird oder wurde, seine kriminellen Aktivitäten verschleiern kann.

3. Im Gegensatz zu den Geldwäschevorschriften knüpft der Informationsaustausch in Steuersachen nicht an schlichte grenzüberschreitende Transaktionen an, sondern an Transaktionen, welche sich auf die Allokation steuerlicher Einkünfte beziehen. Der automatische Informationsaustausch des OECD-Standards bezieht sich auf spezielle mit Finanzkonten zusammenhängende Einkommensquellen. In einem bemerkenswerten Prozess hat sich dieser OECD-Standard als nunmehr sogar global anerkannter Standard mit dem Abschluss des MCAA vom 29.10.2014 und der EU-AmtshilfeRL vom 9.12.2014 durchgesetzt.

4. Die Schnittmenge zwischen steuerlichem Auskunftsverkehr und der Geldwäschebekämpfung liegt vor allem in der Identifizierung von Kontoinhabern und wirtschaftlichen Eigentümern. Grundsätzlich haben Finanzinstitute neben den Sorgfaltspflichten der Geldwäschebekämpfung zukünftig ebenfalls die Sorgfaltspflichten des neuen OECD-Standards zu beachten, so dass Adressat und Untersuchungsgegenstände sich überschneiden können. Dadurch ergibt sich ein wechselseitiges Informationsbedürfnis. Die 4. GwRL führt zentrale Register mit Informationen über wirtschaftliche Eigentümer ein. Die dort erfassten Daten sind ebenso wie andere nach der GwRL erhobenen Daten für steuerliche Zwecke relevant, so dass ein Zugriff darauf die Identifizierung steuererheblicher Informationen erleichtern würde.

5. Das Recht auf den Schutz personenbezogener Daten nach Art. 8 EU-GrCharta schränkt die unbegrenzte Erhebung, Verarbeitung und Weiterleitung dieser Daten allerdings ein. Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung eine dreistufige Rechtfertigungsprüfung der Einschränkung dieses Rechts formuliert und verlangt nach einer klaren, eindeutigen gesetzlichen Regelung und einem öffentlichen Interesse, das den Datenzugriff bzw. -fluss rechtfertigt. Darüber hinaus muss die Beeinträchtigung des Grundrechts verhältnismäßig im Hinblick auf den damit verfolgten legitimen Zweck sein.

6. Die 4. GwRL beschränkt die Nutzung der nach ihren Sorgfaltspflichten erhobenen Daten auf den Zweck der Geldwäsche- und Terrorismusfinanzierungsbekämpfung, wozu aber nach dem Zweck der Richtlinie auch die Verfolgung von Steuerstraftaten als relevante Vortaten der Geldwäsche zu zählen sind. Unklar bleibt, ob die bei der Gelwäschebekämpfung gewonnenen Daten auch darüber hinaus für (einfache) steuerliche Zwecke verwendet werden dürfen. Dieses Regelungsdefizit ist datenschutzrechtlich defizitär und steht im Widerspruch zur Funktion eines zentralen (öffentlichen) Registers wirtschaftlicher Eigentümer.

7. Während die AmtshilfeRL an mehreren Stellen auf den Zusammenhang zu Maßnahmen der Geldwäschebekämpfung verweist und auf die dort gewonnenen Daten zugreifen möchte, schweigt die GwRL dazu. Es besteht aber kein überzeugendes Argument für eine restriktive Ausgestaltung der Datenverwendung in der GwRL, da der Kern des Datenschutzrechts bei einer normenklaren Ausgestaltung der Verwendungsbefugnisse und -zwecke gewahrt wird. Ein beträchtlicher Umfang der Informationen, wie z.B. bei Bargeld- oder Glücksspieltransaktionen und vor allem hinsichtlich der Verteilung von wirtschaftlichem Eigentum, sind bedeutende Informationen mit erheblicher steuerrechtlicher Relevanz, deren Austausch zur Gewährleistung eines gesetz- und gleichmäßigen Steuervollzugs geboten ist. Eine Erweiterung des Verwendungszwecks auf die steuerliche Überwachung in der 4. GwRL oder in den nationalen Ausführungsgesetzen wäre daher gerechtfertigt.

Staatliches Steuerrecht, Internationales Steuerrecht und Verfassungsrecht

Prof. Dr. HANNO KUBE, LL.M. (Cornell), Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg*

Inhaltsübersicht

I. Verflechtung und Selbststand von Teilrechtsordnungen
II. Feststellung eines völkerrechtswidrigen Treaty Override
1. Pacta sunt servanda
2. Methodologie der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen
3. Veranschaulichung an einem Beispielsfall – § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG
4. Folgefragen
a) Lex generalis – lex specialis
b) Lex prior – lex posterior
III. Verfassungsrechtliche Würdigung des völkerrechtswidrigen Treaty Override
1. Hergebrachtes Verständnis zur innerstaatlichen Tragweite des Völkerrechts
2. Argumentation des BFH
3. Würdigung
a) Fehlende normative Grundlage für die Argumentation des BFH
b) Konzeptionelle und praktische Probleme der unterstellten Erforderlichkeitsprüfung
c) Zur Bezugnahme auf die jüngere Rechtsprechung des BVerfG
d) Unvereinbarkeit mit dem Grundsatz des parlamentarischen Gesetzesvorbehalts
e) Weitergehende Probleme demokratischer Legitimation
f) Zum Entscheidungsmaßstab des BVerfG
4. Fazit
IV. Perspektiven

In mittlerweile drei Vorlagen an das BVerfG[1] zeigt sich der Erste Senat des BFH, in Abkehr von der vorherigen ständigen Rechtsprechung, von der Verfassungswidrigkeit des steuerrechtlichen Treaty Override überzeugt. Die anhängigen Normenkontrollverfahren geben Anlass zu einer grundsätzlichen Analyse des Verhältnisses zwischen staatlichem Steuerrecht, Internationalem Steuerrecht und Verfassungsrecht.

I. Verflechtung und Selbststand von Teilrechtsordnungen

Die sich aus dem staatlichen Steuerrecht im engeren Sinne ergebenden Besteuerungsansprüche der Bundesrepublik Deutschland werden durch das Internationale Steuerrecht auf konkurrierende Besteuerungsansprüche anderer Staaten abgestimmt. Die Aufgabe dieser Abstimmung steht sachgegenständlich für sich. Widersprüche zwischen dem staatlichen und dem Internationalen Steuerrecht sind deshalb im Grundsatz nicht zu erwarten. Anderes gilt nur dann, wenn das staatliche Steuerrecht Einfluss auf die internationalsteuerrechtliche Abstimmung zu nehmen sucht. In diesen Fällen stellt sich die Frage nach dem Verhältnis zwischen den Rechtswirkungen des staatlichen und des Internationalen Steuerrechts. Die völkerrechtliche Natur der internationalsteuerrechtlich im Mittelpunkt stehenden Doppelbesteuerungsabkommen ruft an dieser Stelle die verfassungsrechtlichen Vorgaben über die Wirkungen des Völkerrechts im innerstaatlichen Rechtskreis auf den Plan. Diese Vorgaben gestalten eine ausdifferenzierte Balance zwischen Verflechtung und Selbststand aus, die für einen angemessenen Ausgleich zwischen den verfassungsrechtlichen Strukturprinzipien des Rechtsstaats und der Demokratie sorgt.

Im Folgenden soll in einem ersten Schritt der Frage nachgegangen werden, unter welchen Voraussetzungen von einer völkerrechtswidrigen staatlichen Einflussnahme auf die internationalsteuerrechtliche Abstimmung der Besteuerungsansprüche auszugehen ist, wann also – im Zusammenhang der völkervertraglichen Doppelbesteuerungsabkommen – ein sog. Treaty Override vorliegt (II.). Auf dieser Grundlage ist sodann zu untersuchen, wie sich das Verfassungsrecht des Grundgesetzes zum Befund des Treaty Override stellt, ob ein DBA-widriges staatliches Gesetz mithin verfassungswidrig und deshalb nichtig ist (III.). Abschließend sind, vor diesem Hintergrund, die Perspektiven der internationalsteuerrechtlichen Einbindung der staatlichen Besteuerungsordnung zu beleuchten (IV.).

II. Feststellung eines völkerrechtswidrigen Treaty Override

1. Pacta sunt servanda

Pacta sunt servanda. Nach diesem völkergewohnheitsrechtlich allgemein gültigen, in Art. 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV) bestätigten Grundsatz ist ein völkerrechtlicher Vertrag, so auch ein Doppelbesteuerungsabkommen, von den Vertragsstaaten „nach Treu und Glauben zu erfüllen". Art. 27 WÜRV ergänzt, dass sich „eine Vertragspartei ... nicht auf ihr innerstaatliches

* *Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell)* ist Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg. Er ist Prozessbevollmächtigter der Bundesregierung im Verfahren Az. 2 BvL 1/12 vor dem BVerfG.

1 BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949 (Az. BVerfG: 2 BvL 1/12); BFH, Beschl. v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791 (Az. BVerfG: 2 BvL 15/14); BFH, Beschl. v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18 (Az. BVerfG: 2 BvL 21/14).

Recht berufen" kann, „um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen". Vertragsverletzungen sind zu unterlassen. Erhebliche Vertragsverstöße berechtigen die verletzte Partei zur Suspendierung des Vertrags oder zu seiner Kündigung (Art. 60 WÜRV).

2. Methodologie der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

Während die Völkerrechtswidrigkeit eines im staatlichen Recht begründeten Verstoßes gegen ein Doppelbesteuerungsabkommen auf der Hand liegt, ist die Frage, wann ein solcher Verstoß anzunehmen ist, mitunter schwer zu beantworten. Den Ausgangspunkt der Überlegungen hat dabei die Methodologie der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zu bilden. Als völkerrechtliche Verträge sind Doppelbesteuerungsabkommen jedenfalls im Verhältnis zwischen Staaten, die durch das WÜRV gebunden sind, gem. Art. 31 bis 33 WÜRV zu interpretieren[2]. Die allgemeine Regel folgt hier aus Art. 31 Abs. 1 WÜRV: „Ein Vertrag ist nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen." Insoweit können auch spätere Übereinkünfte, die spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, vorbereitende Arbeiten und verschiedene Sprachfassungen zu berücksichtigen sein (Art. 31 Abs. 2 bis Art. 33 WÜRV).

In Ergänzung zu diesen allgemeinen völkerrechtlichen Auslegungsregeln haben sich besondere Grundsätze für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen herausgebildet. Im Mittelpunkt steht dabei, angesichts der oftmals zu verzeichnenden Begriffsidentität im Verhältnis zum Steuerrecht der Vertragsstaaten, das Gebot der autonomen, vom staatlichen Recht unabhängigen Auslegung. Dies verweist primär auf den Sinnzusammenhang des Abkommens selbst[3]. Im Dienste der autonomen Auslegung stehen darüber hinaus die Orientierung am OECD-Musterabkommen und Kommentar, Auslegungsvereinbarungen und Erläuterungen durch Verwaltungsexperten, die Wertungen in Parallelabkommen und das Ziel der Entscheidungsharmonie[4].

Diese Auslegungsgrundsätze verbieten jede unterkomplexe Abkommensinterpretation, insbesondere allein nach dem Wortlaut, und gebieten eine sorgfältige, angemessen anspruchsvolle Vorgehensweise, die den normativen Gehalt des völkervertraglichen Doppelbesteuerungsrechts vollumfänglich erschließt.

3. Veranschaulichung an einem Beispielsfall – § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG

Dies lässt sich beispielhaft anhand des vom BFH in den Raum gestellten Vorwurfs der Völkerrechtswidrigkeit von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG veranschaulichen. Dem diesbezüglichen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 10.1.2012[5] liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bei einer GmbH, u.a. aus einer Tätigkeit in der Türkei. Art. 15 Abs. 1 DBA-Türkei 1985 weist das Recht zur Besteuerung der aus der Tätigkeit in der Türkei herrührenden Einkünfte sowohl Deutschland als auch der Türkei zu. Nach Art. 23 Abs. 1 lit. a Satz 1 des Abkommens hat Deutschland die Einkünfte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung allerdings freizustellen. § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003[6] stellt die Freistellung jedoch unter die Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige einen Nachweis über die tatsächliche Entrichtung der Steuer im Tätigkeitsstaat (subject to tax-Klausel), alternativ über die dortige Steuerbefreiung beibringt. Dieser Nachweis wurde im Ausgangsfall nicht geführt.

Der BFH geht von der Völkerrechtswidrigkeit von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG aus[7]. Die Vorschrift widerspreche der vorbehaltlosen Vereinbarung der Freistellungsmethode im DBA, die dem Rechtsgedanken der Vermeidung einer virtuellen bzw. möglichen Doppelbesteuerung folge. Auch lasse sich der Völkerrechtsverstoß nicht rechtfertigen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip, das zur Begründung der Einmalbesteuerung des Steuersubstrats in Betracht gezogen werden könne, sei nicht in der Lage, die territoriale Abgrenzung der Besteuerungszuständigkeiten zu überspielen. In der Gesetzesbegründung werde, so der BFH weiter, die Sicherung des Besteuerungsrechts des Tätigkeitsstaats unzutreffend ins Feld geführt, weil in Wirklichkeit der deutsche Fiskus begünstigt werden solle. Die Verhinderung einer Keinmalbesteuerung sei nicht primäres Ziel von Doppelbesteuerungsabkommen. Es gelte nur das Vereinbarte. Und schließlich sei auch nicht erkennbar, dass Deutschland gezwungen gewesen wäre, mittels einer unilateralen Regelung in beschleunigter Weise auf einen besonderen Missstand zu reagieren. Vielmehr hätte die Möglichkeit der Abkommenskündigung bestanden.

Der BFH schließt hier im Ergebnis recht knapp vom textlichen Fehlen eines Nachweisvorbehalts im DBA und darüber hinaus von der fehlenden Einschlägigkeit verschiedener, materieller Rechtfertigungsgründe für § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG auf die Völkerrechts-

2 *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Kommentar, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 101 ff.; *Vogel/Rust*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Tax Conventions, Bd. I, 4. Aufl. 2015, Introduction Rz. 76 ff.; *Anger/Wagemann*, IStR 2014, 611 (612); *Gosch*, IStR 2014, 698 (698 f.).

3 *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Kommentar, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 113a ff.; entsprechend die st.Rspr. des BFH; aus jüngerer Zeit BFH, Urt. v. 12.1.2011 – I R 49/10, BStBl. II 2011, 446 unter II. 3. b) bb); BFH, Urt. v. 6.6.2012 – I R 6, 8/11, I R 6/11, I R 8/11, BStBl. II 2013, 111 unter II. 4. c) bb).

4 *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Kommentar, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 113i ff.; *Vogel/Rust*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Tax Conventions, Bd. I, 4. Aufl. 2015, Introduction Rz. 89 ff.; *Anger/Wagemann*, IStR 2014, 611 (613 f.).

5 BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949.

6 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645; § 50d Abs. 8 EStG fand erstmals auf den VZ 2004 Anwendung.

7 BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949, unter B. II. 3. b) aa) und bb).

widrigkeit der Vorschrift. Demgegenüber legt die Methodologie der Auslegung völkerrechtlicher Verträge einen genaueren Blick auf den normativen Gehalt des DBA im Angesicht der in Frage stehenden staatlichen Regelung nahe.

Der genauere Blick offenbart, dass § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG praktisch ausschließlich an Fälle rechtswidriger Steuerumgehung im Tätigkeitsstaat anknüpft[8] und in diesen Fällen eine leistungsfähigkeitsgerechte Einmalbesteuerung des Steuersubstrats bewirkt. Vorbehaltlich des unwahrscheinlichen Falles, dass der erforderliche Nachweis trotz Vorliegens der materiellen Voraussetzungen nicht geführt werden kann[9], wird die Freistellung nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG nur dann versagt, wenn sich der Steuerpflichtige der vorgesehenen Besteuerung im Tätigkeitsstaat rechtswidrig entzogen hat, so insbesondere durch Nichtdeklaration der Einkünfte unter Ausnutzung der sachverhaltlichen Komplexität der grenzüberschreitenden Situation, mit anderen Worten eines Informationsdefizits bei der Finanzverwaltung im Tätigkeitsstaat[10]. Dieser Befund drängt darauf, § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG unter den allgemeinen, ungeschriebenen DBA-rechtlichen Missbrauchsvorbehalt zu fassen, der nach Maßgabe der einschlägigen Auslegungsmethoden als – jedenfalls für eindeutige, schwerwiegende Fälle – abkommensrechtlich mitvereinbart gelten kann[11]. Der Steuerpflichtige missbraucht das Abkommmensrecht hier[12] insoweit in ganz erheblicher Weise, als er die Freistellung in Deutschland in Anspruch nimmt, ohne sich der abkommensrechtlich vorausgesetzten Besteuerung im Tätigkeitsstaat zu unterwerfen[13].

Die Subsumtion unter den allgemeinen DBA-rechtlichen Missbrauchsvorbehalt liegt im vorliegenden Zusammenhang umso näher, als § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG das Besteuerungsrecht des anderen Staates in der Sache vollkommen unbeeinträchtigt lässt. Entscheidet sich der andere Staat für eine Steuerbefreiung, etwa zur Wirtschaftsförderung, kommt es nach Maßgabe von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG ausdrücklich nicht zur deutschen (Ersatz-)Besteuerung. Die Befugnis des anderen Staates, über sein Besteuerungsrecht zu disponieren, wird also nicht unterminiert[14]. Genau diese Dispositionsbefugnis schützt der – vom BFH angesprochene – DBA-rechtliche Rechtsgedanke der Vermeidung einer (nur) virtuellen, möglichen Doppelbesteuerung. Der Rechtsgedanke dient dagegen nicht als Deckmantel und zur Ergebnissicherung für Steuerpflichtige, die sich der Besteuerung im anderen Staat rechtswidrig entziehen wollen. Und auch dann, wenn der andere Staat, der eine Steuerpflicht ausgestaltet hat, seinen Besteuerungsanspruch trotz des Umgehungsversuchs des Steuerpflichtigen im Nachhinein noch zu verwirklichen vermag – dem dienen nicht zuletzt die weiterlaufenden DBA-rechtlichen Informations- und Amtshilfeverpflichtungen –, tritt Deutschland mit seiner Besteuerung – unabhängig von der Länge der verstrichenen Zeit – zurück, was die verfah-

8 Siehe auch *Loschelder*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, Kommentar, 33. Aufl. 2014, § 50d Rz. 53.

9 Nach dem BMF-Merkblatt zur Freistellung ausländischer Einkünfte gem. § 50d Abs. 8 EStG v. 21.7.2005, BStBl. I 2005, 821, Tz. 2 sind „bei der Anforderung und Prüfung von Nachweisen ... die objektiven Umstände des Einzelfalles und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten". Dies erlaubt praxisnahe, unkomplizierte Lösungen. Hinzu kommt eine Bagatellgrenze in Höhe eines maßgebenden Arbeitslohns von 10.000 € im jeweiligen Veranlagungszeitraum, unterhalb derer die Freistellung ganz ohne Nachweis gewährt wird (Tz. 4.2 des BMF-Merkblatts). Siehe auch BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, 1467, Tz. 2.3. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass dem Steuerpflichtigen durch die Nachweispflicht kein substantieller Mehraufwand entsteht; denn auch zur Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Freistellung (§ 32b EStG) muss der Steuerpflichtige Angaben zur genauen Höhe seiner ausländischen Einkünfte machen. Allgemein gelten in diesem Zusammenhang zudem in jedem Fall die Anforderungen des § 90 Abs. 2 AO. Zur gleichheitsrechtlichen Sachgerechtigkeit des Nachweiserfordernisses auch *Wiesemann*, Entstehung und Vermeidung systembedingter doppelter Nicht- und Minderbesteuerung in Outbound-Konstellationen, 2014, S. 367.

10 Während das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats für unternehmerische Einkünfte eine im Tätigkeitsstaat belegene Betriebstätte voraussetzt (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA), die regelmäßig eine feste Geschäftseinrichtung erfordert (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA), knüpft das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit allein an die – unter Umständen nur kurze (s. insbesondere Art. 12 Abs. 3 OECD-MA) – inländische Tätigkeit an; der Steuerpflichtige bewegt sich hier typischerweise unterhalb der Wahrnehmungsschwelle der Finanzverwaltung. Hieraus folgende Fälle faktischer Nichtbesteuerung waren dementsprechend auch der Auslöser für die Ausgestaltung von § 50d Abs. 8 EStG; s. BT-Drucks. 15/1562, 39 f.; dazu auch *Gosch*, IStR 2008, 413 (416); *ders.*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, Kommentar, 13. Aufl. 2014, § 50d Rz. 35a unter Verweis auf Berufskraftfahrer, Piloten und Seeleute; *Klein/Hagena*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, Kommentar, 259. Lieferung September 2013, § 50d Rz. 112.

11 *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Kommentar, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 165 und 195; *Prokisch*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Kommentar, 6. Aufl. 2015, Art. 1 Rz. 100 ff.; *Forsthoff*, IStR 2006, 509; jedenfalls für eindeutige, schwerwiegende Fälle auch *Vogel/Rust*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Tax Conventions, Bd. I, 4. Aufl. 2015, Introduction Rz. 157; *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (848); *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, S. 37; s. auch *Menhorn*, IStR 2005, 325 (326 ff.); a.A. (kein ungeschriebener DBA-rechtlicher Missbrauchsvorbehalt, zumal in der Situation, dass die Vertragsstaaten auf die Kodifizierung einer subject to tax-Klausel trotz Kenntnis dieses Rechtsinstituts verzichtet haben) *Stein*, IStR 2006, 505 (507); *Jansen/Weidmann*, IStR 2010, 596 (598).

12 Siehe zum Spektrum der Formen des Steuermissbrauchs im Internationalen Steuerrecht *Prokisch*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Kommentar, 6. Aufl. 2015, Art. 1 Rz. 100 ff.; vgl. auch *Musil*, RIW 2006, 287 ff.

13 Dass § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG auf einen Missbrauch reagiert, der sich zu Lasten des Fiskus eines anderen Staates auswirkt, erscheint dabei unproblematisch; vgl. mit gleichem Ergebnis in EU-rechtlichem Zusammenhang EuGH, Urt. v. 18.12.2014, verb. Rs. C-131/13, C-163/13 und C-164/13 – Italmoda, Rz. 65.

14 Die Ausführungen in BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949, unter B. II. 3. b) bb) bbb) a.E. sind deshalb nicht zutreffend („es ist ebenso wenig wie bei steuerlichem Fehlverhalten des Steuerpflichtigen nachzuvollziehen, weshalb Deutschland unbeschadet der vereinbarten Steuerfreistellung von einer derartigen „Steuerwohltat" des anderen Staates – aus welchen Gründen auch immer diese erfolgt – irgendeinen fiskalischen Vorteil ziehen sollte").

rensrechtlichen Regelungen in § 50d Abs. 8 Satz 2 und 3 EStG eindrücklich belegen.

§ 50d Abs. 8 Satz 1 EStG widerspricht der abkommensrechtlichen Zuordnung der Besteuerungsansprüche in der Sache also nicht. Bei genauer Betrachtung zeigt sich, dass § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG der tatsächlichen Durchsetzung dieser Zuordnung sogar dient. Denn wenn der Steuerpflichtige zu gewärtigen hat, dass er im Anschluss an eine Steuerumgehung im Tätigkeitsstaat der Besteuerung in Deutschland unterworfen wird, wo er als unbeschränkt Steuerpflichtiger verlässlich erfasst ist, wird er die Steuer im Tätigkeitsstaat – zumal bei dort niedrigeren Steuersätzen – sehr viel eher zu entrichten bereit sein als in dem Fall, in dem im Anschluss an die Steuerumgehung im Tätigkeitsstaat effektive Steuerfreiheit („weiße Einkünfte") lockt. § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG wirkt mithin Fehlanreizen entgegen, die sich aus der isolierten Freistellungsregelung ergeben können, und stabilisiert damit die völkervertraglich vorgesehene Verteilung der Besteuerungsansprüche.

Selbst dann, wenn es auch nachträglich nicht mehr zur Besteuerung durch den Tätigkeitsstaat kommt, es also bei einer Definitivbelastung durch Deutschland verbleibt, konterkariert § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG die abkommensrechtliche Zuordnung des materiellen Besteuerungsrechts nicht. Denn es ist nicht das deutsche Recht, das sich der Besteuerung durch den Tätigkeitsstaat entgegenstellt, sondern vielmehr der auf Steuerumgehung bedachte Steuerpflichtige. Auch in diesem Fall und in diesem Sinne respektiert Deutschland mithin den Besteuerungsanspruch des anderen Vertragsstaats. Zugleich sichert die deutsche Besteuerung in dieser Konstellation die leistungsfähigkeitsgerechte Einmalbesteuerung des vereinnahmten Lohns, wahrt dabei den übergeordneten Zweck des Doppelbesteuerungsrechts, Doppelbesteuerungen zu vermeiden, und dient in besonderer Weise dem ebenfalls dem Abkommensrecht zuzuordnenden Zweck, Doppelnichtbesteuerungen zu verhindern[15].

Nach alldem wird ein völkerrechtswidriger Treaty Override durch § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG, anders als es der BFH annimmt, nicht bewirkt. Das Beispiel belegt, dass es einer umfassenden und genauen, gerade auch teleologischen Interpretation bedarf, um über die Völkerrechtswidrigkeit einer staatlichen Steuerrechtsvorschrift zu entscheiden.

Entsprechend differenziert sind auch die Regelungen in § 50d Abs. 10 Satz 1 und § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG zu würdigen, die der BFH in den beiden anderen Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen von Dezember 2013 und August 2014 als völkerrechtswidrig rügt[16]. Im Fall von § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG ist dabei insbesondere zu berücksichtigen, dass diese Vorschrift weder die Verteilungsnormen unmittelbar noch die anwendbare Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung modifiziert, sondern allein zur Qualifizierung von Sondervergütungen Stellung nimmt, die in Deutschland aus Gründen der Gleichbehandlung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer als unternehmerische Einkünfte eingeordnet werden; § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG verhindert daher unterschiedliche Qualifizierungen im Inlandsfall und im grenzüberschreitenden Fall[17]. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG führt demgegenüber, anders als § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG, zu einer Versagung der Einkünftefreistellung auch dann, wenn der andere Staat, etwa zur Wirtschaftsförderung, bewusst auf eine Ausübung seines Besteuerungsrechts verzichtet. Dies rückt die subject to tax-Klausel des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG in ein anderes Licht als die entsprechende Klausel in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG[18].

4. Folgefragen

Ist im Einzelfall von der Völkerrechtswidrigkeit einer abkommensüberschreibenden Steuerrechtsnorm auszugehen, stellt sich die Frage nach den Konsequenzen. Hierbei ist entscheidend, dass die Völkerrechtswidrigkeit die innerstaatliche Wirksamkeit der Norm aus völkerrechtlicher Sicht nicht hindert[19]. Dies führt – abgesehen von der verfassungsrechtlichen Dimension, auf die sogleich gesondert einzugehen ist (s. unten III.) – zu einer Reihe von teilweise noch nicht angemessen beantworteten Fragen zum normativen Verhältnis zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und abkommensüberschreibendem Recht.

a) Lex generalis – lex specialis

Nach § 2 Abs. 1 AO gehen Doppelbesteuerungsabkommen, die nach Art. 59 Abs. 2 GG unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor, insbesondere den Regelungen des unilateralen Internationalen Steuerrechts in §§ 34c und 34d EStG. Die Bestimmung des § 2 Abs. 1 AO, die selbst nur den Rang einfachen Parlamentsrechts hat, bestätigt im Wesentlichen den allgemeinen Grundsatz, dass spezielle Vorschriften vorrangig vor

15 Dazu die Beiträge in *Lang (Hrsg.)*, Avoidance of Double Non-Taxation, 2003; *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (848); *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009; kritisch *Gosch*, IStR 2014, 698 (701 f.).

16 BFH, Beschl. v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791; BFH, Beschl. v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18.

17 Zu § 50d Abs. 10 EStG aus jüngerer Zeit FG Münster, Urt. v. 13.6.2013 – 13 K 3679/12 F, EFG 2013, 1418 ff.; FG Münster, Urt. v. 2.7.2014 – 12 K 2707/10 F, EFG 2014, 2043 ff.; BMF-Schreiben zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 Tz. 5; aus der Literatur *Benecke/Staats*, IStR 2014, 227 ff.; *Cloer/Hagemann*, SWI 2014, 303 ff.; *Kohlruss*, FR 2014, 588 ff.; *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2014, 233 ff.; *Möller*, NWB 2014, 3883 ff.; *Kraft/Jochimsen*, NWB 2015, 123 ff.; *Richter/John*, FR 2015, 142 ff.

18 Zu § 50d Abs. 9 EStG aus jüngerer Zeit FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 29.4.2014 – 3 K 3227/13, EFG 2014, 1278; FG München, Gerichtsbescheid v. 29.10.2014 – 8 K 369/14; FG München, Gerichtsbescheid v. 29.10.2014 – 8 K 3653/12; FG Bad.-Württ., Urt. v. 24.11.2014 – 6 K 4033/13; BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, 1467, Tz. 2.4.; aus der Literatur *Ismer/Baur*, IStR 2014, 821 f.; *Weinschütz*, IStR 2014, 534 f.; *Kahlenberg/Melkonyan*, IWB 2015, 115 ff.; *Mitschke*, FR 2015, 94 ff.; *Jehl-Magnus*, NWB 2015, 24 ff.; *Anger/Wagemann*, IWB 2015, 49 ff.

19 *Vogel/Rust*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Tax Conventions, Bd. I, 4. Aufl. 2015, Introduction Rz. 160.

allgemeinen Vorschriften gelten. Speziell geregelt wird durch Doppelbesteuerungsabkommen das internationalsteuerrechtliche Verhältnis gerade für die beteiligten Vertragsstaaten.

Abkommensüberschreibendes Recht gilt tatbestandlich nicht nur für das bilaterale Verhältnis zu einem bestimmten anderen Staat, sondern – je nach Ausgestaltung – zum Teil für alle innerstaatlich in Geltung gesetzten Doppelbesteuerungsabkommen. Speziell erscheint das abkommensüberschreibende Recht gleichwohl insoweit, als es aus dem Spektrum der Regelungen, die die Doppelbesteuerungsabkommen enthalten, nur einzelne punktuell modifiziert. Abkommensüberschreibendes Recht ist damit hinsichtlich der erfassten Staatenverhältnisse allgemeiner, hinsichtlich der inhaltlich geregelten Fragen aber spezieller als ein einzelnes DBA. Dies erschwert die Anwendung des lex specialis-Gedankens auf das Verhältnis zwischen DBA-Recht und abkommensüberschreibendem Recht[20]. Als letztlich maßgeblich ist hier aber ohnehin der Wille des Gesetzgebers anzusehen, das innerstaatlich in Geltung gesetzte DBA-Recht abzuändern[21].

b) Lex prior – lex posterior

Fragen zum Regelungsverhältnis stellen sich darüber hinaus in zeitlicher Hinsicht. Wird zunächst ein Doppelbesteuerungsabkommen innerstaatlich in Geltung gesetzt und sodann ein tatbestandlich einschlägiges, abkommensüberschreibendes Gesetz erlassen, wird der Wille des Gesetzgebers, das Abkommen zu überschreiben, durch den lex posterior-Grundsatz mit unterstützt.

Problematisch erscheint demgegenüber der Fall, dass das Zustimmungsgesetz zu einem Doppelbesteuerungsabkommen erst nach Erlass eines Treaty Override-Gesetzes ergeht und das Doppelbesteuerungsabkommen dem abkommensüberschreibenden Gesetz inhaltlich widerspricht. Der lex posterior-Grundsatz könnte hier für die DBA-rechtliche Überschreibung des Treaty Override für das konkrete bilaterale Staatenverhältnis streiten, also für die Nichtanwendbarkeit der Treaty Override-Norm auf das neue Doppelbesteuerungsabkommen[22]. Zu einem anderen Ergebnis gelangt man dagegen, wenn man das Treaty Override-Gesetz auch dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber als lex specialis ansieht[23], wenn man den Willen des Gesetzgebers des Treaty Override-Gesetzes so interpretiert, dass auch neue Doppelbesteuerungsabkommen überschrieben werden sollen, oder wenn man – aus der Perspektive des neuen Doppelbesteuerungsabkommens – davon ausgeht, dass der Gesetzgeber des Zustimmungsgesetzes nach Art. 59 Abs. 2 GG die Zustimmung unter dem Vorbehalt der Geltung der Treaty Override-Regelung auch für das neue Doppelbesteuerungsabkommen erteilt hat. Dies konfligiert nicht mit dem staatsrechtlichen Dogma, dass die Zustimmung zu einem völkerrechtlichen Vertrag nur ganz oder gar nicht erteilt werden kann (sog. Ratifikationslage)[24]. Denn die durch das Gesetz ausgesprochene, nur vorbehaltlos mögliche Zustimmung zur Ratifikation durch die Exekutive ist von der ebenfalls durch das Zustimmungsgesetz bewirkten Überführung des Vertragsinhalts in den innerstaatlichen Rechtskreis zu unterscheiden, sei es nach der Transformations- oder nach der Vollzugstheorie[25]. Diese Überführung kann aber mit Vorbehalten versehen werden. Ein solcher Vorbehalt könnte in der Festlegung der Geltung des Treaty Override-Gesetzes auch für das neue Doppelbesteuerungsabkommen bestehen. Mit Blick auf die völkerrechtliche Ebene ließe sich darüber hinaus argumentieren, dass die existierenden staatlichen Treaty Override-Vorschriften zum Gegenstand der geführten Vertragsverhandlungen gemacht worden seien. Sieht man von Fällen ab, in denen bestehende Treaty Override-Regelungen ausdrücklich in neue Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden – dies gilt in der Praxis u.a. für subject to tax-Klauseln[26] –, wird man eine implizite Einbeziehung derartiger Regelungen aber nach den Auslegungsgrundsätzen der Art. 31 ff. WÜRV, vorbehaltlich entsprechender Niederschläge in den Materialien, kaum annehmen können. Es bleibt damit bei der Völkerrechtswidrigkeit der entsprechenden Regelung, also beim Treaty Override im Wortsinne.

III. Verfassungsrechtliche Würdigung des völkerrechtswidrigen Treaty Override

Wie bereits ausgeführt, steht das Völkerrecht der innerstaatlichen Wirksamkeit eines völkerrechtswidrigen Treaty Override-Gesetzes nicht entgegen. Einer eigenständigen Prüfung bedarf jedoch die Frage, ob ein Treaty Override-Gesetz möglicherweise verfassungswidrig und deshalb nichtig ist.

---

20 So auch *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (845); ausführlich jüngst zum Problem *Jochimsen/Gradl*, IStR 2015, 236 ff.

21 *Bron*, IStR 2007, 431 (432 f.); so im Ergebnis auch *Musil*, RIW 2006, 287 (289 f.) mit dem Gedanken, dass § 2 AO lediglich eine widerlegliche „Vermutung für die Vorrangigkeit der Regelungen von Doppelbesteuerungsabkommen" aufstellt; vgl. auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, S. 25 f.; anders *Stein*, IStR 2006, 505 (508).

22 So das FG Hamburg, Urt. v. 21.8.2013 – 1 K 87/12, EFG 2013, 1932, auch unter Verweis auf den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit, zum Verhältnis zwischen § 50d Abs. 8 EStG und dem DBA-Aserbaidschan 2005; der BFH hat das Revisionsverfahren bis zur Entscheidung im Verfahren 2 BvL 1/12 ausgesetzt; BFH, Beschl. v. 31.3.2014 – I R 64/13.

23 So *Frotscher*, StbJB 2009/2010, S. 151 (159 f.); im Ergebnis auch *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, Lieferung September 2012, § 2 AO Rz. 169, 175; *Drüen*, in Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, Lieferung Mai 2011, § 2 AO Rz. 38; *Frotscher*, in: ders. (Hrsg.), EStG, Lieferung September 2012, § 50d Rz. 5, 11.; zu dem Problem auch *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (846 f.); *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, S. 38 f.

24 *Streinz*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 7. Aufl. 2014, Art. 59 Rz. 51 („nur en bloc"); *Rojahn*, in: von Münch/Kunig (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 1, 6. Aufl. 2012, Art. 59 Rz. 55.

25 Dazu *Streinz*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 7. Aufl. 2014, Art. 59 Rz. 59 ff. m.w.N.; *Nettesheim*, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Lieferung Januar 2009, Art. 59 Rz. 96.

26 Siehe etwa Art. 22 DBA-Türkei 2011 im Unterschied zu den entsprechenden Vorschriften des DBA-Türkei 1985.

1. Hergebrachtes Verständnis zur innerstaatlichen Tragweite des Völkerrechts

Der Verfassunggeber des Grundgesetzes hat sich in der Nachkriegssituation bewusst und ausdrücklich für die internationale Offenheit und die internationale Einbindung der Bundesrepublik Deutschland entschieden[27]. Zum Ausdruck kommt dies in der Präambel, die den Willen bekundet, dem Frieden der Welt zu dienen, im Bekenntnis zu unveräußerlichen und unverletzlichen Menschenrechten als Grundlage jeder menschlichen Gemeinschaft, des Friedens und der Gerechtigkeit in der Welt (Art. 1 Abs. 2 GG), in der Möglichkeit, Hoheitsrechte auf zwischenstaatliche Einrichtungen – gerade auch zur Wahrung des Friedens in einem System gegenseitiger kollektiver Sicherheit – zu übertragen (Art. 24 GG), im Verbot des Angriffskrieges (Art. 26 GG) und seit Anfang der 1990er Jahre in dem verfassungsrechtlichen Auftrag, zur Verwirklichung eines vereinten Europas bei der Entwicklung der Europäischen Union mitzuwirken (Art. 23 GG).

Dieses klare verfassungsrechtliche Signal spiegelt sich auch in den Vorschriften, die die Inkorporierung des Völkerrechts in den innerstaatlichen Rechtskreis ermöglichen und näher anleiten. Das Grundgesetz steht insoweit in historischer Verfassungskontinuität[28]. Es geht, ebenso wie zahlreiche andere Verfassungsordnungen dieser Welt, vom dualistischen Modell aus, demzufolge sich das staatliche Recht für das Völkerrecht öffnet, die Art und Weise der Öffnung aber durch das staatliche Recht selbst geregelt wird[29]. Die hier im Mittelpunkt stehenden Bestimmungen der Art. 25 und Art. 59 Abs. 2 GG differenzieren dabei nach den Quellen des Völkerrechts. Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts, die im Wesentlichen dem als allgemein gültig anerkannten Völkergewohnheitsrecht entsprechen[30], werden unmittelbar durch Art. 25 GG innerstaatlich in Geltung gesetzt[31] und erhalten einen Rang zwischen dem Verfassungsrecht und dem einfachen Parlamentsrecht zugewiesen[32]. Völkervertragsrecht bedarf demgegenüber, für jeden einzelnen Vertrag, der Inkorporierung durch Zustimmungsgesetz des Parlaments, soweit der Vertrag die politischen Beziehungen des Bundes regelt oder sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung bezieht (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG). Verwaltungsabkommen werden durch entsprechenden Zustimmungsakt der Exekutive in Geltung gesetzt (Art. 59 Abs. 2 Satz 2 GG). Das verfassungsrechtliche Nebeneinander von Art. 25 und Art. 59 Abs. 2 GG zeigt, dass der völkergewohnheitsrechtliche Grundsatz „pacta sunt servanda" zwar als solcher über Art. 25 GG innerstaatlich verbindlich wird, dass der konkrete Vertragsinhalt gem. Art. 59 Abs. 2 GG gleichwohl den Rang erhält, der ihm vermittelt über das parlamentarische Zustimmungsgesetz zugewiesen wird – den Rang einfachen Parlamentsrechts[33].

Daraus folgt, dass der parlamentarische Gesetzgeber eine lex posterior schaffen kann, die – völkerrechtswidrig, aber innerstaatlich wirksam und verfassungskonform – vom einfachgesetzlich in Geltung gesetzten völkerrechtlichen Vertrag abweicht. Diese Konsequenz zieht die unverändert herrschende Auffassung im staatsrechtlichen[34] und gerade auch steuerrechtlichen[35] Schrifttum, ebenso die Steuerrechtsprechung[36] bis zu den einschlägigen Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen des BFH.

---

27 *Tomuschat*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 226.

28 Siehe zu diesem Miteinander von betonter, ausdrücklicher internationaler Offenheit einerseits und Kontinuität in den Bestimmungen über die Verzahnung zwischen Völkerrecht und innerstaatlichem Recht andererseits *Vöneky*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 236 Rz. 12.

29 BVerfGE 111, 307 (318 f.); *Krumm*, AöR Bd. 138 (2013), 363 (364 f.); jüngst ausführlich *Vosgerau*, Staatliche Gemeinschaft und Staatengemeinschaft, 2015.

30 BVerfGE 15, 25 (34); 16, 27 (33); 23, 288 (317); 117, 141 (148); 118, 124 (134).

31 BVerfGE 46, 342 (363).

32 Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts sind deshalb bei der Auslegung und Anwendung einfachen Rechts zwingend zu beachten (BVerfGE 6, 309 (363); 23, 288 (316)), treten demgegenüber im Konfliktfall im Verhältnis zum Grundgesetz zurück (BVerfGE 37, 271 (278 f.)).

33 BVerfGE 29, 348 (358); 31, 145 (178); 99, 145 (158); dies entspricht der ganz h.M. im Schrifttum; s. *Nettesheim*, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Lieferung Januar 2009, Art. 59 Rz. 97; *Gebhardt*, Deutsches Tax Treaty Overriding, 2013, S. 25 ff. („Der rangstiftende Charakter des Zustimmungsgesetzes"); anders dagegen *Stein*, IStR 2006, 505 (508).

34 Etwa *Streinz*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 7. Aufl. 2014, Art. 59 Rz. 63; *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, GG, Kommentar, 13. Aufl. 2014, Art. 59 Rz. 19.

35 Allein aus jüngerer und jüngster Zeit für die Verfassungsmäßigkeit des steuerrechtlichen Treaty Override *Musil*, RIW 2006, 287 (288 f.); *ders.*, FR 2012, 149 (151); *ders.*, IStR 2014, 192 (194 ff.); *Bron*, IStR 2007, 431 (434); *Brombach-Krüger*, Ubg. 2008, 324 (328 ff.); *Frotscher*, StbJB 2009/2010, S. 151 (154 ff.) (vorbehaltlich einer Grundrechtsprüfung); *ders.*, IStR 2009, 593 (597 f.); *ders.*, in: Spindler u.a. (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, S. 687 (691 ff.); *Jansen/Weidmann*, IStR 2010, 596 (598 ff.); *Hahn*, IStR 2011, 863 ff.; *Heger*, SWI 2011, 95 ff.; *Karla*, SAM 2011, 181 ff.; *Mitschke*, DStR 2011, 2221 (2223 ff.); *Wichmann*, FR 2011, 1082 (1084) (Dreiklassenmodell); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, S. 26; *Schwenke*, FR 2012, 443 (446 ff.); *Krumm*, AöR Bd. 138 (2013), 363 (386 ff.); *Wiesemann*, Entstehung und Vermeidung systembedingter doppelter Nicht- und Minderbesteuerung in Outbound-Konstellationen, 2014, S. 345 ff.; *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421 (424 ff.); *Lehner*, IStR 2014, 189 ff.; aus der Kommentarliteratur beispielsweise *Lehner/Waldhoff*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Kommentar, 137. Lieferung November 2003, § 1 Rz. A 516a; *Vogel/Rust*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Tax Conventions, Bd. I, 4. Aufl. 2015, Introduction Rz. 160; *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, Kommentar, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 201.

36 Siehe BFH, Urt. v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129 (zu § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG); BFH, Beschl. v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781 (ebenfalls zu § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG); BFH, Beschl. v. 28.11.2001 – I B 169/00, BFH/NV 2002, 774 (im Zusammenhang mit § 50d Abs. 1a EStG); BFH, Urt. v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819 (zu § 50d Abs. 1a EStG).

2. Argumentation des BFH

In ausdrücklicher Abkehr von seiner eigenen ständigen Rechtsprechung[37] vertritt der BFH nunmehr, dass der steuerrechtliche Treaty Override grundsätzlich verfassungswidrig sei, und beruft sich dazu auf eine „ursprünglich vor allem von Vogel angefachte ... und in den letzten Jahren wieder aufgeflammte intensive Diskussion, ... welche ihrerseits an die zwischenzeitliche Entwicklung der Rechtsprechung des BVerfG" anknüpfe[38].

In der Sache stützt sich der BFH hier auf den Grundsatz der „prinzipiellen Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes"[39], den *Klaus Vogel* in diesem Zusammenhang in Stellung gebracht hat[40]. Der Grundsatz, der sich aus einer Gesamtschau grundgesetzlicher Vorschriften wie Art. 1 Abs. 2, Art. 24, Art. 25, Art. 26 und Art. 59 Abs. 2 GG ergebe und der auch in der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG, insbesondere in den Entscheidungen in den Rechtssachen Görgülü, Alteigentümer und Sicherungsverwahrung in den Vordergrund gerückt worden sei, nehme dem Gesetzgeber die Verfügungsmacht über den Rechtsbestand und wirke für ihn unbeschadet seiner demokratisch-legitimierten Rechtsetzungsbefugnisse „als unmittelbar bindendes Gebot wie als materiell-rechtliche ‚Sperre'"[41]. Gesetzliche Abweichungen von völkerrechtlichen Verpflichtungen bedürften daher einer besonderen Rechtfertigung. Die Voraussetzungen für eine solche Rechtfertigung seien eng. Der BFH rekurriert gerade auch insoweit auf Aussagen in der in Bezug genommenen Rechtsprechung des BVerfG und deutet diese so, dass die Sicherung der Menschenwürde wie auch der Grundrechte den Treaty Override vor dem Prinzip der Völkerrechtsfreundlichkeit zu legitimieren vermögen. An anderer Stelle wird das Ziel, einen Verstoß gegen „tragende Grundsätze der Verfassung" zu verhindern, als potentiell rechtfertigend ergänzt. Dies weise „methodisch den Weg zu einer Erforderlichkeitsprüfung"[42]. Verfassungsrechtlich zulässig seien nur möglichst milde Eingriffe in die Integrität des Völkerrechts, wenn und soweit ein Rechtfertigungsgrund vorliege. Für das Steuerrecht verweist der BFH dabei vor allem auf die völkerrechtskonforme Möglichkeit der Kündigung eines DBA.

In der Subsumtion verneint der BFH in allen drei Aussetzungs- und Vorlageentscheidungen eine entsprechende Rechtfertigung der zur Prüfung stehenden Vorschriften. Die Regelungen in §§ 50d Abs. 8 Satz 1, Abs. 10 Satz 1 und Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG, die einen völkerrechtswidrigen Treaty Override bewirkten, dienten nicht dazu, einen – sich aus der Anwendung des DBA-Rechts ergebenden – Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abzuwenden[43]. Sie gehörten daher nicht zu der – durch das Prinzip der Völkerrechtsfreundlichkeit mitkonstituierten – verfassungsmäßigen Ordnung, so dass den betroffenen Steuerpflichtigen aus Art. 2 Abs. 1 GG – und wegen Verstoßes gegen Gleichheitsanforderungen auch aus Art. 3 Abs. 1 GG – „ein subjektives Recht auf Beachtung jener Ordnung" erwachse[44].

3. Würdigung

Die in allen drei Beschlüssen gleichläufige Argumentation des BFH veranlasst zu einer Stellungnahme unter verschiedenen Gesichtspunkten.

a) Fehlende normative Grundlage für die Argumentation des BFH

Die Verfassungsrelevanz des Treaty Override hängt nach der Argumentation des BFH allein von Bestand und Gestalt des Grundsatzes der prinzipiellen Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes ab. Der BFH leitet diesen Grundsatz aus einer Zusammenschau einzelner Verfassungsbestimmungen her und entnimmt ihm sodann die Rechtsfolge der Verfassungswidrigkeit des Treaty Override. Diese Vorgehensweise ist überaus problematisch. Bei näherer Betrachtung wird hier aus einem konkreten Normenbestand ein abstraktes Prinzip destilliert, um aus diesem Prinzip sodann konkrete normative Aussagen abzuleiten, die über dasjenige hinausgehen und sogar in Widerspruch zu dem stehen, was der Verfassungswortlaut der im Ausgangspunkt stehenden Normen regelt. Der Weg über die Abstraktion wird also genutzt, um die verfassungsrechtliche Fundierung der Abstraktion zu überwinden.

Richtig ist vielmehr, dass der Verfassunggeber dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit – verfassungsrechtlich verbindlich – in konkreten Bestimmungen Ausdruck verliehen und ihn auf diese Weise materialisiert und handhabbar gemacht hat[45]. Die Rechtskreise des Völkerrechts und des innerstaatlichen Rechts werden dabei, historisch anknüpfend, durch Art. 25 und Art. 59 Abs. 2 GG differenzierend und balancierend aufeinander bezogen. Die These von der Verfassungswidrigkeit des Treaty Override lässt sich aber mit der konkreten Bestimmung des

37 Siehe die FN zuvor.

38 BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949, unter B. II. 3. vor a). Auch im Folgenden wird aus dem ersten einschlägigen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss zitiert. Die Argumentation in den anderen beiden Beschlüssen läuft parallel.

39 BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949, unter B. II. 3. a).

40 *Vogel*, JZ 1997, 161 (162 f.) mit der Gegenüberstellung von „geschlossenem" und „offenem" Staat; *ders.*, in: Blankenagel u.a. (Hrsg.), Verfassung im Diskurs der Welt, FS Häberle, 2004, S. 481 ff.; *ders.*, IStR 2005, 29 ff.; in die gleiche Richtung *Becker*, NVwZ 2005, 289 (291); *Stein*, IStR 2006, 505 (508); vgl. allgemein *Knop*, Völker- und Europarechtsfreundlichkeit als Verfassungsgrundsätze, 2013.

41 BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949, unter B. II. 3. a).

42 BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949, unter B. II. 3. a).

43 BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949, unter B. II. 3. a).

44 BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949, unter B. II. 5.

45 Zum Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit als „zusammenfassende Bezeichnung für eine Vielzahl von einzelnen Grundgesetzbestimmungen" auch *Mitschke*, DStR 2011, 2221 (2224); entsprechend *Hahn*, IStR 2011, 863 (868); *Krumm*, AöR Bd. 138 (2013), 363 (391 ff.).

Art. 59 Abs. 2 GG nicht vereinbaren. Es ist nicht zu erklären, warum ein Vertragswerk, das durch parlamentarischen Akt einfachgesetzlich normativiert wird, in der Folge vollständig dem Zugriff des Parlaments als Normurheber entzogen sein sollte. Selbst Haushaltsgrundsätzegesetze, die aufgrund der ausdrücklichen Bestimmung des Art. 109 Abs. 4 GG die nachfolgende Gesetzgebung des Bundes und der Länder binden, können durch den Haushaltsgrundsätzegesetzgeber abgeändert werden[46]. Effektiv käme es, nach der These des BFH, zu einer Konstitutionalisierung jedweden konkreten Völkervertragsrechts, möglicherweise sogar zu einer Erhöhung in den Rang des gänzlich Unverfügbaren gem. Art. 79 Abs. 3 GG. Dies kann nicht zutreffend sein. Darüber hinaus steht die These von der Verfassungswidrigkeit des Treaty Override auch in inhaltlichem Widerspruch zu Art. 25 GG. Denn danach haben selbst die wenigen allgemeinen, universell gültigen Grundsätze des Völkerrechts innerstaatlich nur einen Rang zwischen Verfassungsrecht und einfachem Parlamentsrecht. Der These von der Verfassungswidrigkeit des Treaty Override fehlt es deshalb an einer verfassungsrechtlichen Grundlage. Sie ist mit dem konkreten Verfassungsrecht nicht vereinbar[47].

b) *Konzeptionelle und praktische Probleme der unterstellten Erforderlichkeitsprüfung*

Darüber hinaus wirft die vom BFH nahegelegte Erforderlichkeitsprüfung erhebliche konzeptionelle und praktische Probleme auf. Während im Schrifttum, auf das sich der BFH insoweit bezieht, regelmäßig die Völkerrechtstreue als Forderung der Rechtsstaatlichkeit und die parlamentarische Verfügungsmacht als Forderung der Demokratie gegenübergestellt werden[48], legen die vom BFH skizzierten Rechtfertigungsgründe – die Wahrung der Menschenwürde, der Grundrechte und sonstiger tragender Verfassungsprinzipien – zusätzliche, komplexere Gegenüberstellungen nahe, u.a. von formeller und materieller Rechtsstaatlichkeit.

Doch auch dann, wenn man sich auf das von der Literatur in den Vordergrund gerückte Verhältnis zwischen rechtsstaatlicher Völkerrechtstreue und demokratischem Selbstgestaltungsrecht konzentriert, bleiben überwiegende Zweifel an der konzeptionellen Tragfähigkeit einer diesbezüglichen Erforderlichkeitsprüfung. Es ist nicht zu begründen, warum bei dieser Prüfung von der rechtsstaatlichen Bindung an das Völkerrecht ausgegangen und der demokratische Belang, gleichsam als Eingriff in das Rechtsstaatsprinzip, entgegengestellt wird, warum es also primär darum gehen sollte, den Verstoß gegen das Völkerrecht, nicht aber die Verkürzung der demokratischen Selbstbestimmung, minimal zu halten. Die hier aufscheinende Asymmetrie[49] ist von der Prüfung des Freiheitsgrundrechts her bekannt und dort auch zutreffend angelegt. Denn das Freiheitsgrundrecht basiert auf dem Gedanken einer vorausliegenden, zunächst unbeschränkten Freiheit des Einzelnen, die dann um bestimmter Gemeinwohlinteressen willen verhältnismäßig beschränkt wird. Rechtsstaatlichkeit und Demokratie stehen dagegen als staatsorganisationsrechtliche Strukturprinzipien, im Kern in Art. 20 GG verankert, normenhierarchisch gleichrangig und auch in ihrer Normqualität vergleichbar nebeneinander. In ihrem Verhältnis ist nicht der Gedanke des einseitigen Eingriffs, sondern von vornherein und ausschließlich der Gedanke des schonenden Ausgleichs, der praktischen Konkordanz sachgerecht, der auf der Vorstellung einer Symmetrie beruht und keine Blickrichtung hat. So lässt sich im Ergebnis ebenso wie vom Rechtsstaatsprinzip auch vom Demokratieprinzip her argumentieren und vortragen, dass die demokratische Verfügungsgewalt des Gesetzgebers so wenig wie möglich eingeschränkt werden sollte.

Eben diesen schonenden Ausgleich, die praktische Konkordanz zwischen Demokratie und Rechtsstaatlichkeit, hat der Verfassunggeber durch die Ausgestaltung der Art. 25 und Art. 59 Abs. 2 GG verfassungsverbindlich hergestellt und dabei einerseits dem rechtsstaatlichen Bindungsanspruch des Völkerrechts, andererseits aber auch dem demokratischen Selbstgestaltungsrecht des Parlaments Rechnung getragen. Dies erübrigt eine weitergehende abstrakte, zumal asymmetrisch angelegte Prüfung des Verhältnisses zwischen Demokratie und Rechtsstaatlichkeit im vorliegenden Zusammenhang.

Darüber hinaus würde die vom BFH vorgeschlagene Erforderlichkeitsprüfung auch zu ganz erheblichen Schwierigkeiten der Anwendung im konkreten Fall führen. Zu entscheiden wäre jeweils, ob die demokratische Verfügungsgewalt des Parlaments ebenso gut wie durch einen Treaty Override auch durch andere Maßnahmen gewahrt werden könnte, die die Integrität des Völkerrechts aber stärker schonen als es der Treaty Override vermag. In Betracht wird dazu insbesondere die Möglichkeit gezogen, Doppelbesteuerungsabkommen zu kündigen. Doch ist die Kündigung hier schon in ihrer als selbstverständlich vorausgesetzten grundsätzlichen Eignung, die Integrität des Völkerrechts und die internationale Kooperation zu schonen, zu hinterfragen. Denn eine Kündigung beendigt die zwischenstaatliche Vertragsbeziehung vollumfänglich, was in Fällen geringfügiger oder auch eng umgrenzter Probleme, die sich bei Auslegung und Anwendung einer einzelnen DBA-Klausel oder aufgrund eines diesbezüglichen Verhaltens der Steuerpflichtigen ergeben, seinerseits als schwerwiegend und unverhältnismäßig erscheinen kann, zumal im Anschluss an die Kündigung keinerlei bilaterale Abstimmung der Besteuerungsansprüche mehr vorhanden ist und dem anderen Vertragsstaat dadurch effektiv die Mühen von Neuverhandlungen aufgedrängt werden, deren Ergebnis fraglich ist. Dies ist gerade

46 *Kube*, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Lieferung Mai 2011, Art. 109 Rz. 239 ff.

47 Mit klarer Analyse auch *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421 (425); entsprechend schon *Frotscher*, IStR 2009, 593 (598); jüngst ausführlich *Frau*, Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und völkerrechtlichem Vertrag, 2015.

48 Insbesondere *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (848); *Rust*, Die Hinzurechnungsbesteuerung. Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform, 2007, S. 108 ff.; *Gosch*, IStR 2008, 413 (418 f.).

49 Zu dieser Problematik auch *Krumm*, AöR Bd. 138 (2013), 363 (401 ff.).

nicht im Sinne internationaler Offenheit und Kooperation[50], die Kündigung insoweit also kein milderes Mittel in der Terminologie des BFH[51]. Hierfür spricht auch, dass ein punktuelles Auslegungs- und Anwendungsproblem, das durch ein staatliches Treaty Override-Gesetz passgenau und dabei allgemein, also mit Wirkung für alle abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gelöst werden kann, bei Versagung der Möglichkeit des Treaty Override nur durch die Kündigung aller betroffenen Abkommen zu bewältigen ist, was kaum praktikabel ist und seinerseits dem Gedanken internationaler Offenheit und Kooperation zuwiderläuft. Ähnliche Probleme wirft im Übrigen die mitunter ins Spiel gebrachte weitere Option auf, Nachverhandlungen mit den betroffenen Vertragsstaaten aufzunehmen, zumal auch deren Erfolg offen ist; dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass Doppelbesteuerungsabkommen typischerweise als Paketlösungen vereinbart werden und klauselspezifische, notwendigerweise einseitig begünstigende und benachteiligende Modifikationen schon deshalb kaum gelingen dürften.

Mit Blick auf das demokratische Selbstgestaltungsrecht des Parlaments stellt sich daneben die Frage, unter welchen Voraussetzungen im konkreten Anwendungsfall tatsächlich von einer hinreichenden, dem Treaty Override gleichwertigen Wahrung dieses Rechts auf andere Weise ausgegangen werden kann. An dieser Stelle ist sehr deutlich darauf hinzuweisen, dass das Initiativrecht und die Durchführungszuständigkeit für die Kündigung eines völkerrechtlichen Vertrags nach herrschender Meinung allein bei der Regierung, nicht dagegen beim Parlament liegen[52]. Auch dies lässt den Verweis auf die Kündigung hier als nicht sachförderlich erscheinen. Entsprechendes gilt wiederum für Nachverhandlungen. Im Übrigen ist die Kündigung eines Doppelbesteuerungsabkommens in der Regel (Art. 31 OECD-MA) erst nach einer mehrjährigen Stillhaltezeit möglich, danach mit einer sechsmonatigen Kündigungsfrist. Es sind durchaus Fälle vorstellbar, in denen die Steuerpflichtigen eine solche Frist zu erheblichen Gestaltungen nutzen, die den Zweck der Kündigung konterkarieren[53].

Schon diese skizzenhafte Darstellung zeigt, dass die vom BFH vorgeschlagene Erforderlichkeitsprüfung mit ganz erheblichen konzeptionellen wie auch praktischen Problemen behaftet ist, die sie als ungeeignet erscheinen lassen, die im vorliegenden Zusammenhang inmitten stehenden Belange zum Ausgleich zu bringen. Der Ausgleich wird vielmehr, verfassungsverbindlich und eindeutig, durch die Regelungen der Art. 25 und Art. 59 Abs. 2 GG hergestellt.

c) Zur Bezugnahme auf die jüngere Rechtsprechung des BVerfG

Zur ergänzenden normativen Abstützung seiner Rechtsprechungswende verweist der BFH auf jüngere Entscheidungen des BVerfG und führt aus, dass diese Entscheidungen dem Gedanken der Völkerrechtsfreundlichkeit in neuartiger, die hergebrachte Anschauung überwindender Weise Ausdruck verliehen und ihrerseits auf eine Erforderlichkeitsprüfung im obigen Sinne hindeuteten[54].

Eine nähere Betrachtung führt jedoch zu einem anderen Ergebnis. Im BFH-seitig herangezogenen Görgülü-Beschluss von 2004 stellt das BVerfG zunächst klar, dass auch die EMRK, als völkerrechtlicher Vertrag, im Range einfachen Bundesrechts gilt[55]. Mit Blick auf das durch Art. 1 Abs. 2 GG unterstrichene Gewicht der Konvention und zur Beförderung der Idee eines europäischen Grundrechts- und Verfassungsgerichtsverbundes ergänzt das BVerfG sodann, dass die Konvention, insbesondere nach Maßgabe der Anwendungspraxis des EGMR, auf die Auslegung gleichrangigen Rechts und auch auf die Auslegung der inhaltlich parallel laufenden Grundrechte des Grundgesetzes ausstrahlt[56]. Gleichwohl bleibt es ungeachtet dessen bei der Erkenntnis, dass das Grundgesetz „nicht die weitesten Schritte der Öffnung für völkerrechtliche Bindungen gegangen" ist. „Das Völkervertragsrecht ist innerstaatlich nicht unmittelbar, das heißt ohne Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 GG, als geltendes Recht zu behandeln und – wie auch das Völkergewohnheitsrecht (vgl. Art. 25 GG) – nicht mit dem Rang des Verfassungsrechts ausgestattet. Dem Grundgesetz liegt deutlich die klassische Vorstellung zugrunde, dass es sich bei dem Verhältnis des Völkerrechts zum nationalen Recht um ein Verhältnis zweier unterschiedlicher Rechtskreise handelt und dass die Natur dieses Verhältnisses aus der Sicht des nationalen Rechts nur durch das nationale Recht selbst bestimmt werden kann; dies zeigen die Existenz und der Wortlaut von Art. 25 und Art. 59 Abs. 2 GG. Die Völkerrechtsfreundlichkeit entfaltet Wirkung nur im Rahmen des demokratischen und rechtsstaatlichen Systems des Grundgesetzes."[57]

---

50 In diese Richtung auch *Mitschke*, DStR 2011, 2221 (2225) (würde „das Kind mit dem Bade ausschütten"); *Wiesemann*, Entstehung und Vermeidung systembedingter doppelter Nicht- und Minderbesteuerung in Outbound-Konstellationen, 2014, S. 364.

51 Das allgemeine Völkerrecht selbst kennt im Übrigen unterschiedlich schwere Vertragsverletzungen und knüpft das Recht zur einseitigen Beendigung oder Suspendierung eines Vertrags nur an erhebliche Vertragsverstöße (Art. 60 WÜRV). Mit anderen Worten ist das Völkerrecht, das sensibel für die politische Dimension zwischenstaatlicher Beziehungen ist, in der Beurteilung von Vertragsverletzungen und hinsichtlich der Anknüpfung von Folgen an solche Verletzungen zurückhaltend; dazu auch *Hahn*, IStR 2011, 863 (864); zum unterschiedlichen Schweregrad von Verstößen gegen das DBA-Recht mit einer diesbezüglichen Klassifizierung *Wichmann*, FR 2011, 1082 (1084 f.).

52 BVerfGE 68, 1 (85 f.); *Streinz*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 7. Aufl. 2014, Art. 59 Rz. 46; *Rojahn*, in: von Münch/Kunig (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 1, 6. Aufl. 2012, Art. 59 Rz. 74, dort auch zu den Gegenstimmen insbesondere für den Fall der Kündigung hochpolitischer Verträge.

53 Zur möglichen Bedeutung einer zeitnahen Reaktion auch *Rust*, Die Hinzurechnungsbesteuerung. Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform, 2007, S. 110.

54 BFH, Beschl. v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949, unter B. II. 3. a).

55 BVerfGE 111, 307 (315).

56 BVerfGE 111, 307 (317 f.).

57 BVerfGE 111, 307 (318).

Dies wird im Urteil zur Sicherungsverwahrung aus dem Jahr 2011, das der BFH ebenfalls in Anspruch nimmt, weiter verdeutlicht. Hier heißt es – wie in der Görgülü-Entscheidung bereits angelegt – nunmehr ganz klar, dass sich die „Grenzen der völkerrechtsfreundlichen Auslegung ... aus dem Grundgesetz" ergeben. „Die Möglichkeiten einer konventionsfreundlichen Auslegung enden dort, wo diese nach den anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung und Verfassungsinterpretation nicht mehr vertretbar erscheint"[58]. Eine „unreflektierte Adaption völkerrechtlicher Begriffe" verbietet sich deshalb. „‚Heranziehung als Auslegungshilfe' kann vor diesem Hintergrund bedeuten, die vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte in seiner Abwägung berücksichtigten Aspekte auch in die verfassungsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung einzubeziehen"[59].

Und auch in dem vom BFH zitierten Alteigentümer-Beschluss von 2004, der mögliche, völkerrechtlich fundierte Verpflichtungen zur Restitution von Eigentum betraf, das während der Besatzungszeit zwischen 1945 und 1949 entschädigungslos entzogen worden war, bestätigt das BVerfG seine Rechtsprechungslinie; hier im Zusammenhang des allgemeinen Völkerrechts. Abermals legt das BVerfG dabei das dualistische Modell zugrunde: „Die deutschen Staatsorgane", so heißt es einleitend, „sind gem. Art. 20 Abs. 3 GG an das Völkerrecht gebunden, das als Völkervertragsrecht nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG und mit seinen allgemeinen Regeln insbesondere als Völkergewohnheitsrecht nach Art. 25 Satz 1 GG innerstaatlich Geltung beansprucht"[60]. Und weiter: „Das Grundgesetz will die Öffnung der innerstaatlichen Rechtsordnung für das Völkerrecht und die internationale Zusammenarbeit in den Formen einer kontrollierten Bindung; es ordnet" – und dies ist zentral – „nicht die Unterwerfung der deutschen Rechtsordnung unter die Völkerrechtsordnung und den unbedingten Geltungsvorrang von Völkerrecht vor dem Verfassungsrecht an"[61]. Soweit im weiteren Verlauf die letzte Verantwortung der deutschen öffentlichen Gewalt für die Achtung der Würde und die Beachtung der Grundrechte hervorgehoben wird – diese Formulierungen übernimmt der BFH in seiner Skizzierung einer Erforderlichkeitsprüfung –, relativiert dies nicht etwa die klaren, konzeptionellen Aussagen zum Verhältnis zwischen Völkerrecht und innerstaatlichem Recht, sondern ist im Zusammenhang des konkreten Entscheidungsgegenstandes zu verstehen, der mehrpolige Grundrechtsverhältnisse betrifft, namentlich auch die Eigentumsrechte der Neueigentümer der betreffenden Vermögensgegenstände.

Die drei Entscheidungen des BVerfG ergeben somit ein sehr konsistentes Bild, das die hergebrachte Vorstellung über das Verhältnis zwischen Völkerrecht und innerstaatlichem Recht bestätigt und in dem die EMRK als menschenrechtliche Fundamentalgewährleistung dabei in ausgewogener, auf Ausgleich bedachter, aber das Modell nicht in Frage stellender Art und Weise hervorgehoben wird[62]. Für die These des BFH von der grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit des Treaty Override spricht in den Entscheidungen demgegenüber nichts. Im Gegenteil belegen die zitierten Stellen sehr deutlich, dass sich das innerstaatliche Recht, zumal das Verfassungsrecht, gerade nicht von der völkerrechtlichen Lage abhängig macht, sondern die Implementierung des Völkerrechts vielmehr anleitet. Welche Wirkungskraft das Völkerrecht innerstaatlich erlangt, hängt unverändert von dem Rang ab, der ihm nach Maßgabe des betreffenden staatlichen Rechtsanwendungsbefehls zugewiesen wird.

Doppelbesteuerungsabkommen werden als Völkervertragsrecht auf der Ebene einfachen Parlamentsrechts in Geltung gesetzt (Art. 59 Abs. 2 GG). Selbst wenn man ihnen, unter Verweis auf den Gedanken der Völkerrechtsfreundlichkeit, auch über § 2 Abs. 1 AO hinaus auslegungsanleitende Wirkung beimessen wollte (obwohl die Bedeutung der Doppelbesteuerungsabkommen weit hinter der Bedeutung der EMRK zurückbleibt), endet ihre Ausstrahlungskraft doch jedenfalls an den anerkannten Grenzen der Auslegung. Diese Grenzen werden insbesondere durch den Wortlaut definiert. Wenn sich der Gesetzgeber mit einer im Wortlaut klaren Norm bewusst gegen das Abkommensrecht stellt, scheidet eine entsprechende Ausstrahlung aus. Die Norm überschreibt das Abkommensrecht. Auch die Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BVerfG stützt die These von der grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit des Treaty Override somit nicht[63].

d) Unvereinbarkeit mit dem Grundsatz des parlamentarischen Gesetzesvorbehalts

Die Annahme, der gesetzliche Treaty Override sei verfassungswidrig, hätte darüber hinaus ganz erhebliche, im Ergebnis verfassungswidrige Konsequenzen in Bezug auf die Kompetenzen und die Verantwortung von Legislative, Exekutive und Judikative.

Im Konstitutionalismus haben die Parlamente den Gesetzesvorbehalt gerade auch gegenüber monarchischen Steuerforderungen erkämpft[64]. Bis heute ist der staatliche Steueranspruch Schulbeispiel für eine Maßnahme der Eingriffsverwaltung, die einer angemessen bestimmten parlamentsgesetzlichen Fundierung bedarf[65]. Im Sachzusammenhang der Kompetenzübertragung auf die Europäische Union hat das BVerfG dies nochmals ganz deutlich hervorgehoben und bekräftigt, dass es „das Demokratieprinzip und das Wahlrecht zum Deutschen Bundestag in seinem substan-

58 BVerfGE 128, 326 (371).
59 BVerfGE 128, 326 (371 f.).
60 BVerfGE 112, 1 (24 f.).
61 BVerfGE 112, 1 (25).
62 Siehe zu diesem Weg der Rezeption *Thym*, JZ 2015, 53 (54).
63 Ebenso *Bron*, IStR 2007, 431 (434); *Jansen/Weidmann*, IStR 2010, 596 (599); *Hahn*, IStR 2011, 863 (867); *Mitschke*, DStR 2011, 2221 (2225); *Schwenke*, FR 2012, 443 (446 ff.); *Krumm*, AöR Bd. 138 (2013), 363 (385); *Musil*, IStR 2014, 192 (194); *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421 (425 f.); *Wiesemann*, Entstehung und Vermeidung systembedingter doppelter Nicht- und Minderbesteuerung in Outbound-Konstellationen, 2014, S. 356 ff.
64 *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 54 ff.
65 Aus jüngster Zeit BVerfG, Urt. v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, Rz. 34 m.w.N.

tiellen Bestimmungsgehalt" verletzen würde, „wenn die Festlegung über Art und Höhe der den Bürger treffenden Abgaben in wesentlichem Umfang supranationalisiert würde"[66].

Der parlamentarische Gesetzesvorbehalt im Bereich des Steuerrechts ist auch im vorliegenden Zusammenhang zu beachten. Sollte der parlamentarische Gesetzgeber im Anschluss an seine Zustimmung zu einem Doppelbesteuerungsabkommen die Verfügungsgewalt über die damit innerstaatlich in Geltung gesetzten Regeln tatsächlich verlieren, weil der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit einem späteren Treaty Override entgegensteht, dann könnte das Parlament seine demokratische Verantwortung für die auf diese Regeln gestützten Grundrechtseingriffe in der Folge nicht mehr wahrnehmen. Als demokratisch primärlegitimiertes Staatsorgan müsste das Parlament der Auslegung und Anwendung der Regeln durch Verwaltung und Rechtsprechung tatenlos zusehen. Dies wäre mit dem Grundsatz des Gesetzesvorbehalts, der als Rechtsinstitut durch Art. 20 Abs. 3 i.V.m. Art. 79 Abs. 3 GG unverfügbar gewährleistet ist[67], nicht zu vereinbaren[68]. Dies gilt umso mehr deshalb, weil das Völkerrecht, in Verbindung mit dem innerstaatlichen Steuerrecht, hier unmittelbar auf die Rechtsstellung des Einzelnen einwirkt und damit den Kernbereich parlamentarischer Regelungs- und Eingriffsverantwortung anspricht[69]. Ebenso wie Art. 59 Abs. 2 GG dem Grundsatz des Gesetzesvorbehalts im Zeitpunkt der Entscheidung über die völkerrechtliche Bindung Rechnung trägt, muss der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts daher auch im weiteren Verlauf, während der Anwendung der völkerrechtlichen Regeln, zum Tragen kommen. In diesem Sinne hat sich das BVerfG schon in seiner Entscheidung zum Reichskonkordat von 1957 zur Auslegung von Art. 59 Abs. 2 GG geäußert: „Der Gesetzgeber hat also die Verfügungsmacht über den Rechtsbestand auch dort, wo eine vertragliche Bindung besteht, sofern sie nicht allgemeine Völkerrechtssätze zum Gegenstand hat."[70]

Die parlamentarische Verfügungsmacht kann effektiv und in einer die internationale Kooperation in ihrer ganzen Breite letztlich schonenden Art und Weise nur durch die Möglichkeit des Treaty Override gesichert werden. Eine Versagung des Treaty Override führte mithin zu einer dem Kompetenz- und Verantwortungsgefüge des Grundgesetzes nicht entsprechenden vollständigen Abhängigkeit des Parlaments von der regierungsseitigen Entscheidung über die Kündigung oder auch Neuverhandlung von Doppelbesteuerungsabkommen.

Der mögliche Einwand, dass der Treaty Override doch in der Regel belastungsverschärfend, also den Grundrechtseingriff vertiefend wirke, verfängt im Übrigen nicht. So besteht die parlamentarische Verantwortung für den eingriffsrechtlichen Normbestand unabhängig von konkreten Regeln und Maßnahmen. Zudem kann ein Treaty Override im Einzelfall durchaus der freiheits- und gleichheitsrechtlichen Grundrechtssicherung dienen, insbesondere durch die Gewährleistung einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung; dies gerade in mehrpoligen Verhältnissen, in denen mehrere Fisci und mehrere Steuerpflichtige steuerrechtlich miteinander verbunden sind.

e) Weitergehende Probleme demokratischer Legitimation

Der bei verfassungsrechtlicher Sperre des gesetzlichen Treaty Override eintretende Kontrollverlust des Parlaments würde in der weiteren Folge eine verfassungsrechtlich bedenkliche Schwächung der demokratischen Legitimation der Steuerexekutive bewirken. Denn sachlich-inhaltlich wird das Handeln der Exekutive in erster Linie durch das Parlamentsgesetz legitimiert[71]; dies aber nur dann und insoweit, als das Parlament dieses Gesetz tatsächlich trägt. Das bedeutet zwar nicht, dass der Gesetzgeber seinen Willen, ein bereits in Kraft getretenes Gesetz inhaltlich zu tragen, stetig neu bekräftigen müsste; im Anschluss an die Verkündung und Inkraftsetzung steht das Gesetz vielmehr für sich selbst. Wenn es dem Gesetzgeber aber verwehrt wird, ein von ihm erlassenes Gesetz, das er modifizieren möchte, tatsächlich zu modifizieren, dann erscheint die sachlich-inhaltliche demokratische Legitimation des auf dieses Gesetz gestützten Verwaltungshandelns doch substantiell geschwächt. Dies gilt gerade dann, wenn grundrechtseingreifendes Verwaltungshandeln im Raum steht, das in besonderer Weise der gesetzlichen Legitimation bedarf, also der Rückführung auf den Willen des Parlaments als Repräsentanten des Volkes.

Noch größer erscheinen die sich bei verfassungsrechtlicher Sperre des gesetzlichen Treaty Override ergebenden Legitimationsprobleme im Bereich der Judikative. Angesichts der sachlichen Unabhängigkeit der Judikative speist sich die demokratische Legitimation ihres Handelns ganz besonders intensiv aus dem Gesetz, nach dem judiziert wird (Art. 97 Abs. 1 GG)[72]. Die Legitimation der Entscheidungen der Judikative beruht somit in allererster Linie auf der durch das Parlamentsgesetz vermittelten Legitimation des Parlaments. Wiederum gilt, dass diese Vermittlungsleistung in dem Maße schwindet, in dem das Parlament ein Gesetz nicht mehr trägt, zugleich aber daran gehindert ist, das Gesetz umzugestalten. Wohlgemerkt geht es hier nicht um die äußeren Gestaltungsgrenzen, die jeder Gesetzgebung durch die Grundrechte und andere verfassungsrechtliche Rahmenvor-

66 BVerfGE 123, 267 (361).

67 *Sachs*, in: ders. (Hrsg.), GG, Kommentar, 7. Aufl. 2014, Art. 79 Rz. 76; *Bryde*, in: von Münch/Kunig (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 2, 6. Aufl. 2012, Art. 79 Rz. 45.

68 So mit Nachdruck auch *Lehner*, IStR 2014, 189 (191); ähnlich *Musil*, IStR 2014, 192 (194); *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421 (424); mit einem Erst-recht-Schluss aus der Rechtsprechung des BVerfG zur Euro-Krise *Schwenke*, FR 2012, 443 (449).

69 *Lehner*, IStR 2014, 189 (191).

70 BVerfGE 6, 309 (363).

71 *Böckenförde*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 3. Aufl. 2004, § 24 Rz. 21.

72 *Wilke*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 113 Rz. 29.

gaben gesetzt sind, sondern um die Petrifizierung eines nicht mehr den Parlamentswillen als Repräsentanten des Volkswillens widerspiegelnden Gesetzesinhalts. Gerade in Zweifelsfällen der DBA-Auslegung stünde zu befürchten, dass die Fachgerichtsbarkeit bei verfassungsrechtlicher Sperrung des gesetzlichen Treaty Override zum alleinigen Letztinterpreten des DBA-Rechts werden könnte. Auch dies wäre mit dem Demokratieprinzip nicht vereinbar[73].

f) Zum Entscheidungsmaßstab des BVerfG

Das BVerfG entscheidet gemäß den prozessualen Vorgaben im Grundgesetz und im BVerfGG allein nach dem Maßstab des Grundgesetzes. Wäre ein völkerrechtswidriger Treaty Override als verfassungswidrig anzusehen, würde sich das BVerfG in seinem Maßstab vollumfänglich an das Völkerrecht binden. Dies würde aber zu einer vom Verfassunggeber nicht gewollten und praktisch nicht zu bewältigenden Ausweitung der Aufgabenstellung des Gerichts führen[74]. Es würden sich darüber hinausgehend weitere schwierige Fragen stellen, so insbesondere nach der präjudizierenden Kraft der Urteile anderer Entscheidungsträger im Bereich des Völkerrechts.

Auch im EU-rechtlichen Zusammenhang hat es das BVerfG deshalb zu Recht vermieden, den grundgesetzlichen Maßstab mit anderen Maßstäben zu verschmelzen. Ein gutes Beispiel bildet die Auslegung von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG im Fall der gerügten Nichtvorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union gem. Art. 267 AEUV. Das BVerfG unterscheidet hier zwischen der originär prozessgrundrechtlichen Willkürprüfung der Nichtvorlage und einer möglichen, verfassungsrechtlich aber nicht unmittelbar bedeutsamen Vorlagepflicht nach Maßgabe des EU-Rechts[75].

Auch die verfassungsrechtliche Beurteilung von lex posterior-Gesetzen, die die innerstaatliche Wirkung völkerrechtlicher Verträge modifizieren, bemisst sich deshalb allein nach dem in diesem Sinne autonom stehenden Verfassungsrecht und ist nicht von der Vorfrage nach einer möglichen Völkerrechtswidrigkeit des legislativen Vorgehens abhängig. Die Prüfung hat gezeigt, dass das Verfassungsrecht derartige lex posterior-Gesetze, soweit sie nicht gegen anderweitige verfassungsrechtliche Vorgaben verstoßen, billigt.

Somit stehen auch die Kompetenzen und die Verantwortung von Legislative, Exekutive und Judikative, gerade in ihrem durch die demokratischen Legitimationsstränge vermittelten Zusammenhang, der Annahme einer Verfassungswidrigkeit des völkerrechtswidrigen Treaty Override klar entgegen.

4. Fazit

Die Analyse führt zu dem Ergebnis, dass der völkerrechtswidrige Treaty Override nicht verfassungswidrig ist. Dies folgt aus der historisch begründeten, verfassungsrechtlich ausgestalteten Systematik der Art. 25 und Art. 59 Abs. 2 GG. Diese Systematik verleiht dem Gedanken der Völkerrechtsfreundlichkeit verfassungsverbindlich Ausdruck. Sie verzahnt die Rechtskreise des Völkerrechts und des innerstaatlichen Rechts klar und verlässlich. Und sie bringt das rechtsstaatliche Anliegen, den völkerrechtlichen Bindungsanspruch durchzusetzen, mit dem demokratischen Anliegen, die parlamentarische Selbstgestaltungsfähigkeit zu erhalten, differenzierend nach den verschiedenen Quellen des Völkerrechts angemessen zum Ausgleich. Die jüngere Rechtsprechung des BVerfG bestätigt den Befund, dies selbst in Ansehung der Fundamentalgewährleistungen der EMRK, die in ausgewogener, das System aber nicht in Frage stellender Art und Weise verfassungsrechtlich fruchtbar gemacht werden. Schließlich unterstreichen auch der Grundsatz des Gesetzesvorbehalts und die Legitimationsanforderungen der Exekutive und Judikative, dass der gesetzliche Treaty Override innerstaatlich grundsätzlich möglich sein muss.

Nur ergänzend ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass der gesetzliche Treaty Override auch nicht, wie teilweise angenommen wird[76], gegen Individualgrundrechte verstößt. Zutreffend verzichtet der BFH in seinen Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen von vornherein auf eine solche Argumentation. Die Konzentration auf subjektive Rechte übersieht die staatsorganisations- und objektivrechtliche, „staaten-relative" Natur[77] der Grundfrage nach der Verzahnung zwischen Völkerrecht und innerstaatlichem Recht, die sich ganz unabhängig von der subjektivrechtlichen Bewehrung einzelner Belange stellt. Die Grundrechtsprüfung gibt, mit anderen Worten, keine Antwort auf das strukturelle Problem. Darüber hinaus ist die Annahme, die Grundrechte schützten den Einzelnen gegen bestimmte Besteuerungsformen in grenzüberschreitenden Situationen, auch in der Sache höchst voraussetzungsvoll und im Ergebnis nicht zu halten[78].

IV. Perspektiven

Die Bundesrepublik Deutschland ist völkerrechtlich verpflichtet, die in Doppelbesteuerungsabkommen getroffenen Vereinbarungen einzuhalten. Der gesetzliche Treaty Override muss schon deshalb die Ausnahme bleiben[79]. Ob es im Einzelfall tatsächlich eines völkerrechtswidrigen Treaty Overrides bedarf, ist vor diesem Hintergrund sehr genau zu prüfen. Verfas-

73 Ebenso *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421 (424).

74 Auch *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421 (427) („Funktionsgrenze des Verfassungsgerichts").

75 Aus jüngerer Zeit BVerfGE 128, 157 (187); 129, 78 (106 f.).

76 So aber *Frotscher*, StbJB 2009/2010, S. 151 (170 ff.); *ders.*, IStR 2009, 593 (598 ff.); *ders.*, in: Spindler u.a. (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, S. 687 (705 ff.).

77 *Krumm*, AöR Bd. 138 (2013), 363 (407).

78 Ebenso im Ergebnis *Mitschke*, DStR 2011, 2221 (2224); *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421 (424 f.); *Musil*, IStR 2014, 192 (194 f.); *Wiesemann*, Entstehung und Vermeidung systembedingter doppelter Nicht- und Minderbesteuerung in Outbound-Konstellationen, 2014, S. 364 ff.

79 *Vogel/Rust*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Tax Conventions, Bd. I, 4. Aufl. 2015, Introduction Rz. 160 („not ‚lawful'"); s. auch die klar ablehnende Haltung in *OECD-Steuerausschuss*, Tax Treaty Override Report, 1989, Tz. 34.

sungswidrig ist der Treaty Override gleichwohl nicht. Das Grundgesetz lässt die bewusste, dem Demokratieprinzip Rechnung tragende legislative Disposition über das innerstaatliche Gesetzesrecht und damit auch über die innerstaatliche Wirksamkeit des Völkerrechts – ungeachtet der Verpflichtungslage im Außenverhältnis – zu. Der Gesetzgeber hat seine Dispositionen politisch zu verantworten. An verfassungsrechtliche Grenzen stößt er – insofern – nicht.

Freilich bezieht sich dieser verfassungsrechtliche Befund mit einer gewissen Selbstverständlichkeit auf die hergebrachte und gegenwärtige Praxis, also auf die Situation inhaltlich eng umgrenzter, vereinzelt bleibender Abkommensüberschreibungen, die zudem noch von völkerrechtskonformen Regelungen zur Abkommensauslegung, wie etwa zur Reichweite des ungeschriebenen DBA-rechtlichen Missbrauchsvorbehalts, abzugrenzen sind. Einer eigenständigen Prüfung bedürfte demgegenüber das – hier nicht zugrunde gelegte und nicht naheliegende – Szenario, dass der deutsche Steuergesetzgeber dazu ansetzt, Doppelbesteuerungsabkommen systematisch und breitangelegt zu überschreiben, dies gar unmittelbar nach Abschluss des jeweiligen Abkommens. Ein solches legislatives Gebaren würde die Verfassungsmaßstäbe in anderer Weise auf den Plan rufen. Gerade auch der durch Art. 25 GG innerstaatlich in Geltung gesetzte völkerrechtliche Grundsatz „pacta sunt servanda" wäre in diesem Zusammenhang erneut auf seine – zwar nicht verfassungsrechtliche (Art. 25 Satz 2 GG), wohl aber den einfachen Gesetzgeber disziplinierende – Wirkungskraft hin zu überprüfen[80].

Unabhängig davon ist es dem verfassungsändernden Gesetzgeber im Übrigen jederzeit unbenommen, die verfassungsrechtlichen Regelungen zur Verzahnung zwischen dem Völkerrecht und dem innerstaatlichen Recht abzuändern[81]. Der Verfassungsrechtsvergleich belegt, dass ganz unterschiedliche verfassungsrechtliche Konzepte zum innerstaatlichen Umgang mit dem Völkerrecht existieren, dies mit entsprechenden Konsequenzen für die Beurteilung steuerrechtlicher Treaty Overrides[82]. Besonderer Aufmerksamkeit bedürfte im Verfassungsgefüge der Bundesrepublik Deutschland allerdings auch bei einer entsprechenden Änderung, insbesondere bei einer innerstaatlichen Rangerhöhung völkerrechtlicher Verträge, das demokratisch-rechtsstaatlich fundierte Verhältnis zwischen Parlament und Exekutive, namentlich unter dem Gesichtspunkt des nach Art. 79 Abs. 3 GG unverfügbaren Grundsatzes des Gesetzesvorbehalts.

Jenseits aller Fragen nach Normrang und Verfassungsmäßigkeit wird es jedoch auch in Zukunft entscheidend auf die Rechtskultur, auf die Sicherung der Rechtsidee in den zwischenstaatlichen Beziehungen ankommen; dies umso mehr, je stärker die Staaten der Welt rechtlich, im vorliegenden Zusammenhang internationalsteuerrechtlich, verflochten sind. Die Rechtsidee lebt vom bestätigten Vertrauen in den Bestand des Rechts. Dies wiederum spricht dafür, die Anliegen, denen gegenwärtig durch Treaty Override-Gesetze Rechnung getragen wird, soweit irgend möglich schon in die zwischenstaatlichen Vertragsverhandlungen einzubringen. Die Anliegen werden gerade dann auf Verständnis stoßen und in den DBA-Regelungen Niederschlag finden können, wenn ihnen ein legitimer Gedanke zugrunde liegt – wie es bei zahlreichen Treaty Override-Gesetzen der Fall ist. So wäre der Sache gedient, das Recht aber gewahrt.

---

80 Die verfassungsrechtlichen Anforderungen der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit, die das BVerfG gerade auf dem Gebiet des Steuerrechts zur Entfaltung gebracht hat (s. BVerfGE 84, 239 (271); 93, 121 (136); aus jüngerer Zeit BVerfGE 121, 108 (119 f.); 122, 210 (231); 123, 111 (120 f.); 126, 268 (278); 126, 400 (417); 127, 224 (245); 132, 179 (189)), erscheinen dagegen allenfalls auf den ersten Blick einschlägig. Zwar setzt sich der Gesetzgeber mit strukturell wirkenden Treaty Override-Regelungen in Widerspruch zu vorherigen eigenen Bindungszusagen. Doch ist die Möglichkeit eben dieses Widerspruchs Konsequenz der Wertung aus Art. 59 Abs. 2 GG, ungeachtet der Anzahl der Abweichungen. Zudem sind die Anforderungen der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit in erster Linie sachbereichsspezifische Umschreibungen des grundrechtlichen Gleichheitsgebots, das vorliegend aber nicht angesprochen ist.

81 Auch *Hahn*, IStR 2011, 863 (870).

82 Für einen Überblick *Vogel*, in: Blankenagel u.a. (Hrsg.), Verfassung im Diskurs der Welt, FS Häberle, 2004, S. 481 ff.; aktuell und ausführlich auch *De Pietro*, Tax Treaty Override, 2014; *Vogel/Rust*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Tax Conventions, Bd. I, 4. Aufl. 2015, Introduction Rz. 160 m.w.N.; allgemein *Weber*, Europäische Verfassungsvergleichung, 2010, S. 418 ff.

Pfadabhängigkeit im Internationalen Steuerrecht – sind Kollisionsnormen (noch) eine Alternative?

Ein Gedankenspiel

Prof. Dr. FLORIAN HAASE, Hamburg*

Inhaltsübersicht

I. Einführung
II. Regelungsgehalt und Wirkungsweise der Normen des internationalen Steuerrechts
1. Strukturprinzipien im internationalen Steuerrecht
2. Keine einheitliche Rechtsquelle
3. Nationales deutsches Steuerrecht
a) Rechtstypenvergleich
b) Terminologische und territoriale Abgrenzung von Einkünften
III. Ausgewählte Praxisprobleme bei grenzüberschreitenden Besteuerungssachverhalten
1. Vorbemerkungen
2. Beispielsfälle
a) Qualifikationskonflikte hinsichtlich des Steuersubjekts
b) Qualifikationskonflikte bezüglich der erzielten Einkunftsart
c) Anrechnungsüberhänge
d) Niedrigbesteuerung i.S.d. AStG
e) Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen
f) Kein Einigungszwang
g) Weiße Einkünfte
h) Verrechnungspreise
i) Abkommensrechtliche Definitionen
j) Finale Verluste
IV. Konzeption des internationalen Steuerrechts als echtes Kollisionsrecht
V. Entwurf eines „Gesetzbuchs zur Ermittlung des Steuerstatuts bei Auslandssachverhalten"
1. Gesetzestext
2. Lösung der Beispielsfälle anhand des Entwurfs eines Gesetzbuchs
a) Qualifikationskonflikte hinsichtlich des Steuersubjekts
b) Qualifikationskonflikte bezüglich der erzielten Einkunftsart
c) Anrechnungsüberhänge
d) Niedrigbesteuerung i.S.d. AStG
e) Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen
f) Kein Einigungszwang
g) Weiße Einkünfte
h) Verrechnungspreise
i) Abkommensrechtliche Definitionen
j) Finale Verluste
VI. Bewertung und Ausblick

I. Einführung

Rund 50 Jahre sind vergangen, seit *Ottmar Bühler* die Disziplinen des IStR und des IPR erstmals einem systematischen Vergleich unterzogen hat. Obwohl beide Gebiete auf unterschiedlichen Prinzipien fußen (Verteilung von Besteuerungsrechten gemäß Sachnormen hier, echte[1] Kollisionsnormen dort), so darf doch nach wie vor *Bühlers* Befund Gültigkeit beanspruchen: „Es ist heute anerkannt, dass die internationale Doppelbesteuerung ein Übel ist – insofern kann man auch hier von einem Konflikt sprechen, wenn man sie irgendwo als doch gegeben vorfindet, und die Normen, die diesem Konflikt abzuhelfen bestimmt sind, kann man auch Kollisionsnormen (von etwas anderer Art als die des IPR) nennen."[2]

Lohnt sich, im Sinne eines Vorteilhaftigkeitsvergleichs und ungeachtet der Frage der Pfadabhängigkeit des heutigen IStR und seiner Gefangenschaft im Korsett der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen bzw. des europäischen Rechts, angesichts der gegenwärtigen erheblichen Strukturprobleme bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte die Erwägung eines Einschwenkens auf die Linie des IPR und damit die Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts als echtes Kollisionsrecht? Dies ist die Kernfrage, der nachstehend nachgespürt werden soll.

Die Achillesferse des IStR ist seit jeher die fehlende Abstimmung konkurrierender Rechtsordnungen. Die Staaten ringen in einem Steuerwettbewerb mehr denn je miteinander um Steuerpflichtige und Steuersubstrat, wobei die größten Kämpfe erstens auf der Ebene der Steuerbarkeit von Einkünften in ihrer territorialen Abgrenzung, zweitens der Bemessungsgrundlage und drittens des Steuertarifs ausgetragen werden. Aber auch in jenen Fällen, in denen dieser Wettbewerb nicht zielgerichtet geführt wird und daher nicht die Grenze zum „schädlichen Steuerwettbewerb" überschreitet, kann die Steuerrealität den international agierenden Steuerpflichtigen mangels einheitlicher Regelungen in den Steuergesetzen verschiedener Staaten schnell einholen: Neben dem Qualifikationskonflikt, der zu Doppelbesteuerungen führen kann, vermag vor allem die unterschiedliche Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für Steuerpflichtige zu einem ernsten Problem zu werden.

* *RA/FAfStR Prof. Dr. Florian Haase, M.I.Tax*, ist Partner und Niederlassungsleiter im Hamburger Büro von Rödl & Partner sowie Inhaber der Professur für Steuerrecht, insbesondere Internationales und Europäisches Steuerrecht, an der Hamburg School of Business Administration.

1 Die DBA werden indes häufig als (unechte) „Kollisionsnormen" bezeichnet, vgl. nur *Knebel/Heidemann*, EuZW 2008, 681, 683; a.A. BFH v. 14.12.1988 – I R 148/87, BStBl. II 1989, 319 ff.

2 *Bühler*, Internationales Steuerrecht (IStR) und Internationales Privatrecht (IPR) – ein systematischer Versuch; Vol. 13, Publications of IBFD, Amsterdam 1960, S. 29.

Gleichwohl ist zu konstatieren, dass im Bewusstsein der Steuerpflichtigen immer noch und vornehmlich der Wettbewerb der Steuersätze im Fokus steht.

Ein aufeinander en détail abgestimmtes materielles Steuerrecht aller oder jedenfalls der wirtschaftlich bedeutsamsten Staaten dieser Erde, das diese Probleme vermeiden helfen würde, wird sicherlich für immer Illusion bleiben, und selbst innerhalb der EU drohen begrüßenswerte Projekte wie etwa die nun schon seit mehr als einer Dekade in der Planung befindliche Vereinbarung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer, die zumindest einige der genannten Teilprobleme auf einen Streich verschwinden lassen würden, dauerhaft zu scheitern.

Auch DBA sind, schon wegen ihrer eingeschränkten Zielsetzung, insoweit kein Allheilmittel. Sie sollen allein Doppelbesteuerungen vermeiden, begründen aber keine Besteuerungsrechte und wirken auch nicht rechtsvereinheitlichend bezogen auf die nationalen Steuerrechte, denen die Vertragsparteien unterliegen. Ihr Netz ist auch bei weitem nicht weltumspannend, zudem leiden sie schon im Grundsätzlichen an ihrer bilateralen Grundstruktur, und werden selbst von manch einem Staat trotz zuweilen identischen Wortlauts gegenüber verschiedenen Vertragsparteien in der Besteuerungspraxis nicht immer einheitlich gehandhabt bzw. interpretiert.

Die vorstehend nur skizzierten Probleme lassen sich nahezu sämtlich primär auf das Grundproblem zurückführen, dass die Regeln des internationalen Steuerrechts kein echtes Kollisionsrecht im international-privatrechtlichen Sinne beinhalten, sondern lediglich (bestehende) Besteuerungsrechte zwischen den Staaten verteilen bzw. die Besteuerungsansprüche territorial oder nach anderen Anknüpfungskriterien gegeneinander abgrenzen. Echtes Kollisionsrecht würde demgegenüber darüber befinden, nach dem Steuerrecht welches Staates – nach der Terminologie des IPR wohl das „Steuerstatut"[3] – ein internationaler Sachverhalt zu besteuern wäre.[4] Ob und inwiefern ein solch echtes Kollisionsrecht im Bereich des internationalen Steuerrechts bedenkenswert ist oder gar sinnvoll erscheint, soll nachstehend erörtert werden.[5]

II. Regelungsgehalt und Wirkungsweise der Normen des internationalen Steuerrechts

1. Strukturprinzipien im internationalen Steuerrecht

Die Normen des IStR lassen sich auf bestimmte Muster und Strukturen zurückführen. Aus dem Völkerrecht etwa ist bekannt, dass ein Staat seine Hoheitsgewalt immer nur auf seinem Hoheitsgebiet ausüben kann[6]. Für das IStR hat das zur Folge, dass ein bestimmter Sachverhalt nur dann der Besteuerung unterworfen werden darf, wenn eine hinreichend enge Verbindung zum Hoheitsgebiet des besteuernden Staates besteht (sog. genuine link). Wie diese Verbindung im Einzelnen ausgestaltet sein muss, lässt das Völkerrecht indes offen. Es besteht daher ein Ermessensspielraum der Staaten. Das BVerfG formuliert diesbezüglich aus deutscher Sicht, es müsse ein „Mindestmaß an Sachnähe"[7] gegeben sein.

Die Steuerrechte nahezu aller Staaten haben in Beachtung dieser Vorgaben Anknüpfungspunkte für die Besteuerung festgelegt und daraus verschiedene Arten der persönlichen und sachlichen Steuerpflicht entwickelt. Was die Frage der persönlichen Steuerpflicht, also die Frage nach dem Steuersubjekt anbelangt, ist die Verwirklichung des Staatsangehörigkeitsprinzips die weitestreichende Möglichkeit eines Staates, sich eines Besteuerungszugriffs zu versichern. In der Reichweite etwas zurückgenommen ist demgegenüber das Ansässigkeits- oder Wohnsitzprinzip, nach dem allein auf die Gebietszugehörigkeit abgestellt wird. Beide Prinzipien dienen in der Regel als Grundlage für die unbeschränkte Steuerpflicht und damit der Besteuerung des Welteinkommens (Welteinkommens- oder Universalitätsprinzip).

Im Rahmen der persönlichen Steuerpflicht – hier vor allem der beschränkten Steuerpflicht – greifen die Staaten in begrenztem Umfang auch auf sachliche Anknüpfungspunkte zurück. Insoweit werden mangels Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland der Besteuerung nur Einkünfte aus inländischen Einkunftsquellen (Quellenprinzip) bzw. nur Einkünfte aus inländischen Vermögensgegenständen (Belegenheitsprinzip) unterworfen. Die Beschränkung des Steueranspruchs auf inländische Steuergüter insgesamt ist Ausdruck des Territorialitätsprinzips.

2. Keine einheitliche Rechtsquelle

Für das (deutsche) IStR existiert keine einheitliche Kodifizierung. Vielmehr sind die Rechtsvorschriften, die sich auf internationale Sachverhalte beziehen, in einer Vielzahl von Einzelgesetzen, Staatsverträgen (v.a. DBA), etc. enthalten, deren Wechselspiel auf den ersten Blick nicht immer leicht zu durchschauen ist.

3. Nationales deutsches Steuerrecht

Die Normen des nationalen deutschen Steuerrechts lassen, was die Besteuerung spezifisch internationaler Sachverhalte anbelangt, jegliche Verzahnung oder gar

3 Das Statut (lat. statutum „Festsetzung") meint im Internationalen Privatrecht diejenige Rechtsordnung, die zur Entscheidung in der Sache heranzuziehen ist.

4 Der Art. 3 GG wird hiervon m.E. nicht berührt. Da über das völkerrechtliche Territorialitätsprinzip vergleichsweise schnell eine hinreichende Verbindung zu einem ausländischen Staat hergestellt wird, was ein Besteuerungsrecht dieses Staates mit all den möglichen Besonderheiten dessen nationalen Rechts rechtfertigt (dazu sogleich), ist aus deutscher Sicht die Besteuerung eines Sachverhalts etwa in Frankreich ein wesentlich anderer Sachverhalt als die Besteuerung eines Sachverhalts in Großbritannien.

5 Bislang wird das IPR im Steuerrecht lediglich für die Beantwortung von bestimmten Vorfragen hinzugezogen, vgl. etwa FG Düsseldorf, Urteil vom 21.2.2002 – 10 K 4820/99 Kg, EFG 2002, 924 ff.

6 Sog. Territorialitätsprinzip; dazu *Verdross/Simma*, Universelles Völkerrecht, § 1183.

7 Vgl. dazu das BVerfG, Urt. v. 22.3.1983 – 2 BvR 275/78, BVerfGE 63, 343 ff. im Gliederungspunkt B II 4 b der Entscheidungsgründe.

Abstimmung mit dem ggf. gleichzeitig anwendbaren ausländischen Steuerrecht vermissen. Dies soll anhand von zwei typischen Beispielen aufgezeigt werden.

a) Rechtstypenvergleich

Wenn es um die Einordnung ausländischer Rechtsgebilde in die Kategorien des deutschen Steuerrechts geht, wird bekanntlich der Rechtstypenvergleich[8] bemüht. Der Typenvergleich basiert allein auf deutschem Steuerrecht. Das ausländische Zivil- oder Steuerrecht des Quellenstaates ist ausdrücklich nicht maßgeblich[9] , es erfolgt keine Qualifikationsverkettung und es existiert keine Bindungswirkung an die lex loci. Infolgedessen kann es in praxi zu unerwünschten Qualifikationskonflikten hinsichtlich des Steuersubjekts kommen.[10]

b) Terminologische und territoriale Abgrenzung von Einkünften

Die Terminologie des deutschen internationalen Steuerrechts kennt vier verschiedene Kategorien von Einkünften[11]. Ausdrücklich nehmen die Steuergesetze Bezug auf sog. inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG und sog. ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG, während eine implizite Bezugnahme erfolgt auf Einkünfte, die über § 49 EStG hinausgehend all jene Einkünfte erfassen, die nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG sind, sowie Einkünfte, die weder inländische noch ausländische Einkünfte sind. Nachlässigkeiten im Umgang mit diesen Begriffen können zu materiell falschen Ergebnissen führen. Es handelt sich um Termini technici, die die Funktion haben, bestimmte Einkünfte, für die besondere Besteuerungsregeln gelten, von anderen Einkünften abzugrenzen. Keinesfalls handelt es sich um Einkunftsarten, die den abschließenden Katalog des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG erweitern würden.

Der Begriff der „inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG" beispielsweise dient dazu, diejenigen Einkünfte zu definieren, die der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG unterliegen. Der Begriff der sog. „ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34d EStG" hingegen ist insbesondere im Zusammenhang mit § 34c EStG zu sehen. Nur wenn in einem ausländischen Staat erzielte Einkünfte „ausländische Einkünfte" nach § 34d EStG sind, kann eine etwaige ausländische Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Bei der sog. erweiterten beschränkten Steuerpflicht des § 2 AStG ist der Steuerpflichtige über die beschränkte Steuerpflicht des EStG hinaus mit all jenen Einkünften steuerpflichtig, die bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG sind. Schließlich gibt es Einkünfte, die systematisch weder inländische noch ausländische Einkünfte sind[12]. Das ändert aber nichts daran, dass diese Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip im Inland besteuert werden[13]. Auch ist es ausnahmsweise denkbar, dass Einkünfte inländische und zugleich ausländische Einkünfte sind (so etwa bei selbständiger Arbeit, die im Ausland ausgeübt und im Inland verwertet wird).

III. Ausgewählte Praxisprobleme bei grenzüberschreitenden Besteuerungssachverhalten

1. Vorbemerkungen

Die vorstehend dargestellte Wirkungsweise und die Grundstruktur der Normen des (deutschen) IStR führen zu strukturimmanenten Problemen bei der Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten. Vor diesem Hintergrund werden nachstehend zehn Beispielsfälle[14] beschrieben, in denen die vorgenannten Probleme in der internationalen Besteuerungspraxis vor dem Hintergrund der fehlenden Abstimmung der Besteuerungsregime besonders anschaulich zu Tage treten.

2. Beispielsfälle

a) Qualifikationskonflikte hinsichtlich des Steuersubjekts

Sachverhalt: Eine US-amerikanische LLC, die mangels Ausübung des sog. check-the-box-Verfahrens in den USA als intransparent angesehen wird, aus deutscher Perspektive nach dem Rechtstypenvergleich aber als Personengesellschaft qualifiziert, ist an einer inländischen GmbH beteiligt, die eine Dividende ausschüttet. Fraglich ist die Reduzierung der inländischen Quellensteuer.

Problemfelder: Abgesehen von Fragen des komplizierten Art. 1 0 Abs. 3 DBA USA ist nach Abs. 2 der Norm zu beantworten, ob die Voraussetzungen des Buchstabens a) erfüllt sind (i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Buchstabe e) DBA USA) oder ob nur die Reduzierung für Portfoliodividenden gewährt wird.

b) Qualifikationskonflikte bezüglich der erzielten Einkunftsart

Sachverhalt: Der abkommensrechtlich in den Niederlanden ansässige Gesellschafter (natürliche Person)

8 Ständige Rechtsprechung seit RFH-Urt. v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RStBl. 1930, 444 ff.

9 Systematisch daher völlig verfehlt *FG Baden-Württemberg* EFG 2008, 1098; das Urteil wurde in einer begrüßenswert klaren Entscheidung des BFH aufgehoben, vgl. BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263 ff. Kritik daran bei *Haase*, IWB 2008, Fach 3, Gruppe 2, S. 1385–1390.

10 Den aktuellen Stand zu Qualifikationskonflikten zusammenfassend *Haase*, IWB 2013, 162 ff.

11 *Wassermeyer* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Außensteuerrecht, § 2 AStG Rz. 23 ff.

12 Der Grund hierfür ist darin zu sehen, dass § 34d EStG und § 49 EStG nicht aufeinander abgestimmt sind. Vgl. zu den praktischen Problemen dieser Ungereimtheit in den Fällen des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG *Kaminski* in Korn (Hrsg.), EStG, § 2 Rz. 200.

13 Vgl. für ein Beispiel das BFH, Urt. v. 14.6.1991 – VI R 185/87, BStBl. II 1991, 926 ff.

14 Die Beispiele erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sondern dienen lediglich der Problemverdeutlichung. Sie sind aber so gewählt, dass sie sämtliche Grundprobleme des IStR abdecken.

einer inländischen Kommanditgesellschaft gewährt dieser ein zinstragendes Darlehen. Fraglich ist die abkommensrechtliche Qualifikation der Zinsen.

Problemfelder: Die Zinszahlungen werden nach dem nationalen niederländischen Steuerrecht sowie aus niederländischer Sicht abkommensrechtlich als Zinsen gem. Art. 1 4 DBA Niederlande angesehen, während es sich nach inländischer Betrachtungsweise um (gewerbliche) Sondervergütungen gem. § 1 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 , HS 2 Alt. 2 EStG handelt.

c) Anrechnungsüberhänge

Sachverhalt (aus H 34 c (3) EStR): Ein verheirateter inländischer Steuerpflichtiger, der im Jahr 2005 das 65. Lebensjahr vollendet hatte, hat im Jahr 2013

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100 000 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	5 300 €
Sonderausgaben und Freibeträge	6 140 €

In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind Darlehenszinsen von einem in Belgien ansässigen Schuldner im Betrag Betrag von 20 000 € enthalten, für die in Belgien eine Einkommensteuer von 2500 € gezahlt werden musste. Nach Nach Abzug der hierauf entfallenden Betriebsausgaben einschließlich Refinanzierungskosten betragen die die ausländischen Einkünfte 6500 €. Fraglich ist, ob eine volle Anrechnung der ausländischen Steuern möglich ist.

Problemfelder: Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende anteilige deutsche Einkommensteuer ist wie folgt unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrags zu ermitteln:

S.d.E. (100 000 € + 5 300 € =)	105 300 €
Altersentlastungsbetrag	– 1900 €
G.d.E.103	400 €
Sonderausgaben und Freibeträge	– 6140 €
z.v.E.	97 260 €
Einkommensteuer nach dem Splittingtarif	24 586 €
anteilige Steuer = 24 586 × 6 500: 105 300 = 1 517,65 € (aufgerundet)	1 518 €

Nur bis zu diesem Betrag kann de lege lata die ausländische Steuer angerechnet werden. Der Anrechnungsüberhang kann gegenwärtig weder vor- noch zurückgetragen werden.

d) Niedrigbesteuerung i.S.d. AStG

Sachverhalt: Der inländische Steuerpflichtige X ist zu 60 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, die in Luxemburg domiziliert. Die Kapitalgesellschaft operiert als sog. Patentverwertungsgesellschaft mit der Folge, dass Lizenzeinnahmen (i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe a) AStG) im Rahmen eines sog. Patent Box Regimes zu 80 % steuerfrei gestellt sind. Der Nominalsteuersatz für Lizenzeinkünfte beträgt in Luxemburg 30 %. Fraglich ist, ob eine Niedrigbesteuerung i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG gegeben ist.

Problemfelder: Der sog. effektive Steuersatz beträgt aus deutscher Sicht 6 % , was für das Eingreifen der Hinzurechnungsbesteuerung ausreicht.

e) Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen

Sachverhalt: Der inländische Steuerpflichtige A ist an einer ausländischen Zwischengesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG beteiligt. Im Ausland wird der Gewinn der Zwischengesellschaft nach dort geltenden Gewinnermittlungsvorschriften auf 100.000 € festgesetzt und einer effektiven Besteuerung von 20 % unterworfen. Der inländische Betriebsprüfer P möchte den Hinzurechnungsbetrag nach § 1 0 Abs. 1 AStG ermitteln und kommt nach Abs. 3 Satz 1 der Norm unter Anwendung inländischer Gewinnermittlungsregeln zu einem steuerpflichtigen Gewinn von 150.000 €.

Problemfelder: Abgesehen von der ohnehin misslichen Rechtsfolge des § 1 0 Abs. 1 Satz 1 AStG führt die vom Ausland abweichende Gewinnermittlung zu einer echten Doppelbesteuerung.

f) Kein Einigungszwang

Sachverhalt: Eine inländische GmbH ist im deutschen Handelsregister eingetragen. Der Geschäftsführer hält sich ausschließlich in den USA auf und führt nachweislich auch von dort die Geschäfte der GmbH. Die USA und die Bundesrepublik Deutschland streiten über die abkommensrechtliche Ansässigkeit der Gesellschaft.

Problemfelder: Abgesehen davon, dass im Verhältnis zu den USA die Spezialregelung in Art. 4 Abs. 3 DBA USA Platz greift, die materiell ganz erheblich von Art. 4 Abs. 3 OECD-MA abweicht, bleibt dem Steuerpflichtigen in Fällen wie diesen nur die Anstrengung eines Konsultationsverfahrens als Unterfall des Verständigungsverfahrens. Nur wenige (jüngere) deutsche Abkommen enthalten im Rahmen der Regelungen über das Verständigungsverfahren eine Norm wie Art. 2 5 Abs. 5 DBA USA, wonach das ergebnislose Verständigungsverfahren in ein Schiedsverfahren übergeht, welches zwingend mit einer Einigung zu enden hat.

g) Weiße Einkünfte

Sachverhalt: Der im Ausland ansässige X reicht dem im Inland ansässigen Y ein unbesichertes, zinstragendes Darlehen aus. Es besteht ein DBA, welches dem OECD-MA folgt, und im Ansässigkeitsstaat des X sind die erzielten Zinsen nicht steuerbar. Fraglich ist die Besteuerung der Zinsen im Inland.

Problemfelder: Ungeachtet des abkommensrechtlichen Quellensteuerrechts nach Art. 1 1 Abs. 2 OECD-MA unterliegt der X wegen § 4 9 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c) Doppelbuchstabe aa) EStG ohne inländische dingliche Besicherung mit den Zinseinnahmen nicht der deutschen beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG. Sowohl für abkommensrechtliche subject-to-tax-Klauseln als auch § 5 0 d Abs. 9 EStG stellt sich sodann die systematische Frage, ob sich diese Vorschriften auch an den Quellenstaat richten können.

h) Verrechnungspreise

Sachverhalt: Die inländische X-GmbH zahlt ihrer ausländischen Schwestergesellschaft Y-Ltd. für die Über-

lassung eines Markenrechts eine Lizenzgebühr von 50 TEUR p.a. und setzt diese als Betriebsausgaben ab. Der deutsche Betriebsprüfer P errechnet, dass eine fremdvergleichskonforme Lizenzgebühr lediglich 20 TEUR betragen würde und korrigiert den Gewinn der X-GmbH um 30 TEUR nach oben.

Problemfelder: Die außerbilanzielle Ergebniskorrektur wird im Inland anhand der Regeln über die verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen, die der Korrekturnorm des § 1 AStG vorgehen. Vor diesem Hintergrund hält Art. 9 Abs. 2 OECD-MA mit seiner Forderung nach einer korrespondierenden Gegenberichtigung des Verrechnungspreises im anderen Vertragsstaat eine eigene Regelung zur Vermeidung der (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung vor. Wegen Art. 9 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA a.E. jedoch bleibt den beteiligten Staaten nur die Anstrengung eines Konsultationsverfahrens.

i) Abkommensrechtliche Definitionen

Sachverhalt: Mehrere inländische natürliche Personen sind über eine inländische gewerblich geprägte (§ 1 5 Abs. 3 Nr. 2 EStG) Personengesellschaft an einer kanadischen Limited Partnership (LP) beteiligt, die Grund und Boden (qualifiziert annahmegemäß als unbewegliches Vermögen i.S.d. Art. 6 Abs. 2 Satz 1 DBA Kanada) besitzt. Grund und Boden dienen der Ölexploration, die von der LP selbst durchgeführt wird. Es ist angedacht, dass die inländische Personengesellschaft ihre LP-Anteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine neu zu gründende kanadische Limited Partnership (New LP) einbringt. Fraglich ist die abkommensrechtliche Behandlung dieser angedachten Umstrukturierung.

Problemfelder: Aufgrund der Transparenz der Beteiligungskette aus deutscher Sicht sind die Einnahmen aus der Ölexploration wegen Art. 1 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 DBA Kanada allein in Kanada zu versteuern. Wegen des konzeptionell strukturellen Gleichlaufs von laufenden Gewinnen und Veräußerungsgewinnen im OECD-MA müsste dieser Gleichlauf an sich auch für das DBA Kanada gelten. Jedoch sieht Art. 1 3 Abs. 4 Satz 2 DBA Kanada eine eigenständige Definition des unbeweglichen Vermögens allein für Zwecke der Anwendung des Art. 1 3 DBA Kanada vor, welche von Art. 6 Abs. 2 DBA Kanada abweicht. Insoweit gilt für einen etwaigen Veräußerungsgewinn die Anrechnungsmethode.

j) Finale Verluste

Sachverhalt: Die inländische X-GmbH unterhält eine Betriebsstätte in Frankreich, die verlusttragend ist. Der Verlust rührt aus den Jahren 2011 und 2012 her. Im Jahr 2013 wird die Betriebsstätte geschlossen.

Problemfelder: Die beiden Grundsatzfragen lauten: (1) Unter welchen materiellen Voraussetzungen ist eine Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste im Inland möglich? (2) In welchem Jahr ist der Verlust im Inland verfahrensrechtlich zu berücksichtigen?

IV. Konzeption des internationalen Steuerrechts als echtes Kollisionsrecht

Der konzeptionell wichtigste Unterschied zwischen dem IStR in seiner gegenwärtigen Ausgestaltung und dem IPR besteht darin, dass dem IPR vorgelagert stets zunächst die Frage nach dem Gerichtsstand und damit nach der internationalen Zuständigkeit der Gerichte zu beantworten ist. Dies kann zu der in der Praxis nicht selten anzutreffenden Situation führen, dass die nach dem internationalen Zivilverfahrensrecht (IZVR) zuständigen Gerichte eines Staates ausländisches materielles Recht anwenden müssen, wenn dieses Recht nach den Regeln des IPR zur Sachentscheidung berufen ist.

Eine solche Situation ist im Steuerrecht freilich undenkbar. Steuerrecht ist Hoheitsrecht – jeder Staat wendet, auch vor dem Hintergrund des vielfach anzutreffenden „horror alieni" auf Seiten der inländischen Steuerbeamten, ausschließlich sein eigenes materielles Steuerrecht an. Ausnahmen müssen bilateral oder auf europäischer Ebene vereinbart sein, wobei die Vollstreckung ausländischer Steuerforderungen eine besondere praktische Relevanz besitzt. Auch hier steht die Vollstreckung im Inland richtigerweise jedoch – wie bei Art. 6 EGBGB – unter einem allgemeinen ordre-public-Vorbehalt. Die Neuordnung des IStR als echtes Kollisionsrecht hätte diese Grundsätze ebenfalls zu achten.

V. Entwurf eines „Gesetzbuchs zur Ermittlung des Steuerstatuts bei Auslandssachverhalten"

1. Gesetzestext

Art. 1. Anwendungsbereich

Soweit nicht

1. unmittelbar anwendbare Regelungen der Europäischen Gemeinschaft in ihrer jeweils geltenden Fassung, oder
2. Regelungen in völkerrechtlichen Vereinbarungen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind,

maßgeblich sind, bestimmt sich das anzuwendende Recht bei steuerlichen Sachverhalten mit einer Verbindung zu einem ausländischen Staat für Zwecke der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer nach den Vorschriften dieses Gesetzes (Internationales Steuerrecht).

Art. 2. Definitionen

(1) [1]Juristische Personen, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen sind im Sinne des Artikels 6 dieses Gesetzes unabhängig davon anzuknüpfen, ob sie nach dem Recht ihres Ansässigkeitsstaates (Artikel 4 Absatz 2) als Steuersubjekte angesehen werden. [2]Die Qualifikation als juristische Person, Personengesellschaft oder andere Personenvereinigung richtet sich ausschließlich nach dem Gesellschaftsrecht des Ansässigkeitsstaates.

(2) Ob Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen oder Einkünfte aus einer Be-

triebsstätte im Sinne des Artikels 7 dieses Gesetzes gegeben sind, richtet sich nach dem Recht des Staates, in dem der rechtliche Schuldner der Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren ansässig ist, in dem die unselbstständige Arbeit ausgeübt wird oder das unbewegliche Vermögen oder die Betriebsstätte belegen ist.

(3) [1]Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. [2]Eine juristische Person, Personengesellschaft oder andere Personenvereinigung kann nur einen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung haben; er ist durch eine gewichtete Gesamtschau der Umstände des Einzelfalls zu ermitteln. [3]Hat, vorbehaltlich Satz 4, eine juristische Person, Personengesellschaft oder andere Personenvereinigung mehr als zwei Geschäftsführer und sind sämtliche Geschäftsführer in demselben Staat ansässig, so befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in diesem Staat. [4]Hat eine juristische Person, Personengesellschaft oder andere Personenvereinigung lediglich eine Betriebsstätte und sind der oder die Geschäftsführer in einem anderen Staat als dem Betriebsstättenstaat ansässig, so befindet sich der Ort der Geschäftsleitung im Betriebsstättenstaat.

Art. 3. Verweisung

[1]Verweisungen auf die Rechtsvorschriften eines Staates beziehen sich auf die Regelungen zur Besteuerung unter Einschluss derjenigen des Internationalen Steuerrechts dieses Staates. [2]Sofern das ausländische Recht auf das deutsche Recht oder das Steuerrecht eines dritten Staates verweist, bleibt es bei dieser Verweisung.

Art. 4. Ansässigkeit

(1) [1]Natürliche Personen sind in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügen. [2]Ist in mehr als einem Staat eine ständige Wohnstätte vorhanden, ist die Person in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). [3]Kann der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden, so ist die Person in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie ab dem Zeitpunkt der Geburt zeitlich zuerst verliehen bekommen hat.

(2) Juristische Personen, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen sind in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Artikel 2 Absatz 3) befindet.

Art. 5. Steuerstatut natürlicher Personen

Die Besteuerung natürlicher Personen unterliegt, unbeschadet anderer Bestimmungen dieses Gesetzes, dem Recht des Staates, in dem die Person im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 dieses Gesetzes ansässig ist.

Art. 6. Steuerstatut juristischer Personen, Personengesellschaften und anderer Personenvereinigungen

Die Besteuerung juristischer Personen, Personengesellschaften und anderer Personenvereinigungen unterliegt, unbeschadet anderer Bestimmungen dieses Gesetzes, dem Recht des Staates, in dem die juristische Person, Personengesellschaft oder andere Personenvereinigung im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 dieses Gesetzes ansässig ist.

Art. 7. Quellenbesteuerung

Die Besteuerung von Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Einkünften aus unselbstständiger Arbeit und Einkünften aus unbeweglichem Vermögen oder aus einer Betriebsstätte unterliegt dem Recht des Staates, in dem der Schuldner der Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren ansässig ist, in dem die unselbstständige Arbeit ausgeübt wird oder das unbewegliche Vermögen oder die Betriebsstätte belegen ist.

Art. 8. Verfahrensrecht

Das auf einen steuerlichen Sachverhalt anzuwendende steuerliche Verfahrensrecht richtet sich nach dem Steuerstatut des jeweiligen Steuersubjekts.

2. Lösung der Beispielsfälle anhand des Entwurfs eines Gesetzbuchs

a) Qualifikationskonflikte hinsichtlich des Steuersubjekts

Bei unterstelltem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in den USA ist die LLC nach Art. 4 Abs. 2 i.V.m. Art. 2 Abs. 3 des Gesetzbuchs als in den USA ansässig anzusehen. Der Qualifikationskonflikt ist nach Art. 2 Abs. 1 Satz 1 unbeachtlich. Ob die LLC als juristische Person, Personengesellschaft oder andere Personenvereinigung qualifiziert, ist nach Art. 2 Abs. 1 Satz 2 nach dem Gesellschaftsrecht der USA zu bestimmen. Zum Steuerstatut der LLC ist somit nach dem Gesagten wegen Art. 6 das US-amerikanische Recht berufen. Nach diesem Recht ist daher die Art der Steuerpflicht zu bestimmen, und auch die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung richten sich danach. Da die USA nach ihrem nationalen Recht allein die Anrechnungsmethode anwenden, ist eine von Deutschland auf die Dividenden nach 7 i.V.m. Art. 2 Abs. 2 des Gesetzbuchs zu Recht erhobene Quellensteuer anzurechnen. Die Frage, ob die LLC eine Quellensteuerermäßigung im Inland in Anspruch nehmen kann, stellt sich daher nicht. Fazit: Erhebliche Vereinfachung der Besteuerung gegenüber dem Status quo.

b) Qualifikationskonflikte bezüglich der erzielten Einkunftsart

Steuerstatut der natürlichen Person ist nach Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 das Recht der Niederlande. Nach diesem Recht ist die Art der Steuerpflicht zu bestimmen, und auch die Vermeidung der Doppelbesteuerung richtet sich danach. Ob Zinsen vorliegen, richtet sich wegen Art. 2 Abs. 2 nach deutschem Recht. Diese Einordnung ist auch für die Niederlande bindend, so dass die Niederlande nach ihrem nationalen Recht auch nur Zinseinkünfte besteuern dürfen. Für die Zinsen hat die Bundesrepublik Deutschland nach Art. 7 ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht. Es steht Deutschland frei, in seinem nationalen Recht trotz seiner Qualifikation als Quellenstaat Methoden zur Doppelbesteuerung für den Fall anzuwenden, dass die Niederlande ihrer Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht nachkommen. Fazit: Erhebliche Vereinfachung der Besteuerung gegenüber dem Status quo.

c) Anrechnungsüberhänge

Die Besteuerung der inländischen Einkünfte wird im Inland wie bisher vorgenommen, denn deutsches Recht ist nach Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 zum Steuerstatut berufen. Die Frage, ob Zinsen vorliegen, bestimmt sich wegen Art. 2 Abs. 2 allein nach belgischem Recht. Liegen danach Zinsen vor, muss Deutschland diese Einordnung ebenso akzeptieren wie ein paralleles Besteuerungsrecht Belgiens hinsichtlich dieser Zinsen (Art. 7 des Gesetzbuchs). Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung richten sich allein nach dem nationalen deutschen Recht. Sieht dieses (wie gegenwärtig) allein die Anrechnungsmethode vor, steht es Deutschland frei, Beschränkungen der Anrechnung festzulegen (ggf. in den Grenzen des Unionsrechts, das wegen Art. 1 Nr. 1 beachtlich bleibt). Ob Deutschland einen solchen Weg beschreitet, wird daher allein davon abhängen, ob dies zu einem Standortnachteil führt. Es steht aber zu vermuten, dass die meisten Staaten bei einer konsequenten Umsetzung des vorgeschlagenen Systems zu einer uneingeschränkten Anrechnung übergehen würden. Fazit: Keine Veränderung gegenüber dem Status quo, perspektivisch aber mutmaßlich eine Besserstellung, wenn man von der Prämisse ausgeht, dass die meisten Staaten in ihrem nationalen Recht die Steueranrechnungsmethode verankern würden.

d) Niedrigbesteuerung i.S.d. AStG

Sofern sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Art. 2 Abs. 3 des Gesetzbuchs) der luxemburgischen Kapitalgesellschaft nicht im Inland befindet, ist die Gesellschaft allein nach dem Steuerrecht Luxemburgs zu besteuern. Deutschland hat für die Einkünfte dieser Gesellschaft kein Besteuerungsrecht. Die Vorschriften eines etwaigen AStG würden daher leerlaufen. Fazit: Erhebliche Vereinfachung der Besteuerung gegenüber dem Status quo, wenn man einen Steuerwettbewerb im Grundsatz akzeptiert.

e) Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen

Sofern sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Art. 2 Abs. 3 des Gesetzbuchs) der ausländischen Zwischengesellschaft nicht im Inland befindet, ist die Gesellschaft allein nach dem ausländischen Steuerrecht zu besteuern. Deutschland hat für die Einkünfte dieser Gesellschaft kein Besteuerungsrecht. Die Vorschriften eines etwaigen AStG würden daher leerlaufen, das Problem unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen stellt sich nicht. Fazit: Erhebliche Vereinfachung der Besteuerung gegenüber dem Status quo, wenn man einen Steuerwettbewerb im Grundsatz akzeptiert.

f) Kein Einigungszwang

Bei lediglich bilateralem Sachverhalt setzt sich Art. 2 Abs. 3 Satz 4 des Gesetzbuchs gegenüber dem Satz 3 der Norm durch. Unterstellen wir eine inländische Betriebsstätte der GmbH, so befindet sich der Ort der Geschäftsleitung im Betriebsstättenstaat und damit im Inland. Steuerstatut ist daher deutsches Recht, Art. 4 Abs. 2 i.V.m. Art. 6. Nach dessen gegenwärtiger Verfassung würde Deutschland die inländische GmbH daher nach den Regeln über die unbeschränkte Steuerpflicht besteuern. Die USA haben kein Besteuerungsrecht. Fazit: Erhebliche Vereinfachung der Besteuerung gegenüber dem Status quo.

g) Weiße Einkünfte

Steuerstatut der natürlichen Person X ist nach Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 das Recht ihres Ansässigkeitsstaates. Gleiches gilt für die natürliche Person Y. Der Ansässigkeitsstaat von Y hat nach Art. 7 i.V.m. Art. 2 Abs. 2 des Gesetzbuchs ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht hinsichtlich der Zinsen. Dies ist wegen Art. 2 Abs. 2 für den Ansässigkeitsstaat von X bindend. Wenn der Ansässigkeitsstaat von Y eine Regelung vergleichbar § 4 9 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c) Doppelbuchstabe aa) EStG kennt, hängt es von der Art der Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat von X ab, ob eine doppelte Nichtbesteuerung vorliegt. Bei einer Besteuerung nach dem Welteinkommen wird dies die Ausnahme bleiben. Fazit: Keine Veränderung gegenüber dem Status quo.

h) Verrechnungspreise

Die X-GmbH ist wegen Art. 4 Abs. 2 i.V.m. Art. 6 allein nach deutschem Steuerrecht, die Y-Ltd. allein nach dem Steuerrecht ihres Ansässigkeitsstaates zu beurteilen. Wenn beide Staaten in ihrem nationalen Steuerrecht Regeln vorsehen, die eine Gewinnkorrektur bei unangemessenen Verrechnungspreisen herbeiführen, so ist dem auf Basis eines echten Kollisionsrechts nicht abzuhelfen. Fazit: Verschlechterung gegenüber dem Status quo, da nicht einmal ein Verständigungsverfahren verpflichtend ist. Dies lässt sich nur über bilaterale Vereinbarungen (Art. 1 Nr. 2 des Gesetzbuchs) ändern.

i) Abkommensrechtliche Definitionen

Ob Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen vorliegen, richtet sich wegen Art. 2 Abs. 2 allein nach dem Steuerrecht Kanadas. Das Ergebnis ist für Deutschland bindend, so dass sich Definitionskonflikte nicht stellen. Indes liegt nur dann ein grenzüberschreitender Sachverhalt vor, wenn Art. 2 Abs. 3 Satz 3 des Gesetzbuchs erfüllt ist. Ansonsten gilt der Grundsatz des Art. 2 Abs. 3 Satz 1 , d.h. die kanadische Limited Partnership wird allein in Kanada besteuert, sofern keine inländische Betriebsstätte besteht (Art. 6 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 des Gesetzbuchs). Kanada bleibt es sodann überlassen, die LP als Steuersubjekt zu betrachten oder die inländischen Gesellschafter im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht zu besteuern. Im Inland werden die Gesellschafter wegen Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 ebenfalls zur Besteuerung herangezogen. Deutschland sollte die entstehende Doppelbesteuerung vermeiden. Fazit: Keine Veränderung gegenüber dem Status quo, perspektivisch aber mutmaßlich eine Besserstellung, wenn man von der Prämisse ausgeht, dass die meisten Staaten in ihrem nationalen Recht die Steueranrechnungsmethode verankern würden.

j) Finale Verluste

Die X-GmbH ist wegen Art. 4 Abs. 2 i.V.m. Art. 6 des Gesetzbuchs allein nach deutschem Steuerrecht zu beurteilen. Ob eine Betriebsstätte vorliegt, richtet sich hingegen allein nach französischem Recht (Art. 2 Abs. 2). Diese Einordnung ist für Deutschland bindend. Für die Betriebsstätteneinkünfte hat Frankreich nach Art. 7 ein konkurrierendes Besteuerungsrecht. Die unionsrechtliche Problematik der finalen Verluste bleibt wegen Art. 1 Nr. 1 auch nach dem Gesetzbuch bestehen, jedoch kollidiert dies nicht mehr per se mit einer abkommensrechtlichen Freistellung von Einkünften. Ob eine Freistellung gegeben ist, richtet sich allein nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates der X-GmbH. Sieht dieses Recht die Anrechnungsmethode vor, sind die ausländischen Verluste ohnehin im Inland anzusetzen. Fazit: Erhebliche Vereinfachung der Besteuerung gegenüber dem Status quo, wenn man von der Prämisse ausgeht, dass die meisten Staaten in ihrem nationalen Recht die Steueranrechnungsmethode verankern würden.

VI. Bewertung und Ausblick

Die Untersuchung, ob die Ausgestaltung des IStR als Kollisionsrecht i.S.v. Rechtsanwendungsnormen gegenüber dem Status quo vorteilhaft ist oder mutmaßlich Nachteile zu gewärtigen hat, hat vor dem Hintergrund der ausgewählten grenzüberschreitenden Beispielsfälle und dem Gedankenspiel eines fiktiven Entwurfs eines „Gesetzbuchs zur Ermittlung des Steuerstatuts bei Auslandssachverhalten" zu den folgenden Ergebnissen geführt: Lediglich in den Fällen (a), (b) und (f) entfällt die oben jeweils unter Punkt III.2. geschilderte Problematik, die sich aus der fehlenden Abstimmung der Rechtsordnungen ergibt, gänzlich und führt damit zu einer theoretischen und praktischen Vereinfachung bei der Besteuerung. In den Fällen (g) und (h) ergab sich gar eine Verschlechterung gegenüber der gegenwärtigen Praxis, während die Fälle (c), (d), (e), (i) und (j) zwar zu vergleichbaren bzw. leicht vorteilhaft Ergebnissen kamen, welche jedoch auf der Erfüllung bestimmter Prämissen basieren, deren Vorhersagbarkeit schwierig ist und die auch aleatorische Elemente in sich bergen. Abgesehen davon, dass schon dieser numerische Befund für sich genommen gegen ein systematisches Umdenken spricht, ergeben sich weitere gewichtige Gründe aus den folgenden Erwägungen:

Der Übergang vom bestehenden System der Parallelität von nationalem Recht, DBA-Recht und Unionsrecht hin zu einer Ausgestaltung als Kollisionsrecht führt naturgemäß dazu, dass jeder Staat, dessen Recht zum Steuerstatut berufen ist, in den Grenzen des übergeordneten Rechts (genuine link!) einen Sachverhalt nach seinem Gutdünken[15] besteuern kann. Insbesondere die Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen wären – mangels eines DBA – in sein Belieben gestellt. Die Staaten müssten daher, getrennt für die Szenarien aus der Sicht eines Ansässigkeits- und Quellenstaats, Überlegungen anstellen, nach welchen Kriterien sie die Doppelbesteuerung vermeiden wollen, ohne an die bisherige „Vorgabe" des OECD-Konsenses, der Ansässigkeitsstaat habe grundsätzlich die Doppelbesteuerung zu vermeiden, gebunden zu sein.

Angesichts der sehr unterschiedlichen Interessenlage, gerade zwischen Industriestaaten (Plädoyer für das Wohnsitzprinzip) und Entwicklungs- bzw. Schwellenländern (Plädoyer für das Quellenstaatsprinzip), und vor dem Hintergrund des „schädlichen Steuerwettbewerb" erscheint es fraglich, ob die freien Marktkräfte und die unterschiedliche Verhandlungsmacht der Staaten zu einer im Ergebnis ausgewogenen und volkswirtschaftlich sinnvollen Regelung gelangen würden.

Geht man einmal hiervon aus, ist des Weiteren zu bedenken, dass der im Abkommensrecht gegenwärtig in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verankerte Rückgriff auf das nationale Recht der Anwenderstaaten auch in einem kollisionsrechtlichen System seinen Fortgang finden müsste. Das Territorialitätsprinzip, das auch für den Quellenstaat Geltung beansprucht, zwingt auch unter der Ägide von reinen Rechtsanwendungsnormen dazu, verbindliche Festlegungen für beide Staaten zu treffen. Da es im Verhandlungswege und vor dem Hintergrund der anerkannten völkerrechtlichen Anknüpfungspunkte für die Besteuerung kaum denkbar ist, dass z.B. Deutschland eine englische Betriebsstätte allein nach deutschem Recht besteuert, während England dauerhaft auf sein völkerrechtlich verbürgtes Besteuerungsrecht verzichtet, bleibt der Grundkonflikt zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat auch bei Kollisionsnormen grundsätzlich bestehen.

Weiterhin ist zu konstatieren, dass ein Kollisionsrecht stets zu einem Nebeneinander der Steuerrechte verschiedener Staaten führen würde, ohne dass ein Einigungszwang bestünde. Deutschland würde sein eigenes Gesetzbuch des IStR anwenden, Dänemark sein eigenes Gesetzbuch, usw. Dass diese Gesetzbücher nicht zwangsläufig dasselbe Recht zum Steuerstatut berufen, ist im IPR vergleichbar aus Art. 3 a und 4 EGBGB bekannt. Angesichts der Tatsache, dass die Gesetzbücher einen Gutteil der Aufgaben der bestehenden DBA übernehmen müssten, wiegt diese Erkenntnis schwer, zumal wir von einer echten internationalen Gerichtsbarkeit in Steuersachen noch weit entfernt sind. Immerhin verteilen die DBA die Besteuerungsrechte zwischen zwei Staaten im Grundsatz eindeutig und regeln diesbezüglich auch die Doppelbesteuerung, wenngleich man sich im Detail über inkonsistente Regelungen und den fehlenden Einigungszwang (etwa bei Verständigungsverfahren) ärgern mag. Ein System jedoch, dass gerade für das Hauptanliegen des internationalen Steuerrechts, nämlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung, keine einheitliche Lösung parat hält, wäre kaum mehrheits-

15 In diesem Sinne bereits *Niederer*, Einführung in die allgemeinen Lehren des Internationalen Privatrechts, 2. Aufl., Zürich 1956, S. 73: „Territorialitätsprinzip kann aber auch heißen, die Aufstellung kollisionsrechtlicher Regeln sei Sache der einzelnen territorialen Rechtsordnung [...], da jeder Staat in seinem Territorium autonom sei und fremdes Recht beachten könne oder nicht, wie es ihm gerade beliebe.".

fähig und innerhalb der EU aufgrund des Einstimmigkeitserfordernisses ohnehin nicht durchsetzbar.

Letzteres gilt aber auch generell. Wenn es das Ergebnis der Überlegungen sein sollte, dass die Staatengemeinschaft miteinander erst in Verhandlungen über ein Mustergesetz für ein IStR (im Sinne eines Kollisionsrechts) eintreten müsste, um zu tragfähigen Ergebnissen im internationalen Kontext zu gelangen, wäre den Steuerpflichtigen nicht geholfen. Ein nicht abgestimmtes Kollisionsrecht überließe die Staaten in etwa der Situation, die eintreten würde, wenn es beim gegenwärtigen Stand der nationalen Steuerrechte und des EU-Rechts keine DBA gäbe. Es ist unmittelbar einsichtig, dass dies keine Alternative ist.

Die DBA – sie sind unzweifelhaft das Herzstück des internationalen Steuerrechts – sind heute aus der Besteuerungswirklichkeit nicht mehr wegzudenken. Zu detailliert, zu vergleichbar sind die Regelungen in den meisten DBA. Sie gründen sich auf z.T. jahrzehntealte Prinzipien, die gewachsen sind und i.d.R. über die OECD als Autorität jedenfalls eine gewisse Anerkennung erfahren. Die Staatengemeinschaft hat mit den DBA inzwischen einen Pfad beschritten, der nicht mehr ohne weiteres verlassen werden kann. Dies gilt jedenfalls für einen oder einzelne Staaten. Wenn die Bundesrepublik Deutschland sich entscheiden würde, das oben vorgeschlagene Gesetzbuch so oder mit geringen Änderungen umzusetzen, würde – nach der notwendigen Kündigung sämtlicher DBA – eine kaum haltbare Situation insbesondere für die inländischen Steuerpflichtigen entstehen, die i.E. unweigerlich in schwere Wettbewerbsnachteile aufgrund von Doppelbesteuerungen münden würde. Zudem müssten, wie insbesondere der Fall (h) gezeigt hat, für bestimmte Fallkonstellationen im Nachhinein doch wieder bilaterale Abkommen geschlossen werden, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Ein weiterer Punkt betrifft die Frage, ob das Axiom des IPR, nämlich die Annahme, dass auf einen bestimmten Sachverhalt stets nur ein Recht anzuwenden ist, ohne weiteres auf das IStR übertragbar ist. Wie wir gesehen haben, kommt auch der oben vorgestellte Gesetzbuchvorschlag nicht ohne konkurrierende Besteuerungsrechte aus (s. Art. 6 des Gesetzbuchs). Es wäre lebensfremd und auch nicht sachgerecht, ein internationales Steuerrecht gänzlich ohne Quellensteuerrechte einzuführen und die Besteuerung des Welteinkommens stets dem Wohnsitzstaat zu überantworten.[16] Das Territorialitätsprinzip gilt nun einmal sowohl für den Ansässigkeits- als auch für den Quellenstaat. Ein natürlicher Vorrang ist nicht ersichtlich, und ein „Wettbewerb der Ansässigkeitsstaaten" um Steuerpflichtige würde insgesamt betrachtet weitaus nachteiliger sein, als es der „schädliche Steuerwettbewerb" heute schon ist.

Hierzu muss ferner bedacht werden, dass die Anknüpfungskriterien des IPR weitaus flexibler sind als diejenigen des IStR, weil sie beispielsweise in weitreichendem Umfang eine Rechtswahl zulassen und so dem Gedanken der Parteiautonomie Rechnung tragen. Die Anerkennung der Parteiautonomie aber verbietet sich im Steuerrecht naturgemäß, weil sich Staat und Steuerpflichtiger nicht auf Augenhöhe gegenüberstehen.[17] Auch sind eine Rechtswahl oder Rechtsspaltungen aufgrund des hoheitlichen Charakters des Steuerrechts nicht möglich. Hinzu kommt, dass das Steuerrecht – anders als die etwa nach IPR zu beurteilenden Sachverhalte – in ganz praktischer Hinsicht schon lange auf Massenverfahren ausgerichtet ist. Die Ermittlung und Berücksichtigung ausländischen Steuerrechts auch nur in gewöhnlichen Einkommensteuerfällen würde die Finanzverwaltung schnell an den Rand der Leistungsfähigkeit bringen. Das Steuerrecht würde noch komplizierter und praktisch kaum noch durchführbar sein.

Es bleibt daher festzuhalten, dass eine Abkehr vom bisherigen System des internationalen Steuerrechts und eine damit verbundene Hinwendung zu kollisionsrechtlichen Normen zwar grundsätzlich möglich ist und auch für einige grenzüberschreitende Fälle vorteilhaft erscheint, sie aber inzwischen mit erheblichen Unsicherheiten behaftet wäre und Nachteile für andere grenzüberschreitende Fälle zeitigen würde. Vorausschauend hatte schon *Bühler* vor rund 50 Jahren bezweifelt, dass „es möglich sei, mit den Methoden und den Gesichtspunkten des IPR den Problemen des IStR auch nur einigermaßen gerecht zu werden".[18]

16 In diesem Sinne bereits *Bühler*, Internationales Steuerrecht (IStR) und Internationales Privatrecht (IPR) – ein systematischer Versuch; Vol. 13, Publications of the IBFD, Amsterdam 1960, S. 29.

17 Staat als „persona potentior", vgl. bereits *Bühler*, Internationales Steuerrecht (IStR) und Internationales Privatrecht (IPR) – ein systematischer Versuch; Vol. 13, Publications of the IBFD, Amsterdam 1960, S. 29; historisch *Blumenstein*, System des Steuerrechts, 2. Aufl., München 1951, S. 10.

18 *Bühler*, Internationales Steuerrecht (IStR) und Internationales Privatrecht (IPR) – ein systematischer Versuch; Vol. 13, Publications of the IBFD, Amsterdam 1960, S. 8.

Status quo der Mobilität von Gesellschaften innerhalb der EU und des EWR und hieraus resultierende Konstellationen für grenzüberschreitende Verschmelzungen

Prof. Dr. VOLKER BREITHECKER/MARCEL HERBORT, Duisburg*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Die grenzüberschreitende Verschmelzung i.S.d. § 122a UmwG
III. Bestimmung des Gesellschaftsstatuts nach Internationalem Privatrecht
1. Gesellschaftsstatut in Abhängigkeit von der Gründungs- und Sitztheorie
2. Auswirkung der EuGH-Judikatur auf die EU-/EWR-Mobilität von Gesellschaften
a) Geschöpftheorie als Kern der Judikatur von Daily Mail bis VALE
b) Geschöpftheorie im Verhältnis zur Gründungs- und Sitztheorie
c) Rückschritt der EU-/EWR-Mobilität durch VALE
d) Zwischenfazit: Status Quo des Einflusses des Unionsrechts auf die EU-/EWR-Mobilität von Gesellschaften
3. Deutsches Internationales Gesellschaftsrecht
a) Kritik am Status quo
b) Reformvorschlag de lege ferenda: „Modifizierte" Gründungstheorie
IV. Darstellung der Ausgangskonstellationen grenzüberschreitender Verschmelzungen i.S.d. § 122a UmwG
1. Komplexität durch Verwaltungssitzverlegung von EU-/EWR-Gesellschaften
2. Bilaterale Verschmelzungskonstellationen
a) Konstellation 1: Ausländische Gesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz verschmilzt mit inländischer Gesellschaft
b) Konstellation 2: Inländische Gesellschaft mit ausländischem Verwaltungssitz verschmilzt mit ausländischer Gesellschaft
c) Konstellation 3: Ausländische Gesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz verschmilzt mit inländischer Gesellschaft mit ausländischem Verwaltungssitz
3. Multilaterale Verschmelzungskonstellationen
a) Konstellation 1: Ausländische Gesellschaft mit Verwaltungssitz weder im Gründungsstaat noch in Deutschland und inländische Gesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz
b) Konstellation 2: Sowohl die ausländische als auch die inländische Gesellschaft haben ihren Verwaltungssitz in ausländischen Staaten
V. Fazit

I. Einleitung

Der EuGH hat als „Motor der europäischen Integration"[1] die Mobilität von Gesellschaften innerhalb der EU und des EWR mit der Trilogie *Centros, Überseering* und *Inspire Art* in großen Schritten voran getrieben. Grenzüberschreitende Umwandlungen, wie die Verschmelzung in *SEVIC* oder wie der identitätswahrende Formwechsel in *Cartesio* (obiter dictum) und *VALE*, wurden bereits mehrfach ermöglicht. EU- und EWR-Gesellschaften können mittlerweile sowohl ihren Verwaltungs- als auch ihren Satzungssitz identitätswahrend verlegen und sich als „identitätsgleiche" Gesellschaft europäischen Sekundärrechts, wie bspw. der Verschmelzungs-[2] und Fusionsrichtlinie[3], bedienen. Der Beitrag stellt zunächst den Status quo der Mobilität von Gesellschaften innerhalb der EU und des EWR dar und beleuchtet im Anschluss hieraus resultierende Ausgangskonstellationen für grenzüberschreitende Verschmelzungen.

II. Die grenzüberschreitende Verschmelzung i.S.d. § 122a UmwG

Die grenzüberschreitende Verschmelzung wird in der Literatur regelmäßig in die Hinein- und Hinausverschmelzung unterschieden.[4] *Hahn*[5] führt aus, dass diese Begriffe auf den ersten Blick den „Transport" der Wirtschaftsgüter über die deutsche Grenze hinein oder hinaus suggerieren. Das Abstellen auf den

---

* *Prof. Dr. Volker Breithecker* ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Duisburg-Essen. Dipl.-Finanzw. *Marcel Herbort*, M.I.Tax ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl.

1 *Klein*, DStjG 1996, 15 f.; *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: Lehner (Hrsg.): Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten. München 2000, S. 5; *Hey*, StuW 2004, 194; hierzu *Herbort*, IStR 2015, 15.

2 RL 2005/56/EG des europäischen Parlaments und des Rates v. 26.10.2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten (ABl Nr. L 310, S. 1).

3 RL 90/434/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (ABl Nr. L 225, S. 1); geändert durch Beschluss v. 1.1.1995 (ABl Nr. L 1, S. 1), Beitrittsakte 2003 v. 16.4.2003 (ABl Nr. L 236, S. 33), RL 2005/19/EG v. 17.2.2005 (ABl Nr. L 58, S. 19), RL 2006/98/EG v. 20.11.2006 (ABl Nr. L 363, S. 129), RL 2009/133/EG v. 19.10.2009 (ABl Nr. L 310, S. 34); RL 2013/13/EU v. 13.5.2013 (ABl Nr. L 141, S. 30 f.).

4 Statt vieler vgl. *Brähler*, Umwandlungssteuerrecht, 9. Aufl. 2014, S. 216; *Kußmaul/Richter/Heyd*, IStR 2010, 73.

5 Ubg 2012, 740.

„Transport" ist jedoch nicht zielführend, weil sich die Zuordnung von Wirtschaftsgütern vorrangig nach einer Funktions- und Risikoanalyse[6] – spätestens seit der Normierung dieser in § 1 Abs. 4 u. 5 AStG n.F. – richtet. Sofern die Verschmelzung nicht von tatsächlichen Änderungen in der Funktions- und Risikozuordnung begleitet wird, sollte allein die rechtliche Umwandlung grundsätzlich nicht zu einem Wechsel und zu keinem „Transport" von Wirtschaftsgütern über die Grenze führen. Zwar wird ein Wechsel einiger Wirtschaftsgüter aufgrund der „Zentralfunktion des Stammhauses" von der Finanzverwaltung[7] immer noch angenommen, allerdings ist diese Auffassung u.E. nicht mehr mit § 1 Abs. 4 u. 5 AStG n.F. vereinbar.[8]

Vielmehr liegt eine grenzüberschreitende Verschmelzung gem. § 122a Abs. 1 UmwG vor, wenn eine Gesellschaft, auf die deutsches (Gesellschafts-) Recht anzuwenden ist (deutsches Gesellschaftsstatut)[9], mit einer Gesellschaft, auf die das (Gesellschafts-)Recht eines Mitgliedstaats der EU oder eines EWR-Vertragsstaats anzuwenden ist (EU-/EWR-Gesellschaftsstatut), verschmolzen wird.[10] Vor diesem Hintergrund muss das auf die beteiligten Gesellschaften anzuwendende Gesellschaftsstatut nach internationalem Gesellschaftsrecht bzw. nach nationalem Kollisionsrecht, bestimmt werden. Dies ist oft nicht ohne weiteres möglich, da mehrere EU- bzw. EWR-Staaten ihren Gesellschaften den Zu- und Wegzug gestatten und dies zu Konstellationen führt, in denen z.B. eine ausschließlich in Deutschland tätige „Private Company Limited by Shares" (Ltd.) keinem deutschen, sondern einem englischen Gesellschaftsstatut unterliegt. Insofern können schon Gesellschaftsstrukturen mit Grenzüberschreitung (hier: deutsch-britisch) vorliegen, bevor überhaupt grenzüberschreitend verschmolzen wird. Nehmen derartige Gesellschaften unter Beteiligung deutscher Gesellschaften an grenzüberschreitenden Verschmelzungen teil wird eine Vielzahl von Rechtsordnungen berührt.

Vor diesem Hintergrund wird in Teil III. zunächst der Status quo der Mobilität von Gesellschaften innerhalb der EU- und des EWR dargestellt, um das auf die Gesellschaften anwendbare Gesellschaftsstatut bestimmen zu können. In Teil IV. werden dann die aus der EU-/EWR-Mobilität resultierenden Ausgangskonstellationen dargestellt und die umwandlungs- und internationalsteuerrechtlichen Konsequenzen von grenzüberschreitenden Hinein- und Hinausverschmelzungen aufgezeigt.

III. Bestimmung des Gesellschaftsstatuts nach Internationalem Privatrecht

1. Gesellschaftsstatut in Abhängigkeit von der Gründungs- und Sitztheorie

Die Bestimmung des Gesellschaftsstatuts richtet sich nach Internationalem Privatrecht, in dem regelmäßig entweder die Gründungstheorie oder die Sitztheorie als Kollisionsnorm geregelt ist. Nach der Gründungstheorie richtet sich das Gesellschaftsstatut nach dem Recht, nach dem die Gesellschaft gegründet wurde. Als genauer Anknüpfungspunkt kommen das Inkorporationsrecht (z.B. anglo-amerikanischer Rechtskreis und in den Niederlanden), das Organisationsrecht (z.B. in der Schweiz[11]), das Registerrecht (z.B. in Dänemark[12]) oder der Satzungssitz in Frage.[13] Der Ort des Verwaltungssitzes ist für die Partei- und Rechtsfähigkeit der Gesellschaft kein notwendiges Anknüpfungsmerkmal, so dass dieser ohne die Konsequenz der Auflösung und Liquidation der Gesellschaft ins Ausland verlegt und damit das Gesellschaftsrecht exportiert werden kann. Die Gründungstheorie bietet hierbei ein hohes Maß an Rechtssicherheit und erleichtert die Ermittlung des anwendbaren Gesellschaftsstatuts.[14]

Folgt der Gründungsstaat – wie im Grundsatz auch Deutschland – der Sitztheorie[15], wird für die Ermittlung des anwendbaren Gesellschaftsstatuts auf denjenigen Ort abgestellt, an dem „die grundlegenden Entscheidungen der Unternehmensleitung effektiv in laufende und nach außen gerichtete Geschäftsführungs-

6 Vgl. *Beinert/Benecke*, FR 2010, 1011.

7 Vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 („UmwSt-Erlass"), Rz. 11.09 i.V.m. 03.20 unter Hinweis auf BMF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888 („Betriebsstättenerlass"); *Mitschke*, Ubg 2011, 331.

8 Vgl. *Kußmaul/Ruiner*, DB 2012, 2028 f.; *Herbort*, FR 2013, 785.

9 Die Beteiligung einer dem deutschen Gesellschaftsstatut unterliegenden Gesellschaft ist in § 122a Abs. 1 UmwG zwar nicht vorausgesetzt, allerdings wäre das gesamte UmwG ohne die Beteiligung einer deutschen Gesellschaft nicht anwendbar, vgl. *Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 6. Aufl. 2013, § 122a UmwG, Rz. 7, § 1 UmwG Rz. 23 ff.

10 § 122a Abs. 1 UmwG definiert den sachlichen Anwendungsbereich der grenzüberschreitenden Verschmelzung. Dieser wird durch die Definition der verschmelzungsfähigen Gesellschaften in § 122b Abs. 1 UmwG als persönlicher Anwendungsbereich ergänzt. Zu weiteren Details s. *Benecke*, GmbHR 2012, 121; *Ehret/Lausterer*, Beilage Nr. 1 zu Heft 2, 11; UmwSt-Erlass (FN 7) Rz. 01.49-01.52.

11 Vgl. *Schindler*, in: Süß/Wachter, Handbuch des internationalen GmbH-Rechts, 2. Aufl. 2011, Länderbericht Schweiz, Rz. 181.

12 Vgl. *Ring/Olsen-Ring*, in: Süß/Wachter (FN 11) Länderbericht Dänemark, Rz. 147 f.

13 Vgl. *Eidenmüller*, Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht, 2004, § 1 Rz. 2 f.; *Kindler* in MünchKomm/BGB, Bd. 11, 5. Aufl. 2010, IntGesR, Rz. 511; *Kahle/Cortez*, FR 2014, 673.

14 Vgl. *Heckschen*, in: Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, 118. EL, 11/2010, § 1 UmwG, Rz. 101.

15 Vgl. RG v. 19.1.1918, V 243/17, RGZ 92, 73, 76; BGH-Urt. v. 17.10.1968 – VII ZR 23/68, BGHZ 51, 27, 28; BGH-Urt. v. 30.1.1970 – V ZR 139/68, BGHZ 53, 181, 183; BGH-Urt. v. 5.11.1980 – VIII ZR 230/79, BGHZ 78, 318, 334; BGH-Urt. v. 21.3.1986 – V ZR 10/85, BGHZ 97, 269, 271; BGH-Urt. v. 30.3.2000 – VII ZR 370/98, DB 2000, 1114; hierzu auch *Forsthoff*, DB 2000, 1109 ff.; BGH-Urt. v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, BGHZ 178, 192-203; *Kußmaul/Richter/Ruiner*, DB 2008, 451. Der Referentenentwurf für ein *Gesetz zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen* v. 7.1.2008, der die Implementierung der Gründungstheorie im deutschen Internationalen Privatrecht (Art. 10 Abs. 1 EGBGB-E) vorsah, wurde nicht umgesetzt und wird – soweit ersichtlich – nicht weiter verfolgt, vgl. *Benecke*, GmbHR 2012, 114.

akte umgesetzt werden [Verwaltungssitz, sog. Sandrock'sche Formel]"[16]. Insofern ist die Verleihung von Partei- und Rechtsfähigkeit an die Gesellschaft an einen inländischen Verwaltungssitz geknüpft. Mit der Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland erlischt der für die Gesellschaft vorausgesetzte Anknüpfungspunkt, so dass der Gründungsstaat der wegziehenden Gesellschaft die Rechtspersönlichkeit entzieht. Die Sitztheorie „in Reinform" lässt hieraus die Auflösung und Liquidation der Gesellschaft („corporate suicide"[17]) resultieren, so dass der Gesellschaft lediglich die Möglichkeit einer Neugründung nach dem Recht des Zuzugsstaats verbleibt.[18] Verlegt, vice versa, eine ausländische Gesellschaft ihren Verwaltungssitz in einen der „reinen Sitztheorie" folgenden Staat, muss sich diese Gesellschaft in Gestalt einer dortigen Rechtsform neu gründen, um überhaupt zu Partei- und Rechtsfähigkeit zu gelangen (Statutenwechsel).[19] Von den „harten" Konsequenzen der „reinen Sitztheorie" hat der BGH[20] bereits am 1.7.2002 Abstand genommen und eine „modifizierte Sitztheorie" entwickelt. Hiernach werden Gesellschaften, die entsprechend einer GmbH inkorporiert wurden, als Personengesellschaft deutschen Rechts anerkannt (Personengesellschaftslösung), um der Gesellschaft über dieses Konstrukt die aktive und passive Parteifähigkeit zukommen zu lassen.[21] Zwar gewährleistet die Sitztheorie Schutz vor rechtsmissbräuchlichen Gestaltungen, wie die Umgehung des Gläubigerschutzes und des Mitbestimmungsrechts, erstickt aber jegliche Mobilität von Gesellschaften. Um den Export deutscher Kapitalgesellschaften dennoch zu ermöglichen, setzen § 4a GmbHG und § 5 AktG seit dem MoMiG[22] keinen inländischen Verwaltungssitz mehr voraus, so dass die GmbH und die AG ihren Verwaltungssitz weltweit ins Ausland verlegen können. Obwohl das deutsche Kollisionsrecht weiterhin die Sitztheorie verfolgt, verzichten die sachrechtlichen Vorschriften auf den inländischen Verwaltungssitz.

2. Auswirkung der EuGH-Judikatur auf die EU-/EWR-Mobilität von Gesellschaften

Die Gründungs- und Sitztheorie bestimmen als Kollisionsnormen, ob sich eine Gesellschaft auch grenzüberschreitend bewegen und niederlassen kann. Der EuGH bekam daher mehrfach die Gelegenheit, sich zur Niederlassungsfreiheit von Gesellschaften gem. Art. 49, 54 AEUV zu äußern, so dass die Mobilität von Gesellschaften innerhalb der EU und des EWR[23] vom Unionsrecht wesentlich geprägt wurde. Im weiteren Verlauf wird das Verhältnis der einschlägigen EuGH-Judikate zur Sitz- und Gründungstheorie erörtert. Insbesondere wird sich mit den jüngsten Äußerungen in der Literatur[24] – das Urteil *VALE* würde die bislang konsolidierte Rechtslage hinsichtlich der Mobilität von Gesellschaften innerhalb der EU und des EWR rückabwickeln[25] – auseinandergesetzt. Zur Systematisierung der Judikatur ist zwischen

- der Wegzugs- und der Zuzugsstaatsperspektive einer Gesellschaft,
- den jeweils gelösten Anknüpfungsmerkmalen (Verwaltungs- bzw. Satzungssitz) und
- einem Wegzug und Zuzug mit oder ohne Statutenwechsel zu unterscheiden.[26]

16 BGH-Urt. v. 21.3.1986 – V ZR 10/85, BGHZ 97, 269, 271 unter Hinweis auf *Sandrock*, in FS Beitzke, 1979, S. 683; vgl. *Süß*, in: Süß/Wachter (FN 11) § 1 Rz. 28; BayObLG-Urt. v. 18.7.1985 – 3 Z 62/85, BayObLGZ 1985, 280 = DB 1985, 2670; BayObLG-Urt. v. 23.7.1987 – 3 Z 72/87, BayObLGZ 1987, 275 ff. = DB 1987, 2194; BayObLG-Beschluss v. 26.8.1998, 3 Z BR 78/98, BayObLGZ 1998, 196 = DB 1998, 2318.

17 *Paefgen*, GmbHR 2004, 469; *Dorr/Stukenborg*, DB 2003, 649, dort FN 28.

18 Vgl. OLG Düsseldorf, Beschl. v. 26.3.2001 – 3 Wx 88/01, BB 2001, 901 ff. mit Komm. *Emde*; OLG Hamm, Beschl. v. 1.2.2001 – 15 W 390/00, NJW 2001, 2183 ff. Das Recht des (Verwaltungs-)Sitzstaates bestimmt, „unter welchen Voraussetzungen die juristische Person entsteht, lebt und vergeht", BGH-Urt. v. 11.7.1957 – II ZR 318/55, BGHZ 25, 144; *Paefgen*, GmbHR 2004, 469.

19 Vgl. *Kindler* in MünchKomm/BGB (FN 13) Rz. 420.

20 BGH-Urt. v. 1.7.2002 – II ZR 380/00, BGHZ 151, 204 ff.; OLG Hamburg-Urt. v. 30.3.2007 – 11 U 231/04, NZG 2007, 597 ff. Der BGH bestätigte die „Personengesellschaftslösung" auch in dem Urteil „Trabrennbahn" v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, Rz. 23, BGHZ 178, 192-203.

21 Vgl. *Lieder/Kliebisch*, BB 2009, 341.

22 Im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026 (Nr. 48) sind die Regelungen § 4a Abs. 2 GmbHG a.F. und § 5 Abs. 2 AktG a.F., in denen ein inländischer Verwaltungssitz vorausgesetzt wurde, entfallen.

23 Die Mitgliedstaaten des EWR haben sich 1992 in Art. 31 u. 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) (ABl Nr. L 1, S. 3), mit inhaltlich weitgehend identischen Grundfreiheiten des EU-Vertrags verpflichtet, die Rechtsprechung des EuGH (*acquis communautaire*), insbesondere hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit, anzuerkennen. Aus diesem Grunde gilt die EuGH-Judikatur auch gegenüber Norwegen, Liechtenstein und Island, vgl. *Gesell,* in: Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rz. 2.15, m.w.N.; *Süß* in: Süß/Wachter (FN 11) § 1 Rz. 20, m.w.N.; vgl. EFTA-Gerichtshof-Urteil v. 12.12.2003, E-1/03, EFTA Court Report, S. 143, Rz. 27 – *Surveillance Authority./. Iceland*; EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07, Slg. 2008, I-8061, Rz. 24 – *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*; EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-522/04, Slg. 2007, I-5701 – *Kommission./. Belgien,* Rz. 43 f.; EuGH v. 18.1.2007 – Rs. C-104/06, Slg. 2007, I-671 – *Kommission./. Schweden,* Rz. 32; EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04, Slg. 2006, I-2107 – *Keller Holding*, Rz. 48; EuGH v. 26.10.2006 – Rs. C-345/05, Slg. 2006, I-10633 – *Kommission./. Portugal*, Rz. 40; EuGH v. 1.4.2004 – Rs. C-286/02, Slg. 2004, I-3465 – *Bellio F.lli*, Rz. 34; EuGH v. 23.9.2003 – Rs. C-452/01, Slg. 2003, I-9743 – *Ospelt und Schlössle Weissenberg*, Rz. 29; BGH-Urt. v. 19.9.2005 – II ZR 372/03, BGHZ 164, 148-153 = NJW 2005, 3351 f.

24 Vgl. *Kindler,* EuZW 2012, 888; *Roth*, ZIP 2012, 1744; *Teichmann,* DB 2012, 2085 ff.

25 Vgl. *Drygala,* EuZW 2013, 569.

26 Siehe auch *Wicke,* DStR 2012, 1756.

a) Geschöpftheorie als Kern der Judikatur von Daily Mail bis VALE

Dem ersten Urteil *Daily Mail*[27] lag der Wegzug mittels Verwaltungssitzverlegung zugrunde, in dem der EuGH erstmalig die „Geschöpftheorie" entwickelte. Hiernach sind Gesellschaften „Geschöpfe" der nationalen Rechtsordnungen, die ihre Gründung und Existenz regeln, und die jenseits der (Gründungs-) Rechtsordnung keine Realität haben.[28] Dieser Theorie liegt der Gedanke zugrunde, dass mangels unionsweiter Harmonisierung des Gesellschaftsrechts nur die Mitgliedstaaten den Gesellschaften „Leben einhauchen"[29] können, indem sie ihnen die Partei- und Rechtsfähigkeit nach ihrem nationalen Recht verleihen. Hierauf basierend gewährt der EuGH den Mitgliedstaaten das Recht, die Voraussetzungen zur Gründung, Existenz[30] und Funktionsweise[31] ihrer Gesellschaften inklusive der erforderlichen Anknüpfung autonom zu bestimmen (Regelungsautonomie der Mitgliedstaaten). Dementsprechend entschied der Gerichtshof, dass aufgrund der Gründung nach britischem Recht auch die künftige Existenz der Gesellschaft zur Disposition der britischen Rechtsordnung stehe und es daher dem Vereinigten Königreich frei stehe den Wegzug von Gesellschaften zu untersagen.

Die nachfolgende Urteils-Trilogie – *Centros*[32], *Überseering*[33] und *Inspire Art*[34] – die allesamt Zuzugskonstellationen betraf, schaffte zunächst[35] Klarheit bezüglich des Regelungsspielraums des Zuzugsstaats.[36] Aus *Überseering* konnte entnommen werden, dass eine – nach dem Recht eines EU-/EWR-Staats ordnungsgemäß gegründete – (Briefkasten-) Gesellschaft, die ihren Verwaltungssitz in einen anderen EU-/EWR-Staat verlegt, von dem Zuzugsstaat als partei- und rechtsfähige Gesellschaft anzuerkennen ist. Diese Aussage „ummalt" die für den Gründungsstaat geltende Geschöpftheorie aus der Perspektive des Zuzugsstaats: Der Gründungsstaat übt seine Regelungsautonomie, die auch die Existenzfrage der Gesellschaft umfasst, dahingehend aus, dass „seine" Gesellschaft den Verwaltungssitz ins Ausland verlegen, weiterhin in „seiner" Rechtsform mit der von „ihm" verliehenen Partei- und Rechtsfähigkeit firmieren und demnach als „sein Geschöpf" fortexistieren darf. Da die Gesellschaft künftig nicht in einer Rechtsform des Zuzugsstaates firmiert, wird diese nicht zu dessen „Geschöpf", so dass der Zuzugsstaat konsequenterweise auch nicht über die Fortexistenz der Gesellschaft entscheiden darf. Aus *Centros* und *Inspire Art* konnte entnommen werden, dass die ausschließliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat und die Eintragung des Verwaltungssitzes als „Zweigniederlassung" in das dortige Register nicht missbräuchlich ist (*Centros*), selbst wenn die zuziehende Gesellschaft geringere Anforderungen bezüglich des Mindestkapitals und der Geschäftsführerhaftung im Vergleich zu Rechtsformen des Zuzugsstaats erfüllen muss (*Inspire Art*). Hat der Gründungsstaat entsprechend der Geschöpftheorie als Leitmaxime das Recht, die Voraussetzung zur Gründung und – hier insbesondere – der Funktionsweise autonom zu bestimmen, hat der Zuzugsstaat, dem keinerlei Regelungsautonomie zukommt, die Gesellschaft in ihrer Erscheinungsform anzuerkennen (Anerkennungsverpflichtung des Zuzugsstaats).

27 EuGH v. 27.9.1988 – Rs. C-81/87, Slg. 1988, I-5505 – *Daily Mail*: Eine Investmentholdinggesellschaft, die in ihren Wertpapieren hohe stille Reserven gebunden hatte, wollte ihren Verwaltungssitz – aufgrund der niederländischen Steuerfreiheit von Wertpapiergewinnen – in die Niederlande verlegen. Die hierzu erforderliche Zustimmung des britischen Finanzministeriums wurde verweigert. Die hierin gesehene Verletzung der Niederlassungsfreiheit wurde vom EuGH nicht geteilt, vgl. *Gesell*, in: Prinz (FN 23) Rz. 2.6.

28 Vgl. *Daily Mail* (FN 27) Rz. 19; EuGH v. 16.12.2008 – Rs. C-210/06, Slg. 2008, I-9641 – *Cartesio*, Rz. 104.

29 Vgl. *Teichmann*, DB 2012, 2090.

30 Vgl. *Daily Mail* (FN 27) Rz. 19.

31 Vgl. EuGH v. 12.7.2012 – Rs. C-378/10, EuZW 2012, 621 m. Anm. *Behrens – Vale*, Rz. 29; EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, Slg. 2011, I-12273 – *National Grid Indus BV*, Rz. 27; *Cartesio* (FN 28) Rz. 110.

32 EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97, Slg. 1999, I-1459 – *Centros*: Diesem Urteil lag eine in England und Wales eingetragene Ltd. mit zwei in Dänemark ansässigen, dänischen Staatsangehörigen als Gesellschafter zugrunde. Die Ltd., weder mit Geschäftstätigkeit in Großbritannien noch wurde ihr Gesellschaftskapital von 100 Pfund eingezahlt, beantragte die Eintragung einer Zweigniederlassung in Dänemark, die von den dänischen Behörden nicht gewährt wurde. Der EuGH judizierte, dass eine in einem Mitgliedstaat rechtmäßig errichtete Gesellschaft sich in einem anderen Mitgliedstaat zur Ausübung der Geschäftstätigkeit niederlassen und sich hierbei einer Rechtsform bedienen darf, die ihr die größte Freiheit bietet. Vgl. *Gesell*, in: Prinz (FN 23) Rz. 2.7.

33 Vgl. EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00, Slg. 2002, I-9919 – *Überseering*: Zwei in Deutschland ansässige Personen hatten alle Kapitalanteile der in den Niederlanden gegründeten Besloten Vennootschap (BV; Parallelform zur deutschen GmbH) übernommen. Darin sah ein deutsches Gericht im Rahmen einer zivilrechtlichen Streitigkeit einen deutschen Verwaltungssitz, so dass der Gesellschaft – entsprechend der Sitztheorie – keine Partei- und Rechtsfähigkeit anerkannt wurde. Der EuGH bestätigte die hierin gesehene Verletzung der Niederlassungsfreiheit und verpflichtete Deutschland zur Anerkennung der Partei- und Rechtsfähigkeit der niederländischen Gesellschaft, vgl. *Gesell*, in: Prinz (FN 23) Rz. 2.7.

34 EuGH v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01, Slg. 2003, I-10155 – *Inspire Art*: Niederländische Regelungen sahen vor, dass nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaften, die ausschließlich in den Niederlanden geschäftstätig waren, den sinngemäßen Zusatz „formal ausländische Gesellschaft" tragen und die Mindestkapital- und Gesellschafterhaftungsvoraussetzungen der BV erfüllen mussten. Der EuGH judizierte, der Zusatz widerspreche Art. 2 der Elften Richtlinie (Zweigniederlassungsrichtlinie v. 21.12.1989, RL 89/666/EG, ABl. Nr. L 395/36) und die ausländische Gesellschaft sei nach dem im Gründungsstaat geltenden Gesellschaftsrecht zu behandeln; die Verwendung ausländischer Rechtsformen sei weder missbräuchlich noch betrügerisch, vgl. *Gesell*, in: Prinz (FN 23) Rz. 2.7.

35 Zu der partiellen Überschreibung dieser Rechtsprechung durch *Vale*, s. Teil III. 2. c).

36 Vgl. *Bayer/Schmidt*, ZIP 2012, 1482; *Triebel/von Haase*, BB 2003, 2409 ff.

In *Sevic*[37] leitete der EuGH die primärrechtliche Pflicht zur Ermöglichung einer grenzüberschreitenden Verschmelzung her. Da hier jedoch keine Sitztrennung erfolgte, bedurfte es keiner detaillierten Auseinandersetzung mit Bezug zur Geschöpftheorie.

Dem Urteil *Cartesio*[38] lag erstmals seit *Daily Mail* ein Wegzugsfall zugrunde, in dem der EuGH dem Wegzugsstaat Ungarn die Verwehrung der Verwaltungssitzverlegung erlaubte.[39] Unter ausdrücklicher Bestätigung der Geschöpftheorie[40] bekräftigte der Gerichtshof das mitgliedstaatliche Recht, die Voraussetzungen zur Gründung und Funktionsweise einer Gesellschaft inklusive der erforderlichen Anknüpfungen autonom bestimmen zu dürfen. Insofern ist es konsequent, die Auflösung und Liquidation einer Gesellschaft, die den ungarischen Verwaltungssitz als vorausgesetzte Anknüpfung zu lösen intendiert, zu gestatten. Aus diesem Entscheidungstenor kristallisiert sich auch heraus, dass das Maß der EU-/EWR-Mobilität von dem „Mitgliedstaat mit Regelungsautonomie", also dem Gründungsstaat, vorgegeben wird.

Bedeutsamer als dieser Schritt in Richtung mitgliedstaatlicher Regelungshoheit[41] war das obiter dictum, nach dem eine Auflösung und Liquidation der Gesellschaft nicht verlangt werden darf[42], wenn diese in einen anderen EU-/EWR-Staat verlegt wird und hierbei im Rahmen eines Statutenwechsels in die Rechtsform des Zuzugsstaates wechselt. Aus der Perspektive des Wegzugsstaates wurde also der identitätswahrende grenzüberschreitende Formwechsel angekündigt und in *VALE*[43] auch aus der Perspektive des Zuzugsstaates manifestiert. Der Gerichtshof judizierte, dass – in Ermangelung einer unionsweiten Harmonisierung des Gesellschaftsrechts – zwar den Mitgliedstaaten die alleinige Regelungskompetenz zur Gründung, Existenz und Funktionsweise der jeweils in „seiner" Rechtsform firmierenden Gesellschaft zukomme, die Regelungen dürfen grenzüberschreitende Sachverhalte jedoch nicht ungünstiger als vergleichbare, rein innerstaatliche Sachverhalte regeln (Äquivalenzgrundsatz) „und die Ausübung der [EU-Grundfreiheiten] [...] nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz)".[44] Aus dem Äquivalenzgrundsatz lässt der EuGH resultieren, dass wenn bei dem innerstaatlichen Formwechsel ein inländischer Rechtsträger eingetragen werden kann, bei einem vergleichbaren grenzüberschreitenden Formwechsel auch ein ausländischer Rechtsträger als „Vorgängergesellschaft" einzutragen ist. Aus dem Effektivitätsgrundsatz geht hervor, dass der Zuzugsstaat „den von den Behörden des Herkunftsmitgliedstaats ausgestellten Dokumenten im Verfahren zur Eintragung der Gesellschaft gebührend Rechnung zu tragen"[45] hat.

Auf den ersten Blick könnte aus dem „*Cartesio*-obiter dictum" und *VALE* eine Abkehr von der „Geschöpftheorie" herausgelesen werden, weil der Gründungsstaat, dem eigentlich das Recht zur Bestimmung der (Verwaltungs- oder Satzungssitz-) Anknüpfung zukommt, die Auflösung und Liquidation der Gesellschaft nicht verlangen darf, obwohl alle Anknüpfungsmerkmale gelöst werden. Eine Abkehr liegt aber nicht vor, weil der Kausalzusammenhang der Geschöpftheorie zwischen dem Firmieren des „Geschöpfs" in der Rechtsform eines EU-/EWR-Staats und der diesem Mitgliedstaat zukommenden autonomen

37 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-411/03, Slg. 2005, I-10805 – *Sevic*.

38 *Cartesio* (FN 28) Die Cartesio Oktató és Szolgáltató war eine in Ungarn gegründete Kommanditgesellschaft, die beim dortigen Handelsregister die Eintragung der Verwaltungssitzverlegung nach Italien beantragte. Diese wurde verwehrt, weil eine identitätswahrende Verwaltungssitzverlegung nach ungarischem Recht nicht möglich sei. Der EuGH sah hierin keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, vgl. *Gesell*, in: Prinz (FN 23) Rz. 2.9.

39 Die europarechtliche Zulässigkeit der sitztheoretischen Behandlung der Gesellschaft verwunderte nicht nur das Schrifttum (vgl. *Lutter/Bayer/Schmidt,* Europäisches Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, 5. Aufl. 2012, § 6 Rz. 37 m.w.N.) sondern selbst den Generalanwalt *Maduro* (Schlussanträge v. 22.5.2008 – Rs. C-210/06, Slg. 2008, I-9641 – *Cartesio* = ZIP 2008, 1067). Der Generalanwalt argumentierte, dass Mitgliedstaaten die Verwehrung einer Verwaltungssitzverlegung nach dem derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht mit der „Todesstrafe" sanktionieren dürften, vgl. *Bayer/Schmidt,* ZIP 2012, 1482.

40 Vgl. *Cartesio* (FN 28) Rz. 109.

41 *Weber-Grellet* (DStR 2009, 1229 ff.) weist auf eine stärkere Berücksichtigung der mitgliedstaatlichen Interessen seit *Marks & Spencer* (EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, Slg. 2005, I-10837) hin. Auch *Kindler* erfreut sich am realen Niederlassungsbegriff in *Cadburry Schweppes* (EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Rz. 54), der der „längst überfällige[n] Korrektur hin zu einer stärkeren Berücksichtigung [...] [des mitgliedstaatlichen] Regelungsinteresse[es]" (*Kindler*, EuZW 2012, 891) nachkomme.

42 Vgl. *Cartesio* (FN 28) Rz. 111.

43 *VALE* (FN 31) Die *VALE Costruzioni Srl.* war eine italienische GmbH und beabsichtigte die Satzungs- und Verwaltungssitzverlegung nach Ungarn. Die italienische Registerbehörde vollzog den Wegzug durch die Eintragung „Löschung und Sitzverlegung" im Register. Neun Monate später schlossen die (ehemaligen) Gesellschafter von „*VALE*" einen ungarischen GmbH-Gesellschaftsvertrag (*VALE Építési*), zahlten das Gesellschaftskapital ein und beantragten die Eintragung im ungarischen Handelsregister mit der italienischen GmbH als Rechtsvorgängerin. Die – in rein innerstaatlichen (ungarischen) Fällen normierte – Eintragung wurde aufgrund des grenzüberschreitenden Charakters verweigert, worin der EuGH eine Unvereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit sah, *Gesell*, in: Prinz (FN 23) Rz. 2.10; noch zur verweigerten Satzungssitzverlegung ins EU-Ausland vgl. Beschluss des OLG München-Beschluss v. 4.10.2007, 31 Wx 36/07, BB 2003, 2247 f.; ebenso zur Versagung des Hineinformwechsels einer S.à.r.l. luxemburgischen Rechts vgl. OLG Nürnberg-Beschl. v. 13.2.2012 – 12 W 2361/11, ZIP 2012, 572; revidiert durch denselben Senat des OLG Nürnbergs mit Beschl. v. 19.6.2013 – 12 W 520/13, GmbHR 2014, 96-100.

44 *VALE* (FN 31) Rz. 48; EuGH v. 22.10.1998 – Rs. C-10/97 bis C-22/97, Slg. 1998, I-6307 – *IN. CO. GE.'90 u.a.*, Rz. 25; EuGH v. 7.1.2004 – Rs. C-201/02, Slg. 2004, I-723 – *Wells*, Rz. 67; EuGH v. 19.9.2006 – Rs. C-392/04 und C-422/04, Slg. 2006, I-8559 – *i-21 Germany und Arcor*, Rz. 57; EuGH v. 7.6.2007 – Rs. C-222/05 bis C-225/05, Slg. 2007, I-4233 – *van der Weerd u.a.*, Rz. 28; EuGH v. 24.3.2009 – Rs. C-445/06, Slg. 2009, I-2119 – *Danske Slagterier*, Rz. 31; EuGH v. 30.6.2011 – Rs. C-262/09, BB 2011, 2148 m. Anm. *Ribbrock – Meilicke II*, Rz. 55.

45 *VALE* (FN 31) Rz. 63.

Regelungsautonomie nicht durchbrochen wird. Denn durch den Rechtsformwechsel geht die Gesellschaft als „Geschöpf" des Wegzugsstaats unter, wird als „Geschöpf" des Zuzugsstaates neu gegründet[46] und konsequenterweise wechselt per Statutenwechsel auch die Regelungsautonomie vom Wegzugs- zum Zuzugsstaat.

Insofern gilt die Geschöpftheorie weiter fort, muss allerdings in puncto „Auflösung und Liquidation" dem Äquivalenzgrundsatz weichen. Denn durch die Eintragung der ausländischen Gesellschaft als „Rechtsvorgängerin" wird die Wahrung der Identität[47] der Gesellschaft konstatiert, so dass dieselbe Gesellschaft identitätsgleich, lediglich in anderem Rechtskleid, fortexistieren kann. Die Auflösung und Liquidation, die stets das „Sterben" der Gesellschaft bedeutet, wird dem Wegzugsstaat in *VALE* zusätzlich aus der Zuzugsstaatsperspektive untersagt. Insofern ist die untersagte Auflösung und Liquidation auf den Äquivalenzgrundsatz zurückzuführen und stellt die Geschöpftheorie nicht in Frage.[48]

b) *Geschöpftheorie im Verhältnis zur Gründungs- und Sitztheorie*

Aufgrund der Urteils-Trilogie[49], die letztlich die gründungstheoretische Behandlung der Gesellschaften aus der Perspektive der Zuzugsstaaten nachzeichnet, wird vielfach von der zwingenden Anwendung der Gründungstheorie innerhalb der EU und des EWR ausgegangen.[50] Spätestens nach *Cartesio*, in dem der EuGH den Wegzugsstaat Ungarn nicht verpflichtete, die Verwaltungssitzverlegung einer italienischen Gesellschaft zu gestatten, liegt es auf der Hand, dass der EuGH weder die Sitz- noch die Gründungstheorie vorzieht. Vielmehr folgt er seiner selbst entwickelten Geschöpftheorie, nach der dem Gründungsstaat die autonome Bestimmung der „erforderliche[n] Anknüpfung"[51] gewährt wird.[52] Dementsprechend akzeptiert der Gerichtshof sowohl die Sitz- als auch die Gründungstheorie und versucht insbesondere nicht zwischen den Theorien zu vermitteln.[53] Erst dann, wenn diese Theorien aufeinander treffen[54], gewährt er der durch den Gründungsstaat verfolgten Theorie den Vorrang und verpflichtet den Zuzugsstaat – wie in *Centros, Überseering* und *Inspire Art* – zur Anerkennung der zuziehenden Gesellschaft in ihrer jeweiligen Erscheinungsform.

Für das deutsche internationale Gesellschaftsrecht ist insbesondere die Anerkennungsverpflichtung relevant, da diese als Unionsrecht die deutsche Sitztheorie überschreibt und hierauf der Zuzug von Gesellschaften durch Verwaltungssitzhineinverlegung (z.B. von englischen Ltd.) basiert.

c) *Rückschritt der EU-/EWR-Mobilität durch VALE*

aa) *Tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit (Aktivitätsvorbehalt)*

In dem Urteil *VALE* konstatiert der Gerichtshof, dass „der Niederlassungsbegriff [...] die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung im Aufnahmemitgliedstaat auf unbestimmte Zeit impliziert [...] [und daher] eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat voraus[setzt]"[55]. Hierzu verweist der EuGH auf das Urteil *Cadburry Schweppes*, in dem er für die objektive Nachprüfbarkeit der tatsächlichen Wirtschaftstätigkeit „das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins [...] in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen"[56] nennt. Diese Forderung nach einer tatsächlichen aktiven Wirtschaftstätigkeit erweiterten Teile der Literatur[57] als allgemeine Voraussetzung zur Anwendung der Niederlassungsfreiheit und folgerten hieraus, dass eine aktive tatsächliche Wirtschaftstätigkeit (im Folgenden: Aktivitätsvorbehalt) sowohl im Aufnahmestaat, wie in *VALE*, als auch im Gründungsstaat[58], wie in *Centros* und *Inspire Art*, erfüllt sein muss. Ebenso wurde hieraus die Konsequenz gezogen, dass sich „Briefkastengesellschaften" nicht auf den Schutz des Binnenmarktes berufen können.[59] *Schön* weist diese Auffassung zurück und führt aus, dass wenn ein Mitgliedstaat in Ausübung seiner Regelungsautonomie i.S.d. Geschöpftheorie auf seinem Territorium die Gründung einer substanzlosen Gesellschaft zulässt, eine juristi-

46 Auch GA *Jääskinen* spricht in seinen Schlussanträgen (v. 15.12.2011 – Rs. C-378/10, EuZW 2012, 209 – *VALE*) von einer grenzüberschreitenden Neugründung (aus dem Französischen: „reconstitution transformlière").

47 Die Identitätswahrung beim Formwechsel hat gegenüber einer grenzüberschreitenden Verschmelzung den Vorteil, dass die mit Rechtsträgerwechsel verbundenen Nachteile, „wie sie etwa bei unübertragbaren Rechten, öffentlichrechtlichen Bewilligungen, Kündigungsrechten für den Fall von „change of control"-Klauseln und der Grunderwerbsteuer entstehen können" (*Schönhaus/Müller,* IStR 2013, 176 m.w.N.), umgangen werden.

48 Schließlich sei auf die Verlegung des Verwaltungssitzes aus den Niederlanden in das Vereinigte Königreich der *National Grid Indus BV* (FN 31) hingewiesen. Die Niederlande folgen der Gründungstheorie, so dass der EuGH entsprechend der Geschöpftheorie die Verwaltungssitzverlegung als zulässig bestätigt und sich dem eigentlichen Streitunkt, der sofortigen Wegzugsbesteuerung, widmet.

49 Siehe Teil III. 2. a).

50 Siehe bspw. *Eckert,* Internationales Gesellschaftsrecht, 2010, S. 234; *Weller,* ZGR 2010, 697.

51 *VALE* (FN 31) Rz. 31; *National Grid Indus BV* (FN 31) Rz. 25-27; *Cartesio* (FN 28) Rz. 110.

52 Vgl. *Drygala,* EuZW 2013, 573.

53 *Roth* (ZIP 2012, 1745) sieht die EuGH-Judikatur als „Mittelweg" zwischen Gründungs- und Sitztheorie.

54 Dies liegt bspw. bei der Verwaltungssitzverlegung einer Gesellschaft aus einem Gründungstheoriestaat in einen Sitztheoriestaat vor.

55 *VALE* (FN 31) Rz. 34; vgl. *Cadburry Schweppes* (FN 41) Rz. 54; EuGH v. 25.7.1991 – Rs. C-221/89, Slg. 1991, I-3905 – *Factortame u.a.,* Rz. 20; EuGH v. 4.10.1991 – Rs. C-246/89, Slg. 1991, I-4585 – *Kommission/Vereinigtes Königreich*, Rz. 21.

56 *Cadburry Schweppes* (FN 41) Rz. 67, vgl. auch Rz. 51, 55.

57 Vgl. *Kindler,* EuZW 2012, 891 f.; *Roth,* ZIP 2012, 1744; *Werdnik,* RWZ 2012, 318.

58 Die Gesellschaften können die Niederlassungsfreiheit nur dann uneingeschränkt ausüben, „wenn die Gesellschaft in ihrem Gründungsstaat den Niederlassungsbegriff erfüllt.", *Kindler,* EuZW 2012, 892.

59 „Keine Niederlassungsfreiheit für Scheinauslandsgesellschaften", *Kindler,* EuZW 2012, 891.

sche Person entsteht, die gem. Art. 54 Abs. 1 AEUV subjektiv grundfreiheitsberechtigt ist.[60] Ebendies bezweifelt *Kindler* seit *VALE*.[61] Ohne sich unmittelbar einer Auffassung anzuschließen, werden zunächst die Auswirkungen nach letzter Auffassung aufgezeigt und die daraus resultierenden Konsequenzen erläutert, um schließlich eine vorzugswürdige Lösung abzuleiten.

bb) Auswirkung des Aktivitätsvorbehalts auf die EU-/EWR-Mobilität

Wird aus *VALE* die Anwendung der Niederlassungsfreiheit nur bei erfülltem Aktivitätsvorbehalt heraus gelesen, wirkt das Urteil wie ein Januskopf, der zum einen den grenzüberschreitenden identitätswahrenden Formwechsel manifestiert, aber zugleich die Mobilität von EU-/EWR-Gesellschaften um Jahre zurück werfen könnte.[62] Für die Ebene des Primärrechts gilt dann, dass die aus *Centros*, *Überseering* und *Inspire Art* als „Briefkastengesellschaften" gewonnenen Erkenntnisse in Frage stehen. Zum einen wurde bis *VALE* angenommen, dass sich eine einmal nach dem Recht eines EU-/EWR-Staats wirksam gegründete Gesellschaft – unabhängig von einem erfüllten Aktivitätsvorbehalt – stets auf die Niederlassungsfreiheit berufen kann.[63] Zum anderen wurde aus den („Briefkasten"-) Gründungsfällen *Centros* und *Überseering* eine EU-/EWR-Rechtsformwahlfreiheit abgeleitet, weil bei Neugründung auch die Rechtsformen von EU-/EWR-Gründungstheoriestaaten gewählt werden konnten, war doch lediglich eine dortige „Briefkastengesellschaft" von Nöten.[64]

Diese Erkenntnisse könnten überschrieben sein. Denn der EuGH hatte in *VALE* aus der Perspektive des (Formwechsel-) Zuzugsstaats, also in vergleichbaren Zuzugskonstellationen wie in der Trilogie[65], zu judizieren und setzt die „tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung"[66] im Gründungs- bzw. Satzungssitzstaat voraus. Insofern ist der „Briefkastengründungsfall" (*Centros*/*Inspire Art*) oder der Zuzug einer Briefkastengesellschaft (*Überseering*) als eine „fiktive Ansiedlung, die keine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit [...] entfaltet"[67] vermutlich nicht mehr grundfreiheitsrechtlich geschützt, so dass die Mitgliedstaaten nicht zur Anerkennung einer derartigen Gesellschaft verpflichtet werden könnten.[68] Wird der Aktivitätsvorbehalt erfüllt, gilt die Anerkennungsverpflichtung bei der Hineinverlegung des Verwaltungssitzes (Zuzug) fort.[69] Bei der umgekehrten Hinausverlegung hat der Aktivitätsvorbehalt keine Relevanz, da dem Wegzugsstaat in *Daily Mail* und *Cartesio* aus der Niederlassungsfreiheit keine Beschränkungen ihrer Regelungsautonomie auferlegt wurden.[70]

Der identitätswahrende grenzüberschreitende Formwechsel ist in *VALE* aus der Perspektive des Zuzugsstaats bei erfülltem Aktivitätsvorbehalt hinreichend geklärt worden.[71] Beabsichtigt die zuziehende Gesellschaft keine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit im Zuzugsstaat[72], muss dieser den grenzüberschreitenden Formwechsel im Umkehrschluss nicht identitätswahrend zulassen. Aus der Perspektive des Wegzugsstaats sollte ausweislich des „*Cartesio*-obiter dictum" und mittelbar aus *VALE*[73] klar sein, dass – bei dort erfülltem Aktivitätsvorbehalt – der Wegzugsstaat die Auflösung und Liquidation der Gesellschaft nicht verlangen darf.[74] Liegt keine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit vor[75], unterliegt die Gesellschaft nicht mehr zwingend dem Schutz der Niederlassungsfreiheit, so dass der Wegzugsstaat an einer Auflösung und Liquidation nicht gehindert wird. Aus diesen Rückschlüssen resultiert, dass die Gesellschaft im Wegzugsstaat tatsächlich wirtschaftlich tätig sein und eine tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Betätigung im Zuzugsstaat zumindest beabsichtigen muss (Vorausset-

60 Vgl. *Schön,* ZGR 2013„ 352 u. 350. Zur Regelungsautonomie i.S.d. Geschöpftheorie s. Teil III. 2. a).

61 „Zudem hebt VALE die [...] Regel auf, wonach eine Gesellschaft die Niederlassungsfreiheit in der Union ausüben könne, sobald sie einmal nach dem Recht eines Mitgliedsstaats wirksam gegründet ist.", *Kindler,* EuZW 2012, 892 unter Hinweis auf *Teichmann,* ZGR 2011, 669 f.

62 Vgl. *Drygala,* EuZW 2013, 569. Für das Ausmaß des Rückschritts können die von *Roth* genannten 40.000 englischen Ltd. genannt werden, die mangels wirtschaftlicher Tätigkeit in Großbritannien – bspw. bei einer simplen Zivilrechtsstreitigkeit wie in *Überseering* – in Deutschland nicht als rechtsfähige Kapitalgesellschaften anerkannt werden könnten, vgl. *Roth,* ZIP 2012, 1744; *Schnitger,* IStR 2013, 82.

63 Vgl. statt vieler *Roth,* ZIP 2012, 1745.

64 Diese Rechtsformwahlfreiheit ermöglichte einen Wettbewerb der Rechtsordnungen, dessen – insbesondere nach *Centros* befürchteten – negativen Auswirkungen auf die nationalen Schutzinteressen („race-to-the-bottom") kritisch beobachtet wurden, aber nicht im befürchteten Maße eingetreten sind. Vgl. hierzu *Kieninger,* Wettbewerb der Rechtsordnungen, 2002; *Westermann,* GmbHR 2005, 4; *Stewen,* Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches Internationales Steuerrecht, 2007, 90 f.; *Merkt,* RIW 2004, 1 ff.; *Altmeppen,* DStR 2000, 1061; *Sandrock,* BB 1999, 1343 f.; *Kindler,* in: VRG, Gesellschaftsrecht in der Diskussion, Band 2, 2000, 96; *Roth,* ZGR 2005, 348; *Drygala,* EuZW 2013, 574.

65 Siehe Teil III. 2. a).

66 *VALE* (FN 31) Rz. 34.

67 *Cadburry Schweppes* (FN 41) Rz. 68.

68 Zur „wiederauflebenden" Anerkennungsverpflichtung aufgrund des Äquivalenzgrundsatzes s. Teil III. 2. c) cc).

69 So auch *Kindler,* EuZW 2012, 891 f.

70 Vgl. *Cartesio* (FN 28) Rz. 109; *Daily Mail* (FN 27) Rz. 19 ff. Siehe Teil III. 2. a).

71 Vgl. *Teichmann,* DB 2012, 2091; OLG Nürnberg v. 19.6.2013 (FN 43); *Wachter,* GmbHR 2014, 99 f.; *Bungert/de Raet,* DB 2014, 761; s. Teil III. 2. a).

72 Ein identitätswahrender, grenzüberschreitender Formwechsel ohne intendierte tatsächliche Wirtschaftstätigkeit im Aufnahmestaat ist bspw. denkbar, um mit der günstigeren Rechtsform des Aufnahmestaates nationale Schutzinteressen (z.B. Einzahlung von Mindestkapital) des Herkunftsstaates zu umgehen und um daraus Wettbewerbsvorteile am eigentlichen Unternehmensstandort zu genießen.

73 Siehe Teil III. 2. a).

74 Vgl. *Cartesio* (FN 28) Rz. 111 f.

75 Von einer tatsächlich „beabsichtigten" Wirtschaftstätigkeit (vgl. *VALE* (FN 31) Rz. 35) im Herkunftsstaat kann wohl keine Rede mehr sein, wenn die Gesellschaft den (Heraus-) Formwechsel im Register einzutragen versucht.

zung des doppelten Aktivitätsvorbehalts)[76], um den grenzüberschreitenden identitätswahrenden Formwechsel rechtssicher durchführen zu können.[77]

cc) EU-/EWR-Mobilität hilfsweise über den Äquivalenzgrundsatz

Die EU-/EWR-Mobilität der Gesellschaften hat durch den Aktivitätsvorbehalt zwar einen Rückschritt erfahren.[78] Allerdings judiziert der EuGH, dass sich die im Rahmen der Regelungsautonomie von den EU-/EWR-Staaten getroffenen Bestimmungen am Effektivitäts- und insbesondere am Äquivalenzgrundsatz messen lassen müssen. Nach Letzterem dürfen die Regelungen „nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige innerstaatliche Sachverhalte regeln"[79]. Ist die Gründung und Eintragung einer deutschen Vorratsgesellschaft[80], die ebenfalls keiner konkreten wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht, ohne weiteres möglich, müsste aus Gleichbehandlungsgründen auch die Eintragung einer hineinformwechselnden Gesellschaft als künftig deutsche GmbH möglich sein, auch wenn diese keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben intendiert.

(1) Verortung des Aktivitätsvorbehalts als Schutzbereichseingrenzung oder als Bestandteil der Rechtfertigungsprüfung?

Zur Anwendung des Äquivalenzgrundsatzes muss der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit jedoch überhaupt erst eröffnet sein. Soll der Aktivitätsvorbehalt als Schutzbereichseingrenzung verstanden werden, wäre bei nicht erfülltem Aktivitätsvorbehalt die Niederlassungsfreiheit und, als Konsequenz, der Äquivalenzgrundsatz nicht anwendbar. Hierfür spricht zwar die Semantik des Judikats – „der Niederlassungsbegriff [...] [impliziert] die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung"[81] –, allerdings ist diese Formulierung im Abschnitt „Zum Vorliegen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und zu ihrer etwaigen Rechtfertigung"[82] vom EuGH angebracht worden.

Nach der primärrechtlichen Prüfungsreihenfolge[83] wird in dem ersten Prüfungsschritt „Anwendungsbereich" geprüft, ob der realisierte Sachverhalt (in *VALE:* grenzüberschreitender Formwechsel) unter die Niederlassungsfreiheit subsumiert, also als „Niederlassungsvorgang" qualifiziert werden kann. Der EuGH judizierte in *VALE* eindeutig, dass der Formwechselvorgang „in den Anwendungsbereich der Art. 49 AEUV und 54 AEUV fällt"[84]. Erst dann kann in einem zweiten Schritt überprüft werden, ob eine mitgliedstaatliche Regelung das Unternehmen in der Ausübung seines Niederlassungsvorgangs diskriminiert oder beschränkt (Eingriff in den Schutzbereich der Grundfreiheit). Eine Rechtfertigungsprüfung macht nur bei festgestelltem Eingriff Sinn, weil hier – im dritten Schritt – geprüft wird, ob der Eingriff in den Schutzbereich gerechtfertigt werden kann.[85] Soll der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit gar nicht eröffnet werden, müsste dies im ersten Schritt verortet werden. Der EuGH erwähnt den Aktivitätsvorbehalt jedoch in dem Abschnitt, in dem der zweite („Vorliegen einer Beschränkung"[86]) bzw. dritte (einer „etwaigen Rechtfertigung"[87]) Prüfungsschritt abgehandelt wird. Dies spricht gegen eine Schutzbereichseingrenzung und für die Anwendbarkeit des Äquivalenzgrundsatzes.

(2) Gleichsetzung der Beschränkungs- und Diskriminierungsprüfung

Teichmann[88] weist darauf hin, dass die Verweigerung der Eintragung im Register allein auf der ausländischen „Staatsangehörigkeit" (italienisches Gesellschaftsstatut) der „Vorgängergesellschaft" basierte und demnach schon eine Diskriminierung darstelle. Im Gegensatz zur Diskriminierung hat eine Beschränkung den Vorteil, dass in der flexiblen Rechtfertigungsprüfung subtile Details zwischen mitgliedstaatlichen und grundfreiheitsrechtlichen Interessen abgewogen werden können. Ist der Aktivitätsvorbehalt als Schutzbereichseingrenzung zu verstehen, werden grenzüberschreitende Konstellationen schon im ersten Prüfungsschritt als „nicht justiziabel" verworfen, was einer – kaum zu rechtfertigenden – Diskriminierung, die der EuGH ausdrücklich nicht wählte, gleich käme. Den Aktivitätsvorbehalt als Schutzbereichseingrenzung zu verstehen, ist demnach inkonsequent.

76 Zur „Entschärfung" des Aktivitätsvorbehalts s. Teil III. 2. c) cc).

77 Das OLG Nürnberg hat im Beschluss v. 19.6.2013 (FN 43) bei dem Hineinformwechsel einer S.à.r.l. luxemburgischen Rechts keine Prüfung des Aktivitätsvorbehalts vorgenommen und damit den Formwechsel unter geringeren Voraussetzungen als der EuGH ermöglicht. Bindend für weitere grenzüberschreitende Formwechsel ist aber nur die höherrangige EuGH-Judikatur.

78 Vgl. *Drygala*, EuZW 2013, 569.

79 *VALE* (FN 31) Rz. 48; s. auch Teil III. 2. a). Insbesondere über den Äquivalenzgrundsatz wird auch die grenzüberschreitende Spaltung innerhalb der EU und des EWR möglich sein, vgl. *Bungert/de Raet*, DB 2014, 765 f.

80 Vgl. BGH-Urt. v. 6.3.2012 – II ZR 56/10, BGHZ 192, 341-360; *Teichmann*, DB 2012, 571.

81 *VALE* (FN 31) Rz. 34; *Cadburry Schweppes* (FN 41) Rz. 54; *Factortame u.a.* (FN 55) Rz. 20; EuGH v. 4.10.1991 – Rs. C-246/89, Slg. 1991, I-4585 – *Kommission/Vereinigtes Königreich*, Rz. 21.

82 Vgl. *VALE* (FN 31) Rz. 33. Auch in *Cadburry Schweppes* (FN 41) Rz. 54 wurde der „Aktivitätsvorbehalt" bei der Rechtfertigungsebene angebracht, vgl. *Bayer/Schmidt*, ZIP 2012, 1486.

83 Zur „Gebhard-Formel" vgl. EuGH v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94, Slg. 1995, I-4165 – *Gebhardt*, Rz. 37; EuGH v. 31.3.1993 – Rs. C-19/92, Slg. 1993, I-1663 – *Kraus*, Rz. 32; vgl. *Lutter/Bayer/Schmidt* (FN 39) § 15 Rz. 18 m.w.N.

84 *VALE* (FN 31) Rz. 33.

85 Zur Prüfungsreihenfolge s. *Kellersmann et al.*, Europäische Unternehmensbesteuerung I, 2. Aufl. 2013, S. 100.

86 *VALE* (FN 31) Rz. 33.

87 *VALE* (FN 31) Rz. 33.

88 DB 2012, 2089. Zur Diskriminierung in vergleichbarer Konstellation in *SEVIC*, vgl. *Teichmann*, ZIP 2005, 356; GA *Maduro*, Schlussanträge v. 7.7.2005 – Rs. C-411/03, Slg. 2005, I-10805 – *SEVIC*, Rz. 22 f.

(3) Negative Auswirkung auf das Steuerrecht

Ein Judikat ohne Rechtfertigungsprüfung würde außerdem zu unrichtigen Ergebnissen führen, wenn der für das Gesellschafts- und Steuerrecht einheitlich[89] verwendete Aktivitätsvorbehalt inklusive seiner Substanzerfordernisse i.S. eines „greifbaren Vorhandenseins [...] in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen"[90] mit den OECD-Entwicklungen („Working Party No. 1") in Richtung einer „Mikro-Betriebsstätte" ins Verhältnis gesetzt wird. Durch die hier zu beobachtende Atomisierung des Betriebsstättenbegriffs[91] wird die „Hürde" zur Betriebsstättenbegründung regelmäßig unterhalb der vom EuGH genannten Substanzerfordernisse bestehen. Dies könnte zu In- und Outbound-Konstellationen führen, die trotz „tatsächliche[r] Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit"[92] mangels erfülltem Aktivitätsvorbehalt nicht unter die Niederlassungsfreiheit fallen. Zwar unterstützt Deutschland die Entwicklungen zur Mikro-Betriebsstätte nicht, aber auch nach § 12 AO sind weder Verfügungsmacht an Räumlichkeiten oder Ausrüstungsgegenständen noch vorhandenes Personal notwendig; im Grundsatz ist eine örtliche Verwurzelung ausreichend.[93] Zu Zeiten fortschreitender Digitalisierung und des E-Commerce[94] ist tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit nicht mehr unmittelbar an greifbare Substanz gebunden, so dass für derartige – nicht missbräuchliche – Fallgestaltungen auf der Rechtfertigungsebene ein ausgewogeneres Rechtsergebnis entwickelt werden könnte.

(4) Ungleichbehandlungen im Binnenmarkt

Die Notwendigkeit der Verortung des Aktivitätsvorbehalts auf der Rechtfertigungsebene wird einmal mehr deutlich, wenn als Vergleichssachverhalt eine GmbH mit deutschem Satzungssitz, die ihren Verwaltungssitz nach Frankreich verlegt hat, ohne jegliche intendierte Wirtschaftstätigkeit in Deutschland herangezogen wird. Hier wird vom deutschen Registergericht kein erfüllter Aktivitätsvorbehalt verlangt, so dass der (Hinein-) Formwechsel einer französischen S.à.r.l.[95], bei dem ein deutscher Satzungs- aber ein französischer Verwaltungssitz genommen wird und keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit in Deutschland intendiert ist, aus Gleichbehandlungsgründen u.E. auch zu ermöglichen ist. Denn die S.à.r.l. wechselt in die Rechtsform einer GmbH und weist nach dem identitätswahrenden grenzüberschreitenden Formwechsel die gleiche Struktur wie der Vergleichssachverhalt auf[96]: Deutsche GmbH mit französischem Verwaltungs- und deutschem Satzungssitz. Den Aktivitätsvorbehalt als Schutzbereichseingrenzung zu verstehen, führt demnach zu Ungleichbehandlungen von sonst gleichen Sachverhalten.

d) Zwischenfazit: Status Quo des Einflusses des Unionsrechts auf die EU-/EWR-Mobilität von Gesellschaften

Als Zwischenfazit kann gezogen werden, dass das Unionsrecht im Fall der Verlegung des Verwaltungssitzes eine geltende Sitztheorie im Zuzugsstaat insofern überlagert, dass dieser EU-/EWR-Staat die zuziehende Gesellschaft in ihrer Erscheinungsform anerkennen muss (Anerkennungsverpflichtung). Im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Formwechsel ist festzuhalten, dass dieser über den Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatz erst ermöglicht wurde. Für beide Mobilitätsformen ist hierbei die Frage relevant, ob die entsprechenden Gesellschaften den Schutz der Niederlassungsfreiheit nur dann genießen, wenn diese den Aktivitätsvorbehalt sowohl im Aufnahmestaat als auch im Gründungsstaat erfüllen.[97] Die im Teil III. 2. c) cc) angestellten Überlegungen haben ergeben, dass eine anwendbare Niederlassungsfreiheit auch im Bezug auf „Briefkastengesellschaften" zu sinnvolleren und v.a. gleichheitskonformeren Lösungen führt. Im Einklang mit der Auffassung von *Schön*[98] kann im Fall der Verwaltungssitzverlegung der entsprechenden Gesellschaft der Binnenmarktschutz nicht unter Hinweis auf fehlende tatsächliche Wirtschaftstätigkeit im Gründungsstaat aberkannt werden. Denn die Gesellschaft wurde zum einen durch den Gründungsstaat in Ausübung seiner Regelungsautonomie[99] gegründet und zum anderen lässt sich ein Aktivitätsvorbehalt nicht aus dem Wortlaut des Art. 54 Abs. 1 AEUV entnehmen. Wird dies auf den grenzüberschreitenden Formwechsel übertragen, kann der formwechselnden Gesellschaft mit gleicher Begründung ebenso wenig der Binnenmarktschutz versagt werden. Lediglich der Zuzugsstaat darf nach hier vertretener Auffassung von der hineinformwechselnden Gesellschaft eine tat-

89 Vgl. GA *Maduro* (FN 88) Rz. 29; *Roth,* Vorgaben der Niederlassungsfreiheit für das Kapitalgesellschaftsrecht, 2010, S. 14; *Roth*, EuZW 2010, 610 f.; *Teichmann,* ZGR 2011, 671 ff.; *Kindler,* EuZW 2012, 892.

90 *Cadburry Schweppes* (FN 41) Rz. 67.

91 Vgl. *Geberth*, DB 2012, Heft 31, M01; *Müller-Gatermann*, FR 2011, 1094; *Wichmann*, FR 2011, 1084; *Ditz/Schönfeld*, DB 2013, 1437.

92 *VALE* (FN 31) Rz. 34.

93 Vgl. BFH-Urteil zu Radaranlagen auf einem Militärgelände als Betriebsstätte v. 14.7.2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154; zu einem Umkleide- und Pausenraum, der externem Reinigungspersonal auf einem Militärflughafen zur Verfügung gestellt wurde, vgl. BFH-Urt. v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922; zu einer kompakten Messstation als Betriebsstätte, vgl. BFH-Urt. v. 16.2.2009 – I R 56/08, BStBl. II 2010, 492; zur Betriebsstättenbegründung auch ohne vertraglich vereinbartem Nutzungsrecht, sondern bereits durch gewisse „Verwurzelung" mit dem Ausübungsort, vgl. BFH-Urteile v. 23.2.2001 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354 u. v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFH/PR 2011, 33; vgl. *Kaminski,* Stbg 2012, 355 f.

94 Vgl. *Ditz/Schönfeld*, DB 2013, 1442.

95 Bei der Société à responsibilité limitée handelt es sich um die französische Parallelform einer deutschen GmbH.

96 Zwar liegen mit der Verwaltungssitzverlegung und dem grenzüberschreitenden Formwechsel keine vergleichbaren Vorgänge vor (vgl. *Cartesio* (FN 28) Rz. 111), es ist aber nicht „der Weg der Umgestaltung [...], der über die europarechtliche Schutzwürdigkeit einer Gesellschaftsgründung entscheidet, sondern es kommt auf den erreichten organisatorischen *Zustand* an", *Schön,* ZGR 2013„ 354. Insofern kann u.E. nicht gerechtfertigt werden, dass diese Struktur „von deutscher Seite" per Verwaltungssitzverlegung konstruiert werden kann, dieselbe Struktur „von französischer Seite" jedoch verweigert werden darf.

97 Siehe hierzu Teil III. 2. c) aa).

98 ZGR 2013, 352 f. Siehe hierzu Teil III. 2. c) aa).

99 Diese wird ihm entsprechend der Geschöpftheorie zuerkannt, s. Teil III. 2. a).

sächliche Wirtschaftstätigkeit fordern – ohne dass die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit aberkannt werden sollte. Dies belässt dem Zuzugsstaat zum einen den notwendigen Spielraum, um dessen Voraussetzungen zur Gesellschaftsgründung entsprechend der Geschöpftheorie durchzusetzen, und zum anderen sorgt v.a. der Äquivalenzgrundsatz für die Gleichbehandlung mit inländischen Rechtsformen des Zuzugsstaats.[100] Hinreichend rechtssicher können beide Mobilitätsformen zumindest dann durchgeführt werden, wenn eine entsprechende Wirtschaftstätigkeit in beiden Staaten vorhanden ist.

Es kann zusammengefasst werden, dass wenn eine Verwaltungssitzverlegung oder ein grenzüberschreitender Formwechsel auf Unionsrecht und dementsprechend nicht auf nationalen (Kollisions-) Normen beruht, hier zwar vorzugswürdige Lösungen gefunden wurden. Diese sind aber zum einen mangels eindeutiger Anwendung der Niederlassungsfreiheit unsicher und zum anderen variieren diese Lösungen je nach mitgliedstaatlichem Recht (als Vergleichsnorm). Von der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit ist der Status Quo der primärrechtlichen Einflüsse hinsichtlich der EU-/EWR-Mobilität von Gesellschaften weit entfernt. Insofern lebt die Vorlagepflicht des BGH wieder auf und es ist zu wünschen, dass sich der EuGH bei geeignetem Streitfall insbesondere zum Aktivitätsvorbehalt eindeutig positioniert.[101]

3. Deutsches Internationales Gesellschaftsrecht

a) Kritik am Status quo

Das deutsche Internationale Privatrecht ist mit der Sitztheorie, die einerseits in Zuzugskonstellationen durch die Anerkennungsverpflichtung zuziehender EU-/EWR-Gesellschaften überlagert wird[102], andererseits in Wegzugskonstellationen zwar unionsrechtlich anwendbar bleibt, aber durch deutsche sachrechtlichen Vorschriften (§ 4a GmbHG und § 5 AktG) unterlaufen wird, eine komplizierte Rechtsmaterie. Hinzu kommt das Paradoxon, dass ein inländischer Satzungssitz, der in der Sitztheorie ein irrelevantes Anknüpfungsmerkmal ist, sachrechtlich vorausgesetzt wird, der Verwaltungssitz aber ins weltweite Ausland verlegt werden darf. Auch die Fortentwicklung zur „modifizierten Sitztheorie"[103], die zuziehende Kapitalgesellschaften aus Drittstaaten mit der Personengesellschaftslösung begegnet, erschafft grenzüberschreitende hybride Gesellschaftsstrukturen bei denen die Qualifikationsunterschiede zum „juristischen Doppelleben"[104] und damit zu mehr Problemen führen als die „modifizierte Sitztheorie" zu lösen im Stande ist.[105] Insofern herrscht allein auf nationaler Ebene „Chaos", da kollisionsrechtlich die Sitztheorie gilt, sachrechtlich hingegen gründungstheoretische Anknüpfungsmerkmale vorausgesetzt werden.[106]

Als Grundproblem kann die fehlende gesetzliche Implementierung einer Kollisionsnorm identifiziert werden, weil geänderte EuGH- oder auch BGH-Rechtsprechung dazu führt, dass sich die deutsche Rechtslage „wie die Fahne im Wind" dreht. Hätte der Gesetzgeber bspw. die Hineinverlegung des Verwaltungssitzes ausländischer Gesellschaften normiert, befänden sich die o.g. ca. 40.000 englischen Ltd. nicht in der fraglichen Rechtslage, ob Deutschland diese entsprechend *Centros*, *Überseering* und *Inspire Art* als rechtsfähige Gesellschaften anerkennen muss oder diesen (Briefkasten-) Gesellschaften mangels tatsächlicher Wirtschaftstätigkeit im Satzungssitzstaat mit der „Personengesellschaftslösung" begegnen wird.[107]

b) Reformvorschlag de lege ferenda: „Modifizierte" Gründungstheorie

Vor diesem Hintergrund ist zu wünschen, dass der Gesetzgeber sein damaliges Vorhaben, im Art. 10 EGBGB die Gründungstheorie zu kodifizieren, wieder aufnimmt.[108] Das Ziel sollte unbestreitbar sein, die Komplexität der aktuellen Rechtslage zu minimieren. Zu nennen sind vor allem das o.g. Auseinanderfallen von deutschem Kollisions- und Sachrecht, das „gespaltene Kollisionsrecht"[109], das zu unterschiedlichen Recht

100 Siehe hierzu Teil III. 2. c) cc) (4).

101 Vgl. *Bayer/Schmidt,* ZIP 2012, 1486; *Drygala,* EuZW 2013, 574; die Ausnahmen der Vorlageverpflichtung („CILFIT"-Prinzipien) sind nicht erfüllt, vgl. EuGH v. 6.10.1982 – Rs. C-283/81, Slg. 1982, S. 3415 ff. – *CILFIT,* Rz. 10, 13, 16.

102 Siehe Teil III. 2. b) und III. 2. d).

103 Siehe Teil III. 1.

104 *Binz/Mayer,* BB 2005, 2363 f. m.w.N.

105 Siehe Teil III. 1. Der Qualifikationsunterschied wirft u.a. die Fragen auf, ob die – durch die ausländische Kapitalgesellschaft gewährte – Haftungsbeschränkung durch die persönliche Haftung eines OHG-Gesellschafters gem. § 128 HGB (analog) ausgehebelt wird, nach welchen Regeln sich die Übertragung der (Personengesellschafts-) Anteile vollzieht oder „wie ein Geschäftsführer, der nicht selbst Gesellschafter ist, die Gesellschaft im Hinblick auf die personengesellschaftsrechtliche Selbstorganschaft wirksam vertreten soll", *Lieder/Kliebisch*, BB 2009, 341; vgl. *Hellgardt/Illmer,* NZG 2009, 95.

106 Allein das Auseinanderfallen von Kollisions- und Sachrecht führte in der Literatur zu Diskussionen, dass wenn § 4a GmbHG n.F. und § 5 AktG n.F. kein kollisionsrechtlicher Charakter (vgl. *Kindler,* AG 2007, 722; *Hoffmann,* ZIP 2007, 1581; *Eidenmüller,* ZGR 2007„ 205; *Preuß,* GmbHR 2007, 57) zugesprochen werden könne, dies zur Folge habe, dass im Fall der – sachrechtlich möglichen – Verwaltungssitzverlegung ins Ausland bei dort geltender Gründungstheorie die Rückverweisung (renvoi au premier degré) auf das deutsche Kollisionsrecht erfolge. Da dort die Sitztheorie gelte, sei die Gesellschaft mangels inländischen Verwaltungssitzes aufgelöst (vgl. *Heckschen*, in: Widmann/Mayer (FN 14) § 1 Rz. 106). Die Auflösung erfolgt nur dann nicht, wenn §§ 4a GmbHG, 5 AktG n.F. kollisionsrechtlicher Charakter zugesprochen wird, vgl. *Knof/Mock,* GmbHR 2007, 856; so auch die Regierungsbegründung BT-Drucks. 16/6140, 1 ff.

107 Siehe Teil III. 2. a) und III. 2. c) bb); vgl. auch *Drygala,* EuZW 2013, 574.

108 Vgl. *Süß*, in: Süß/Wachter (FN 11) § 1 Rz. 26 m.w.N.; *Schneider,* BB 2008, 566.

109 Vgl. *Rehm,* in: Eidenmüller (FN 13) § 2 Rz. 87; *Stewen* (FN 64) S. 88 f. m.w.N.; *Süß,* in: Süß/Wachter (FN 11) § 1 Rz. 25.

folgen zwischen EU-/EWR-Staaten sowie den USA[110] und Drittstaaten führt, und die unterschiedlichen Rechtsfolgen innerhalb der EU und des EWR aus der Perspektive des Zuzugs- oder Wegzugsstaats. Die Implementierung der Gründungstheorie würde diese Probleme beheben. Denn hiernach wird zur Bestimmung des Gesellschaftsstatuts stets an das Recht des Gründungsstaats angeknüpft, was letztlich den Gleichlauf mit der vom EuGH verfolgten Geschöpftheorie bedeutet.[111]

Insofern würde die Diskrepanz zwischen der Zuzugs- und Wegzugsstaatsperspektive, die nur aufgrund der Akzeptanz der Sitztheorie in *Cartesio* aufgekommen ist, entfallen. Auch die sachrechtliche Verwaltungssitzverlegung wäre kollisionsrechtlich gestützt und aufgrund des Gleichlaufs von Geschöpf- und Gründungstheorie – also von Europarecht und weltweit geltendem deutschen Kollisionsrecht – würde gegenüber allen ausländischen Staaten dieselbe Rechtslage gelten. Zudem spricht für die Gründungstheorie, dass die Feststellung des Gesellschaftsstatuts regelmäßig einfacher als die Identifikation des Verwaltungssitzes ist und die fortdauernde Geltung der Rechtsfähigkeit grenzüberschreitende Sitzverlegungen, Umstrukturierungen und allgemein die Gestaltung der gesellschaftsrechtlichen Strukturen in einem globalisierten Wettbewerb erleichtet.[112] Dennoch sind die Vorzüge der Sitztheorie, wie die starke innerstaatliche Kontrolle der auf eigenem Territorium agierenden Gesellschaften hinsichtlich der hohen Schutzwirkung, z.B. der Gläubiger- und Arbeitnehmerinteressen, nicht von der Hand zu weisen.[113] Als Kompromiss zwischen den Theorien ist auf die von *Lieder/Kliebisch*[114] befürwortete „modifizierte Gründungstheorie" hinzuweisen, nach der im Grundsatz die Gründungstheorie Anwendung findet und berechtigte Schutzinteressen über Sonderanknüpfungen, wie z.B. bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen gem. § 122j UmwG, gesichert werden. Vor dem Hintergrund des derzeitigen Stands des deutschen Internationalen Gesellschaftsrechts kann die Wiederaufnahme der Implementierung der Gründungstheorie nur nachdrücklich empfohlen werden.

IV. Darstellung der Ausgangskonstellationen grenzüberschreitender Verschmelzungen i.S.d. § 122a UmwG

1. Komplexität durch Verwaltungssitzverlegung von EU-/EWR-Gesellschaften

Im Teil II. wurde dargestellt, dass für eine grenzüberschreitende Verschmelzung gem. § 122a Abs. 1 UmwG eine dem deutschen Gesellschaftsstatut unterliegende und mindestens eine weitere, einem anderem EU-/EWR-Gesellschaftsstatut unterliegende Gesellschaft beteiligt sein muss. Da es innerhalb der EU und des EWR nicht zum Statutenwechsel kommt, wenn eine Gesellschaft – sofern der Gründungsstaat dies zulässt – ihren Verwaltungssitz in andere EU-/EWR-Staaten verlegt, ergibt sich aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Mobilitätskomponente eine Vielzahl von multinationalen Ausgangskonstellationen für grenzüberschreitende Verschmelzungen.[115] Von der Verwaltungssitzverlegung ist der identitätswahrende, grenzüberschreitende Formwechsel abzugrenzen, weil hiermit stets der Statutenwechsel verbunden ist. Wechselt eine GmbH in die Rechtsform einer französischen S.à.r.l. (französisches Gesellschaftsstatut), kann diese zwar als eine EU-/EWR-Gesellschaft an der Verschmelzung i.S.d. § 122a Abs. 1 UmwG teilnehmen, aber nicht selbst die Anwendung des deutschen UmwG auslösen.[116] Aus dem Formwechsel ergeben sich somit keine weiteren Konstellationen.

Für die folgenden Kapitel wird hinsichtlich des zu erfüllenden Aktivitätsvorbehalts die Prämisse gesetzt, dass die Gesellschaften entweder aufgrund des Äquivalenzgrundsatzes[117] anzuerkennen ist oder hilfsweise der Aktivitätsvorbehalt (z.B. per Sachverhaltsgestaltung) als erfüllt gilt.

2. Bilaterale Verschmelzungskonstellationen

a) Konstellation 1: Ausländische Gesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz verschmilzt mit inländischer Gesellschaft

In dieser Konstellation existiert die deutsche GmbH mit Satzungs- und Verwaltungssitz in Deutschland und unterliegt zweifellos deutschem Gesellschaftsstatut. Die niederländische BV konnte aufgrund der in den Niederlanden geltenden Gründungstheorie ihren Verwaltungssitz nach Deutschland verlegen und unterliegt weiterhin niederländischem Gesellschaftsstatut, so dass die GmbH und die BV im Rahmen einer grenzüberschreitenden Verschmelzung i.S.d. § 122a Abs. 1 UmwG verschmolzen werden können. Die Verschmelzung ist selbst dann noch als eine grenzüberschreitende anzusehen, wenn in den Niederlanden keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit erfolgt und das gesamte, der Umwandlung zugrunde liegende, Vermögen ausschließlich in Deutschland belegen ist. Wird die GmbH auf die BV verschmolzen, ist aufgrund des Untergangs der GmbH gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1

110 Aufgrund des deutsch-amerikanischen Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrags v. 29.10.1954, BGBl. II 1956, 487 ff., sind aufgrund vereinbarter „most-favored-nation clause" (Meistbegünstigungsklausel) in einem Bundesstaat der USA gegründete Gesellschaften entsprechend der Gründungstheorie anzuerkennen, vgl. BGH-Urt. v. 25.10.2006 – VII ZB 24/06, NJW-RR 2007, 575; zur Anerkennung einer in Florida gegründeten Gesellschaft vgl. BGH-Urt. v. 29.1.2003 – VIII ZR 155/02, BGHZ 153, 353 ff.; zur Anerkennung einer „Delaware-Gesellschaft" vgl. BGH-Urt. v. 5.7.2004 – II ZR 289/02, NZG 2004, 1001; zur Anerkennung einer kalifornischen Gesellschaft vgl. BGH-Urt. v. 13.10.2004 – I ZR 245/01, NZG 2005, 44; vgl. *Gesell,* in Prinz (FN 23) Rz. 2.17; *Süß,* in: Süß/Wachter (FN 11) § 1 Rz. 6 ff.; vgl. *Ruiner,* Die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland, 2011, S. 215 ff.; *Drouven/Mödl,* NZG 2007, 7 ff.

111 Siehe Teil III. 1. und III. 2. b).

112 Vgl. *Lieder/Kliebisch,* BB 2009, 341.

113 Vgl. *Roth,* ZGR 2005, 348 ff.

114 BB 2009, 341 f.

115 Zur Unschädlichkeit eines nicht erfüllten Aktivitätsvorbehalts im Gründungsstaat, wenn die Verwaltungssitzverlegung kollisions- oder sachrechtlich kodifiziert ist, s. Teil III. 2. d).

116 Siehe Teil II.

117 Siehe Teil III. 2. c) cc) und III. 2. d).

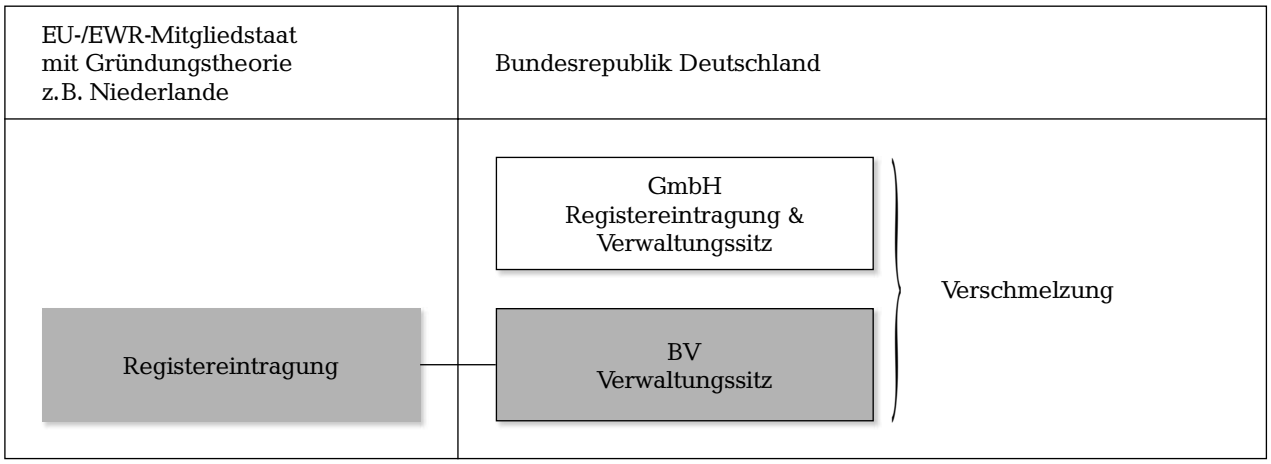

Abb. 1: Ausländische Gesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz

UmwG von einer Hinaus-, vice versa, von einer Hineinverschmelzung auszugehen.

In steuerlicher Hinsicht ist die BV eine doppelt ansässige Kapitalgesellschaft, die durch die Inkorporation in den Niederlanden die niederländische und aufgrund der Geschäftsleitung in Deutschland die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 10 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG auslöst. Da sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Deutschland befindet, gilt die BV gem. Art. 4 Abs. 3 DBA-Niederlande als ausschließlich in Deutschland ansässig („tie-breaker-rule").[118] Diese Fiktion gilt jedoch nur für Zwecke der DBA-Anwendung und hebt daher weder die Doppelansässigkeit auf der Ebene des jeweiligen nationalen Rechts noch den grenzüberschreitenden Charakter der Verschmelzung auf. Zwar kann die Doppelansässigkeit von Gesellschaften auch Vorteile bringen, wie die Ausweitung von Abkommensvergünstigungen, aber grundsätzlich wird der Nachteil des erhöhten Doppelbesteuerungsrisikos überwiegen.[119] Hat sich eine Gesellschaft unbemerkt in die Doppelansässigkeit fortentwickelt[120], könnte die Verschmelzung in eine Rechtsform des Zuzugsstaats eine Möglichkeit sein, Doppelbesteuerungen zu entgehen.

b) Konstellation 2: Inländische Gesellschaft mit ausländischem Verwaltungssitz verschmilzt mit ausländischer Gesellschaft

Hier liegt die im Teil IV. 2. a) dargestellte Konstellation umgekehrt vor. Die deutsche GmbH hat gem. § 4a GmbHG ihren Verwaltungssitz in die Niederlande verlegt und unterliegt weiterhin deutschem Gesellschaftsstatut[121], so dass bei der Verschmelzung der GmbH auf die BV eine grenzüberschreitende Hinaus- und, vice versa, eine grenzüberschreitende Hineinverschmelzung i.S.d. § 122a Abs. 1 UmwG vorliegt. In steuerlicher Hinsicht ist die GmbH eine doppelt ansässige Kapitalgesellschaft, die qua „tie-breaker-rule"

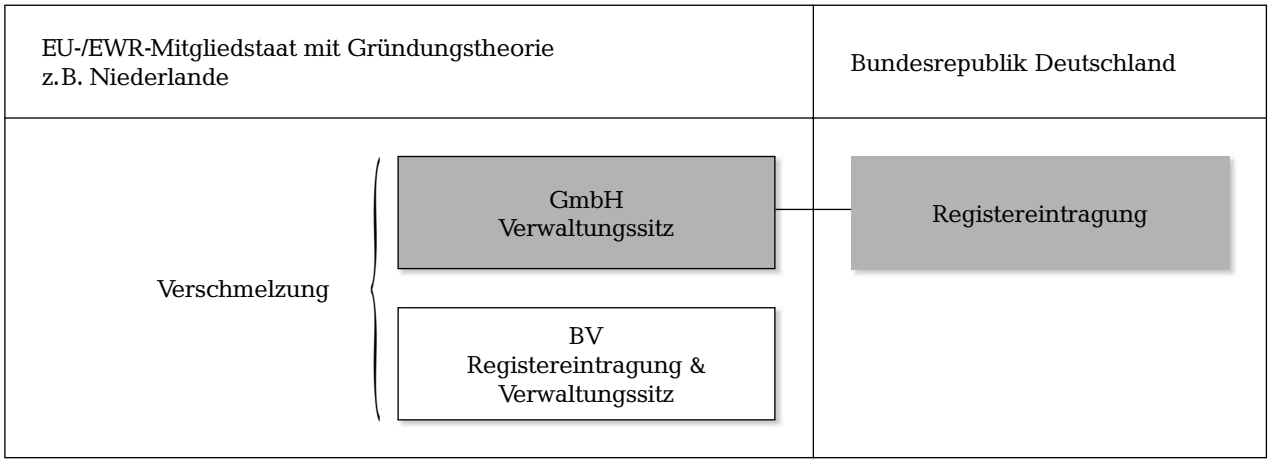

Abb. 2: Inländische Gesellschaft mit ausländischem Verwaltungssitz

118 Zum Sonderfall, dass der „effektive Verwaltungssitz" und der „Ort der Geschäftsleitung" i.S.d. § 10 AO bzw. der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung i.S.d. Art. 4 Abs. 3 DBA-Niederlande auseinanderfallen, s. *Ruiner,* Die Verlegung des effektiven Verwaltungssitzes ins Ausland, 2011, S. 197 f.

119 Vgl. *Schnitger,* IStR 2013, 82.

120 Dies ist bspw. denkbar, wenn der Geschäftsführer hauptsächlich in einem im Ausland gelegenen Homeoffice oder aus gewandelten Unternehmensentwicklungen im Ausland arbeitet.

121 An dieser Stelle wird § 4a GmbHG kollisionsrechtlicher Charakter zugesprochen, so dass die im Teil III. 3. a) (dort in FN 106) angesprochene Frage der Zurückverweisung (renvoi au premier degré) ausgeschlossen ist.

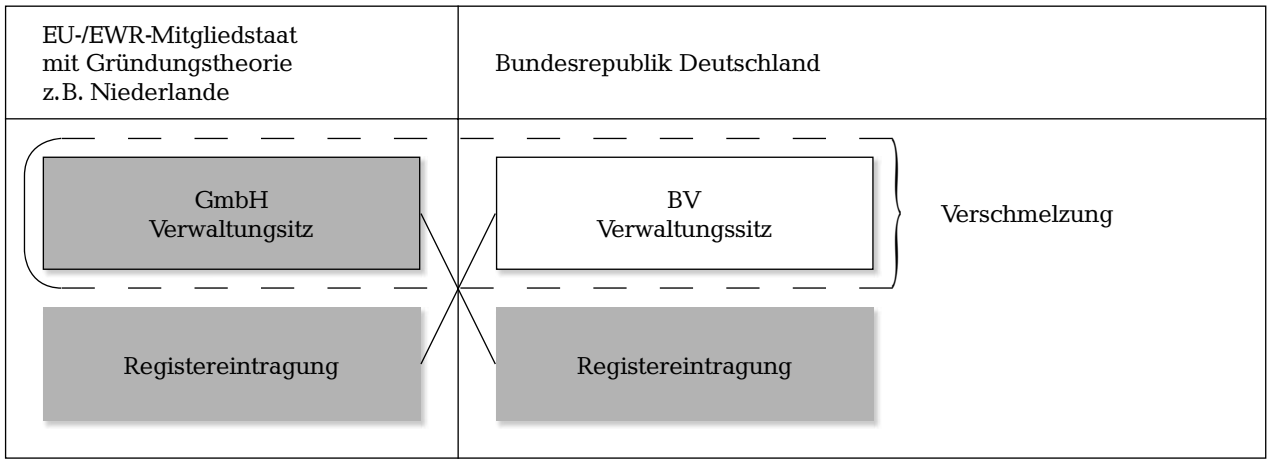

Abb. 3: Beide zu verschmelzende Gesellschaften mit ausländischem Verwaltungssitz

in Art. 4 Abs. 3 DBA-Niederlande als ausschließlich in den Niederlanden ansässig fingiert wird.

c) Konstellation 3: Ausländische Gesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz verschmilzt mit inländischer Gesellschaft mit ausländischem Verwaltungssitz

In dieser Konstellation fallen die in Teil IV. 2. a) und IV. 2. b) dargestellten Fallgestaltungen in komprimierter Form zusammen. Die deutsche GmbH unterliegt trotz niederländischem Verwaltungssitz und ggf. ausschließlicher wirtschaftlicher Tätigkeit in den Niederlanden deutschem Gesellschaftsstatut. Ebenso unterliegt die BV noch niederländischem Gesellschaftsstatut, so dass sich auch diese Kapitalgesellschaften grenzüberschreitend gem. § 122a Abs. 1 UmwG verschmelzen können. Wird die GmbH auf die BV verschmolzen, ist konsequenterweise von einer Hinausverschmelzung auszugehen, auch wenn die BV ausschließlich in Deutschland wirtschaftlich tätig ist. Im Falle der Verschmelzung der BV auf die GmbH liegt hingegen eine Hineinverschmelzung vor. Im Übrigen sind beide Gesellschaften doppelt ansässig und werden nach der „tie-breaker-rule" in Art. 4 Abs. 3 DBA-Niederlande nur in demjenigen Staat, dessen Gesellschaftsstatut sie nicht unterliegen, als ansässig fingiert. Eine aus dieser Konstellation erfolgende Verschmelzung führt zu dem sonderbaren Ergebnis, dass sich bei einer Hineinverschmelzung Entstrickungs- und bei einer Hinausverschmelzung Verstrickungsfragen ergeben.[122]

3. Multilaterale Verschmelzungskonstellationen

a) Konstellation 1: Ausländische Gesellschaft mit Verwaltungssitz weder im Gründungsstaat noch in Deutschland und inländische Gesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz

In dieser Konstellation hat die BV ihren Verwaltungssitz in einen weiteren EU-/EWR-Staat verlegt und unterliegt weiterhin niederländischem Gesellschaftsstatut, so dass diese entweder auf die GmbH hinein- oder die GmbH auf die BV gem. § 122a Abs. 1 UmwG hinausverschmolzen werden kann. Das Gesellschaftsrecht des Zuzugs- EU-/EWR-Staats findet keine Anwendung, da die Gründungstheorie das niederländische Gesellschaftsrecht dorthin exportiert.[123] Die BV wird neben der unbeschränkten Steuerpflicht in den Niederlanden eine weitere im EU-/EWR-Zuzugsstaat

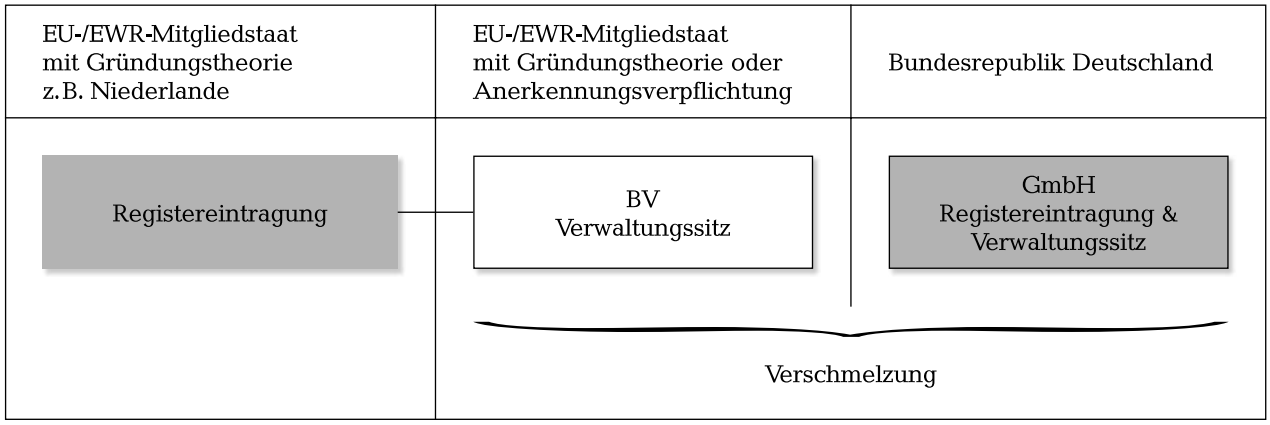

Abb. 4: Multinationale Verschmelzungskonstellation 1

122 Zu Entstrickungsfragen bei der Hinaus-/Hineinverschmelzung vgl. *Kußmaul/Richter/Heyd*, IStR 2010, 73 ff.; *Klingberg/Nietzschke*, Ubg 2011, 451-459; *Riedel*, Ubg 2013, dung bzw. Beendigung der Doppelansässigkeit vgl. *Schnitger*, IStR 2013, 82 ff.

123 Vgl. *Eidenmüller* (FN 13) § 1 Rz. 2.

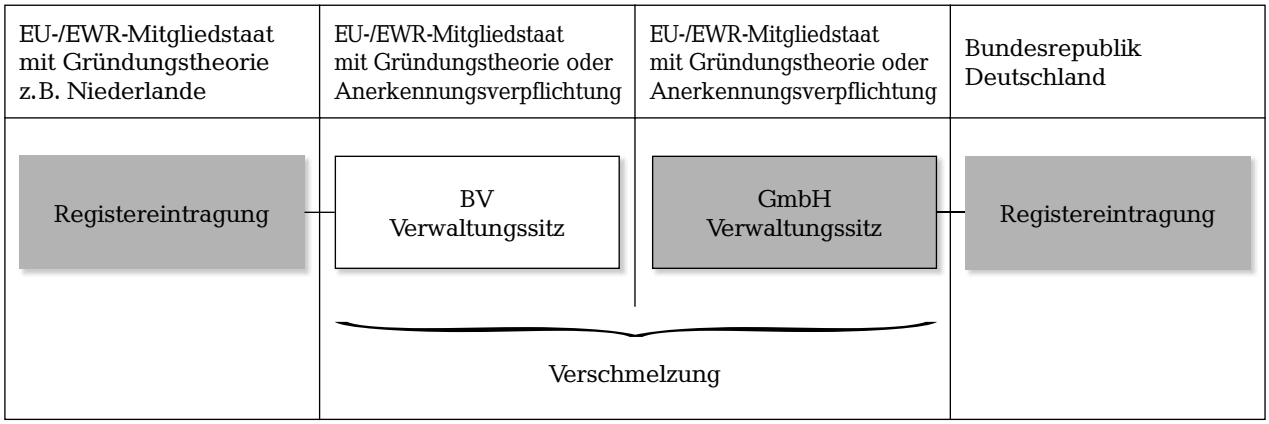

Abb. 5: Multinationale Verschmelzungskonstellation 2

aufgrund des dortigen Verwaltungssitzes auslösen. Da keine deutsch-niederländische Doppelansässigkeit vorliegt, kann Art. 4 Abs. 3 des DBA zwischen Deutschland und Niederlande diese nicht lösen. Hierzu ist vielmehr eine im DBA zwischen den Niederlanden und dem Zuzugs-EU-/EWR-Staat enthaltene „tie-breaker-rule" in der Lage, die wiederum nicht gegenüber Deutschland wirkt. Sofern dann Drittstaatseinkünfte zufließen, muss das Doppelbesteuerungsrisiko als besonders hoch eingestuft werden, so dass hier die grenzüberschreitende Hineinverschmelzung auf die deutsche GmbH zu einer strukturellen Erleichterung führt.

b) Konstellation 2: Sowohl die ausländische als auch die inländische Gesellschaft haben ihren Verwaltungssitz in ausländischen Staaten

Hier haben sowohl die BV als auch die GmbH ihren Verwaltungssitz in einen jeweils anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat verlegt und das niederländische bzw. das deutsche Gesellschaftsrecht dorthin exportiert, so dass das Gesellschaftsrecht der beiden Zuzugsstaaten keine Anwendung finden wird und die BV und GmbH i.S.d. § 122a Abs. 1 UmwG verschmelzen können. Da hier zwei doppelansässige Kapitalgesellschaften unbeschränkte Steuerpflichten in vier Staaten auslösen, liegen Doppel- und Mehrfachbesteuerungsrisiken auf der Hand. Zur Beendigung des strukturellen Defizits ist sogar dazu zu raten, die GmbH und BV nicht miteinander, sondern durch eine deutsch-niederländische Hinausverschmelzung zur Neugründung auf eine Rechtsform eines derzeitigen EU-/EWR-Zuzugsstaates, zu verschmelzen, da nur dies beide Doppelansässigkeiten beenden würde.

V. Fazit

Das deutsche Internationale Gesellschaftsrecht folgt nach wie vor der Sitztheorie, die jedoch durch die mögliche Verlegung des Verwaltungssitzes einer GmbH oder AG ins weltweite Ausland unterlaufen und durch EuGH-Judikatur sowie bilaterale Verträge[124] zugunsten der Gründungstheorie überschrieben wird. Der EuGH spricht sich weder für die Gründungs- noch für die Sitztheorie aus, sondern folgt konsequent seiner selbst entwickelten Geschöpftheorie und begegnet anderen beteiligten Mitgliedstaaten mit einer Anerkennungsverpflichtung.

Die im Urteil *VALE* genannte tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit (Aktivitätsvorbehalt) als etwaige Voraussetzung zur Anwendung der Niederlassungsfreiheit führt hinsichtlich der EU-/EWR-Mobilität von Gesellschaften zu hoher Rechtsunsicherheit. Dies hat nicht nur Auswirkung auf den grenzüberschreitenden identitätswahrenden Formwechsel, sondern ebenso auf die Verwaltungssitzverlegung. Insbesondere bei der Verlegung des Verwaltungssitzes von Gesellschaften ohne erfülltem Aktivitätsvorbehalt im Gründungsstaat, wie es regelmäßig bei der englischen Ltd. der Fall sein wird, macht sich das Fehlen der Normierung einer entsprechenden deutschen Kollisionsnorm bemerkbar. Vor diesem Hintergrund ist zu wünschen, dass der Gesetzgeber sein damaliges Vorhaben, im Art. 10 EGBGB die Gründungstheorie zu kodifizieren, wieder aufnimmt. Diese entspricht aufgrund der Anknüpfung an das Recht, nach dem die Gesellschaft gegründet wurde, der vom EuGH verfolgten Geschöpftheorie und würde die sachrechtlich bereits mögliche Verwaltungssitzverlegung auch kollisionsrechtlich fundieren. Ebenso würde hierdurch das „gespaltene Kollisionsrecht" mit der Folge beendet, dass sich die Rechtslage in sämtlichen EU-/EWR- und Drittstaatsfällen angleicht.

Der identitätswahrende grenzüberschreitende Formwechsel ist in *VALE* primärrechtlich hinreichend geklärt worden, so dass die ursprüngliche Aufforderung des Europäischen Parlaments an die Kommission, einen Entwurf einer Sitzverlegungsrichtlinie vorzulegen[125], trotz wenig repräsentativ ausgefallenen Kon-

124 Zum deutsch-amerikanischen Freundschaftsvertrag s. Teil III. 3. b).

125 Vgl. Entschließung des Europäischen Parlaments v. 2.2.2012 (2011/2046(INI)).

sultationsverfahrens[126] nachdrücklich zu begrüßen ist. Denn die aktuell bestehenden Hürden[127] werden aufgrund des Zusammenfallens unangepasster Rechtsordnungen nur kraft Sekundärrechtsakts beseitigt werden können.[128]

Für das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Verschmelzung ist gem. § 122a Abs. 1 UmwG zunächst zu prüfen, ob an der Verschmelzung sowohl eine Gesellschaft mit deutschem als auch eine Gesellschaft mit einem EU-/EWR-Gesellschaftsstatut beteiligt ist. Da sich bereits auf der Ebene des europäischen Gesellschaftsrechts grenzüberschreitende Konstellationen ergeben, können sich grenzüberschreitenden Verschmelzungen – selbst bei nur zwei beteiligten Gesellschaften – zu multinationalen Fallgestaltungen potenzieren. Hierbei wurde gezeigt, dass die grenzüberschreitende Verschmelzung eine Möglichkeit sein kann, sich aus unerwünschten Doppelansässigkeiten heraus zu manövrieren.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass bei derartigen Umwandlungen das Internationale Privatrecht aller beteiligten Staaten, das europäische Primär- und Sekundärrecht, die nationalen gesellschafts- und steuerrechtlichen Vorschriften sowie die Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen berührt werden und diese daher als äußerst komplexe Vorgänge gelten.[129] Ein Grund mehr, um Klarheit zumindest im deutschen Kollisionsrecht zu schaffen.

126 Bei dem Konsultationsverfahren (Pressemitteilung v. 20.2.2012, IP/12/149) haben sich lediglich 28 Unternehmen und 58 öffentliche und private Organisationen beteiligt. Mit Blick auf die Stellungnahme der Kommission (http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2013/seat-transfer/docs/summary-of-responses_en.pdf; Abruf: 27.8.2014) sind künftig keine weiteren Schritte in Richtung eines Sekundärrechtsakts zu erwarten, vgl. *Bayer/Schmidt*, BB 2014, 1225; *Bungert/de Raet*, BB 2014, 762 f.

127 Der vom OLG Nürnberg v. 13.2.2012 (FN 43) nicht ermöglichte grenzüberschreitende Formwechsel wurde durch denselben Senat mit Urteil v. 19.6.2013 (FN 43) nach *VALE* zwar ermöglicht, mangels gesetzlicher Normierung besteht jedoch nach wie vor eine hohe Unsicherheit hinsichtlich der zutreffenden verfahrensrechtlichen Umsetzung des Formwechsels, vgl. hierzu *Bungert/de Raet*, DB 2014, 766; gl. A. *Verse/Wiersch*, EuZW 2014, S. 381; *Schön*, ZGR 2013, 337.

128 Vgl. *Mörsdorf/Jopen*, ZIP 2012, 1401.

129 Vgl. *Prinz*, DB 2012, 827; *ders.*, FR 2013, 1; *Kahle/Cortez*, FR 2014, 687.

Das Steuerfindungsrecht der Hoheitsträger

Prof. Dr. THORSTEN INGO SCHMIDT, Universität Potsdam*

Inhaltsübersicht

I. Einführung
II. Der Begriff des Steuerfindungsrechts im Gefüge der Kompetenzen
1. Das Steuerfindungsrecht der Hoheitsträger
2. Kompetenzielle Einordnung des Steuerfindungsrechts
III. Steuerfindungsrecht des Bundes
1. Auslegung des Art. 105 Abs. 2 GG
2. Verwaltung der erfundenen Steuer als Folgefrage
3. Verteilung des Steuerertrages als Folgeproblem
IV. Steuerfindungsrecht der Länder
1. Grundgesetzliche Zuweisung eines Steuerfindungsrechts
2. Regelungen in den Landesverfassungen
3. Verhältnis des Steuerfindungsrechts der Länder zum Steuerfindungsrecht des Bundes
V. Steuerfindungsrecht der Gemeinden
1. Grundgesetzliche Zuweisung eines Steuerfindungsrechts?
2. Regelungen in den Landesverfassungen
3. Verhältnis der Gewährleistungen in den Landesverfassungen zu den grundgesetzlichen Regelungen
4. Zuweisung durch allgemeine Satzungsermächtigung in den Kommunalverfassungen?
5. Zuweisung eines Steuerfindungsrechts in den Kommunalabgabengesetzen
6. Gegenstand des gemeindlichen Steuerfindungsrechts
7. Staatliche Mitwirkung an der gemeindlichen Erfindung einer neuen Verbrauch- und Aufwandsteuer
VI. Steuerfindungsrecht der Gemeindeverbände?
1. Verfassungsrechtliche Zuweisung eines Steuerfindungsrechts?
2. Zuweisung in den Kommunalabgabengesetzen
3. Gegenstand des landkreislichen Steuerfindungsrechts
4. Staatliche Mitwirkung an der landkreislichen Erfindung einer neuen Steuer
5. Verhältnis des landkreislichen zum gemeindlichen Steuerfindungsrechts
VII. Steuerfindungsrecht der Zweckverbände?
VIII. Steuerfindungsrecht sonstiger substaatlicher Hoheitsträger?
IX. Steuerfindungsrecht der Europäischen Union?
1. Regelung im Vertrag über die Europäische Union?
2. Regelungen im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union?
3. Zuweisungen durch mitgliedstaatliches Verfassungsrecht?
X. Zusammenfassung

I. Einführung

Im Steuerfindungsrecht der Hoheitsträger kulminiert der grundgesetzliche Steuerstaat. Das Steuerfindungsrecht ist nicht nur theoretisch von Interesse, sondern auch von praktischer Bedeutung. Dies sei exemplarisch für den Bund, die Länder, die Gemeinden und die EU aufgezeigt: Für den Bund hat das Steuerfindungsrecht v.a. Relevanz hinsichtlich der Ertrag- und Substanzsteuern, die in Art. 106 GG nicht ausdrücklich in Gänze genannt sind und auf die Art. 105 Abs. 2 GG nicht expressis verbis Bezug nimmt, so wie dies bspw. für die Bundesgesetzgebung über die Verbrauchsteuern nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG i.V.m. Art. 105 Abs. 2 Alt. 1 GG geschehen ist. Aktuell betrifft dies die Frage nach der Kernbrennstoffsteuer.[1] Für die Länder spielt das Steuerfindungsrecht eine Rolle, soweit der Bund seine Gesetzgebungskompetenzen nach Art. 105 Abs. 2 GG nicht ausgeschöpft hat, weil es sich dem Wortlaut nach um konkurrierende Gesetzgebungskompetenzen handelt und die Länder gem. Art. 72 Abs. 1 GG in diesen Bereichen die Gesetzgebungsbefugnis haben, soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit nicht durch Gesetz Gebrauch gemacht hat. Die Gemeinden berufen sich auf ein Steuerfindungsrecht, soweit sie nach Art. 105 Abs. 2a GG i.V.m. dem jeweiligen Kommunalabgabengesetz örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern entwickeln, was etwa die in Diskussion befindliche Bettensteuer[2] oder Pferdesteuer[3] betrifft. Für die EU entscheidet sich am Steuerfindungsrecht maßgebend ihre Rechtsnatur. Je mehr ihr der unmittelbare steuerliche Zugriff auf die Bürger durch eine *„EU-Steuer"*[4], etwa auf den CO_2-Ausstoß, eingeräumt wird, desto staatsähnlicher wird sie. Je weniger ihr ein solcher Zugriff offensteht, desto abhängiger bleibt sie von den

---

* *Prof. Dr. Thorsten Ingo Schmidt* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Staatsrecht, Verwaltungs- und Kommunalrecht an der Universität Potsdam.

1 Siehe *Gärditz*, N&R 2013, 11 ff.; *Hartmann*, DStZ 2012, 205 ff.; *Jatzke*, ZfZ 2010, 278 ff.; *Jatzke*, ZfZ 2012, 150 ff.; *Martini*, ZUR 2012, 219 ff.; *Möckel*, DÖV 2012, 265 ff.; *Wernsmann*, NVwZ 2011, 1367 ff.; *Wernsmann*, ZfZ 2012, 29 ff.

2 Vgl. hierzu die Entscheidungen des BVerwG vom 11.7.2012 – 9 CN 1/11 und 2/11, sowie *Becker*, in FS Schmidt-Jortzig, 2011, S. 251 ff.; *Dürrschmidt*, KStZ 2013, 1 ff.; *Selmer*, JuS 2013, 187 ff.; *Rutemöller*, ZKF 2012, 217 ff.; *Vespohl*, Kommunalpraxis 2012, 303 ff.; *Wernsmann*, NVwZ 2013, 124 ff.

3 Für rechtlich zulässig halten diese Steuer *Meier*, KStZ 2010, 221 ff.; *Merl*, Gemeindehaushalt 1996, 164 ff. sowie *Rauscher/Rauber*, KStZ 2011, 161 ff.; hingegen erblicken *Dietlein/Peters*, LKV 2013, 1 ff., in einer solchen Steuer einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sowie die landesverfassungsrechtlichen Staatszielbestimmungen zugunsten des Sportes. Zur aufsichtsbehördlichen Versagung der Genehmigung einer solchen Steuer s. VGH München v. 17.2.1982 – 100 IV/77, NVwZ 1983, 758.

4 Dazu *Wigger* in FS Reiss, 2008, S. 513 ff.

Mitgliedstaaten. Vor diesem Hintergrund ist auch die derzeit umstrittene Finanztransaktionsteuer[5] und ihre gelegentlich vorgeschlagene Zuordnung zur EU zu sehen.

In der Frage nach dem Steuerfindungsrecht bilden sich wenigstens drei Streitpunkte ab: Zunächst geraten fiskalische Interessen verschiedener Hoheitsträger in Konflikt. Mehrfache Steuerfindungsrechte führen ferner zu Kollisionen zwischen fiskalischen Interessen und Lenkungsinteressen verschiedener Hoheitsträger. Schließlich widerstreitet das fiskalische Interesse der Hoheitsträger dem Interesse der Steuerpflichtigen an der Vermeidung einer Überbelastung[6] und das Lenkungsinteresse der Hoheitsträger dem Interesse der Steuerschuldner an selbstbestimmtem Verhalten.

Im Folgenden wird zunächst das Steuerfindungsrecht begrifflich geklärt und kompetenziell eingeordnet (II.). Es folgt eine Untersuchung des Steuerfindungsrechts verschiedener Hoheitsträger des staatlichen (III. Bund und IV. Länder) und des kommunalen Bereichs (V. Gemeinden, VI. Gemeindeverbände und VII. Zweckverbände) sowie sonstiger unterstaatlicher Hoheitsträger (VIII.). Daran anschließend wird ein mögliches Steuerfindungsrecht der Europäischen Union betrachtet (IX.). Abschließend werden die gefundenen Ergebnisse zusammengefasst (X.).

II. Der Begriff des Steuerfindungsrechts im Gefüge der Kompetenzen

1. Das Steuerfindungsrecht der Hoheitsträger

a) Der Begriff des Steuerfindungsrechts

Begrifflich stellt das Steuerfindungsrecht die Kompetenz dar, eine neue Steuer zu erfinden und zu normieren. Unter Steuer ist verfassungsrechtlich eine einmalige oder laufende Geldleistung zu verstehen, die – in Abgrenzung zu sog. Vorzugslasten[7] – nicht Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellt und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft[8]. Dieser verfassungsrechtliche Steuerbegriff wird zwar ähnlich wie der einfachgesetzliche des § 3 Abs. 1 AO[9] verstanden, betont aber mehr als dieser die Funktion der Einnahmeerzielung[10].

Das Steuerfindungsrecht bezieht sich v.a. auf den Gegenstand der Besteuerung, erfasst aber auch die Wahl des Steuerpflichtigen, der Bemessungsgrundlage, des Steuertarifs sowie des Erhebungsverfahrens[11]. Ein Synonym hierzu stellt der Begriff „*Steuererfindungsrecht*" dar[12].

b) Positives und negatives Steuerfindungsrecht

Es ist zwischen einem positiven und einem negativen Steuerfindungsrecht sowie zwischen dem Gebrauchmachen oder Nichtgebrauchmachen von diesen Rechten zu unterscheiden[13]. Das positive Steuerfindungsrecht stellt das Recht dar, eine Steuer zu erfinden und Steuerpflichtigen diese Zahlungspflicht aufzuerlegen. Davon wird Gebrauch gemacht, wenn tatsächlich eine neue Steuer kreiert wird, so wie bspw. die Zweitwohnungsteuer zuerst von der württembergischen Gemeinde Überlingen[14] eingeführt wurde. Dieser Fall ist fiskalisch am bedeutsamsten und steht im Zentrum der nachfolgenden Betrachtungen. Das Nichtgebrauchmachen vom positiven Steuerfindungsrecht bedeutet den Verzicht darauf, eine neue Steuer zu erfinden. Dies gilt z.B. für Gemeinden, die eine Zweitwohnungsteuer oder ähnliche „neuartige" Steuern bislang nicht eingeführt haben. Diese Passivität kann darauf hindeuten, dass ein Hoheitsträger für Steuerpflichtige steuerlich attraktiv bleiben will, seine bisherige Finanzausstattung ausreichend erscheint oder ihm die fiskalische Fantasie fehlt, neue Ertragsquellen zu erschließen. Das negative Steuerfindungsrecht stellt das Recht dar, die Erfindung einer neuen Steuer zu verhindern. Es steht in der Regel einem übergeordneten Hoheitsträger zu, der das Steuerfindungsrecht eines untergeordneten Hoheitsträgers beschneidet. Beispiele sind ausdrückliche landesgesetzliche Verbote für die Erhebung der Jagdsteuer[15] oder der Gaststättenerlaubnissteuer[16] und staatliche Genehmigungsvorbehalte für die Einführung einer

5 Siehe dazu *Cortez*, DStR 2013, 999; *Frey*, BB 2012, 1763 ff.; *Liepe*, WM 2013, 1344 ff.; *Mayer*, EZWi 2011, 373 ff. sowie *Weyde*, DStZ 2013, 495 ff.

6 Vgl. Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG.

7 Vorzugslasten sind Gebühren und Beiträge, die für die tatsächliche Inanspruchnahme (Gebühren) bzw. der Möglichkeit der Inanspruchnahme (Beiträge) einer Leistung geschuldet werden. Der Begriff „Vorzugslast" stammt aus der Legaldefinition des § 1 Abs. 1 S. 2 RAO: „... nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten)". Dabei ging es um die Abgrenzung zum Steuerbegriff. Der Begriff findet sich zwar in der AO nicht mehr wieder, wird jedoch unverändert verwendet.

8 Vgl. BVerfGE 49, 343 (353); BVerfGE 65, 325 (344); BVerfGE 72, 330 (433).

9 § 3 Abs. 1 AO lautet: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein."

10 Dazu *Heun*, in Dreier, Grundgesetz Kommentar, Bd. III[2], Art. 105 GG, Rz. 13; *Siekmann*, in Sachs, Grundgesetz Kommentar[7], vor Art. 104a GG, Rz. 75, 80.

11 Vgl. *Wienbracke*, KStZ 2013, 41 (45).

12 *Suhr*, ZKF 1993, 2.

13 Diese Differenzierung zeigt Parallelen zu der Unterscheidung von einem positiven und einem negativen Schutzbereich der Grundrechte sowie zum Gebrauchmachen oder Nichtgebrauchmachen von der positiven und negativen Grundrechtsfreiheit. Allerdings weist das negative Steuerfindungsrecht typischerweise den Drittbezug zu einem anderen, nachgeordneten Hoheitsträger auf, während die negative Grundrechtsfreiheit das Recht darstellt, *selbst* nicht zu einem bestimmten grundrechtlich relevanten Verhalten gezwungen zu werden.

14 Siehe dazu BVerfGE 65, 325 (355 ff.).

15 Art. 3 Abs. 3 S. 1 BayKAG; § 3 Abs. 1 S. 2 BbgKAG; § 3 Abs. 1 S. 3 KAG MV; § 3 Abs. 1 S. 2 KAG NW; § 3 Abs. 2 KAG LSA.

16 § 3 Abs. 3 NdsKAG; § 3 Abs. 1 S. 3 KAG NW; § 3 Abs. 4 KAG SH.

neuen kommunalen Steuer. Das Nichtgebrauchmachen von dem negativen Steuerfindungsrecht bedeutet, dass ein vorgeordneter Hoheitsträger gegen die Erfindung einer neuen Steuer durch einen nachgeordneten Hoheitsträger nicht einschreitet, z.B. dadurch, dass ein Kommunalabgabengesetz weder ausdrücklich die Erhebung bestimmter kommunaler Steuern untersagt noch die Einführung solcher Steuern unter aufsichtsbehördlichen Genehmigungsvorbehalt stellt[17]. Im Verhältnis zwischen positivem und negativem Steuerfindungsrecht kann das negative Recht aus dem positiven hergeleitet werden. Denn ein Hoheitsträger, der selbst eine Steuer erfinden kann, vermag auch einem anderen nachgeordneten, auf den er dieses Recht übertragen hat, zu untersagen, diese Steuer zu entwickeln.

c) Hoheitsträger als Steuererfinder

Das Steuerfindungsrecht kann nur Hoheitsträgern zustehen. Denn öffentlich-rechtliche Zwangsabgaben können nur von solchen, nicht aber von Privatpersonen erhoben werden.[18] Angesichts der Finanzverfassung des Grundgesetzes muss dem Hoheitsträger ein Steuerfindungsrecht originär oder derivativ zugewiesen sein.

Eingedenk der Vielfalt der Hoheitsträger können sich mehrere Hoheitsträger in ihrem Besteuerungsanspruch wechselseitig überlappen und Steuerpflichtige in der Summe übermäßig belasten. Für die Zuweisung der Steuerfindungsrechte an verschiedene Hoheitsträger sind zwei Grundmodelle denkbar, die auch kombiniert werden können: Zum einen kann ein numerus clausus von Steuern den einzelnen Ebenen abschließend zugewiesen werden. Dann besteht überhaupt kein Steuerfindungsrecht von Hoheitsträgern. Zum anderen kann verschiedenen, miteinander konkurrierenden Hoheitsträgern jeweils ein eigenes Steuerfindungsrecht zukommen. In diesem Fall müssen Konkurrenzregelungen zwischen den von verschiedenen Hoheitsträgern erfundenen Steuern entwickelt werden. Schließlich kann in Kombination beider Modelle nur einem Hoheitsträger ein Steuerfindungsrecht gebühren und alle übrigen Hoheitsträger müssen auf die ihnen zugewiesenen Steuerarten beschränkt sein. In diesem Fall muss sichergestellt sein, dass der erfindende Hoheitsträger nicht in die bereits zugeordneten Kompetenzen der anderen Hoheitsträger eingreift.

2. Kompetenzielle Einordnung des Steuerfindungsrechts

Mit der Zuweisung des Steuerfindungsrechts ist es nicht getan; es sind auch die Steuerverwaltung, die Ertragsverteilung sowie die Rechtsprechungsbefugnis in den Blick zu nehmen. Dies führt zur Einordnung des Steuerfindungsrechts in das Gefüge der steuerrechtlichen Kompetenzen. In chronologischer Reihenfolge können die Kompetenzen zur Aufgabenerfüllung, Fiskalregelung, Verhaltenslenkung, Steuerverwaltung, Streitentscheidung sowie zur Verfügung über den Steuerertrag unterschieden werden. Im Einzelnen sind Wechselwirkungen zwischen den Kompetenzen möglich; so mag z.B. aus der Steuerertragskompetenz des Bundes nach Art. 106 Abs. 1, 3 und 4 GG auf die Steuergesetzgebungskompetenz des Bundes für die übrigen Steuern gem. Art. 105 Abs. 2 Alt. 1 GG geschlossen werden. Eventuell kann in umgekehrter Richtung von der Gesetzgebungskompetenz auf die Ertragskompetenz gefolgert werden.[19]

Die Kompetenz zur Aufgabenerfüllung begründet gem. Art. 104a Abs. 1 GG die Ausgabenverantwortung des Hoheitsträgers.[20] Dessen Bedarf muss im Wesentlichen durch Steuern und andere Abgabeformen gedeckt werden, weil die wirtschaftsbezogenen Grundrechte Art. 12 und 14 GG umfassender Staatswirtschaft entgegenstehen und staatlicher Kreditaufnahme durch Art. 109 und 115 GG enge Grenzen gezogen sind. Aus dem Finanzbedarf allein folgt aber noch kein Steuerfindungsrecht, auch nicht aus Art. 104a Abs. 1 GG.

Das Steuerfindungsrecht ist als Sonderfall der Kompetenzen zum Erlass von Fiskalregelungen einzuordnen. Diese umfassen als ausdrückliche Zuständigkeit die namentlich aufgeführten Steuern, zu deren Erlass Bund[21], Länder[22] oder andere Hoheitsträger ermächtigt werden. Hinzu tritt das Steuerfindungsrecht als weitere fiskalische Regelungskompetenz, die sich auf die nicht ausdrücklich aufgelisteten Steuern bezieht. Insoweit stellt die Kompetenz zur Fiskalregelung zumindest theoretisch die zentrale Kompetenz dar.

Weil Steuern nicht nur Fiskalzwecke verfolgen, sondern vielfach auch Lenkungswirkungen hervorrufen,[23] steht das Steuerfindungsrecht auch in Beziehung zu den Kompetenzen zum Erlass von Verhaltensregelungen. Stehen beide Zuständigkeiten demselben Hoheitsträger zu, ergeben sich keine Probleme. Fallen die Verhaltensregelungszuständigkeit und die fiskalische Normierungskompetenz auseinander, erzeugt das Steuerfindungsrecht Konflikte zwischen den beiden regelungsbefugten Hoheitsträgern. Dies wirft die Frage auf, ob das Steuerfindungsrecht nicht als einfache Kompetenz nur eine fiskalische Zuständigkeit fordert, sondern als qualifizierte Kompetenz zusätzlich auch eine entsprechende Befugnis zur Verhaltensregelung. Das BVerfG hat für die Lenkung-

17 So ist bspw. die Rechtslage in Baden-Württemberg, Hessen, Rheinland-Pfalz, dem Saarland und Sachsen.

18 Für Steuern ergibt sich dies bereits aus der Definition, die die Erhebung von einem „öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen" voraussetzt, vgl. BVerfGE 49, 343 (353); BVerfGE 65, 325 (344); BVerfGE 72, 330 (433).

19 Dazu Abschnitt III.3.

20 Vgl. *Maunz*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz Kommentar, 2013[68], Art. 104a GG, Rz. 9.

21 Siehe z.B. die Kompetenz des Bundes für die Zölle und Finanzmonopole gem. Art. 105 Abs. 1 GG.

22 Vgl. etwa die Befugnis der Länder zur Regelung der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern gem. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG.

23 Vgl. § 3 Abs. 1 Halbs. 2 AO, wonach die Erzielung von Einnahmen auch Nebenzweck sein kann.

steuern[24] entschieden, dass eine solche weitere Regelungskompetenz nicht erforderlich sei und im Verhältnis der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern mit der von ihm entwickelten ungeschriebenen Voraussetzung der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung[25] zumindest in Ansätzen eine Antwort gegeben.

Es stellt sich die Folgefrage, welcher Hoheitsträger die erfundene Steuer einzuziehen hat. Dabei sei auf Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG hingewiesen: *„Die übrigen Steuern werden durch Landesfinanzbehörden verwaltet."*[26]. Das Grundgesetz stellt eine Auffangkompetenz zur Verfügung, so dass hinsichtlich der Steuererhebung keine Regelungslücke besteht.

Bei Einziehung einer neuen Steuer entstehen regelmäßig Streitfragen zwischen Steuerpflichtigem und Hoheitsträger. Wegen der umfassenden Rechtsweggarantie des Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG muss auch insoweit gerichtlicher Rechtsschutz bestehen. Dafür stehen die Finanzgerichtsbarkeit[27] sowie subsidiär die Verwaltungsgerichtsbarkeit,[28] die zuständig für kommunal- und kirchensteuerrechtliche Streitigkeiten ist, zur Verfügung und höchst subsidiär die ordentliche Gerichtsbarkeit[29]. In jedem Fall ist der von Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG geforderte umfassende Rechtsschutz gewährleistet, so dass eine neue Steuer keine Rechtsschutzlücken aufreißt.

Die wichtigste Frage des Steuerfindungsrechts lautet, welcher Hoheitsträger den Steuerertrag erhält. Hier bietet Art. 106 GG, der die dort namentlich aufgezählten Steuern zwischen Bund, Ländern, Gemeinden und Gemeindeverbänden aufteilt, nur begrenzt Hilfe, weil er – im Unterschied etwa zur Steuerverwaltungskompetenz nach Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG – keine Ertragszuständigkeit für *„die übrigen Steuern"* normiert. Welche Folgerungen daraus für die grundsätzliche Anerkennung eines Steuerfindungsrechts sowie für die Verteilung des Steuerertrags zu ziehen sind, stellt eines der Themen dieser Untersuchung dar.

III. Steuerfindungsrecht des Bundes

Ob dem Bund ein Steuerfindungsrecht zukommt, ist nicht nur für dessen Möglichkeit maßgebend, seine finanzielle Situation durch Erschließung neuer Einnahmequellen zu verbessern, sondern mittelbar auch für die Länder und übrige Hoheitsträger von Bedeutung, soweit deren Regelungs- und Ertragszuständigkeit beeinflusst wird. Anknüpfungspunkt ist Art. 105 Abs. 2 GG, wonach der Bund die konkurrierende Gesetzgebung *„über die übrigen Steuern"* besitzt (1.). Bejaht man ein Steuerfindungsrecht, stellen sich die Folgeprobleme, wer diese Steuern verwaltet (2.) und wem ihr Ertrag zusteht (3.).

1. Auslegung des Art. 105 Abs. 2 GG

Hinsichtlich der Auslegung des Art. 105 Abs. 2 GG in Bezug auf ein Steuerfindungsrecht des Bundes werden im Wesentlichen drei Auffassungen vertreten: Zum einen wird ein uneingeschränktes Steuerfindungsrecht bejaht[30], zum anderen wird ein solches Steuerfindungsrecht generell abgelehnt[31], schließlich findet sich eine vermittelnde Auffassung, die ein eingeschränktes Steuerfindungsrecht in den Grenzen des Art. 106 GG anerkennt[32]. Zur Klärung bietet es sich an, Art. 105 Abs. 2 GG nach seinem Wortlaut, seiner systematischen Stellung, seiner Entstehungsgeschichte sowie nach seinem Sinn und Zweck zu interpretieren.

Betrachtet man den Wortlaut der Norm, spricht die weitgefasste Formulierung *„die übrigen Steuern"* eher für ein Steuerfindungsrecht des Bundes.[33] Hätte der Verfassungsgesetzgeber ein solches Steuerfindungsrecht ausschließen wollen, hätte es nahegelegen, stattdessen in Art. 105 Abs. 2 GG von den *„übrigen Steuern gem. Art. 106 GG"* zu sprechen, was gerade nicht geschehen ist.

An die Verbindung des Art. 105 Abs. 2 GG mit Art. 106 GG knüpfen die Autoren an, die aus systematischen Gründen ein in Art. 105 Abs. 2 GG verankertes Steuerfindungsrecht des Bundes ablehnen. Bezöge man *„übrige[...] Steuern"* aus Art. 105 Abs. 2 GG nur auf die in Art. 106 GG genannten Steuern, könne kein umfassendes Steuerfindungsrecht bestehen bzw. lediglich ein Recht auf Erfindung von Steuern in den Grenzen des Art. 106 GG. Insofern müsse man die Finanzverfassung als geschlossenes System[34] betrachten mit einer erschöpfenden Aufzählung möglicher Steuern in Art. 106 GG[35]. Da Art. 106 GG keine subsidiäre Generalklausel zur Verteilung sonstiger Steuererträge zur Verfügung stelle und es keine Steuerquelle geben dürfe, deren Ertrag nicht durch Art. 106 GG aufgeteilt werde, scheide die Ableitung eines Steuer-

24 Vgl. zu den Lenkungsteuern BVerfGE 13, 181 (196 f.); BVerfGE 16, 147 (162); BVerfGE 36, 66 (71); BVerfGE 38, 61 (80); dagegen *Selmer*, Steuerintervention und Verfassungsrecht, 1972, S. 164; *Stern*, Staatsrecht, Bd. II, S. 1105; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III[1], S. 1062.

25 Vgl. zu den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern BVerfGE 98, 106.

26 Siehe auch Abschnitt III.2.

27 Beruhend auf Art. 108 Abs. 6 GG.

28 Basierend auf Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG.

29 Art. 19 Abs. 4 S. 2 GG.

30 So *Brockmeyer*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf, Grundgesetz Kommentar[11], Art. 106 GG, Rz. 7; *Fischer-Menshausen*, in von Münch/Kunig, Grundgesetz Kommentar, Bd. 3[3], Art. 105 GG, Rz. 16 f.; *Heun* in Dreier (FN 10), Rz. 33; ähnlich auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III[2], 2012, S. 1325, soweit die Steuer den Grundrechten entspricht, insbesondere der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

31 So *Gärditz*, N&R 2013, 11 (16 f.); *Pieroth* in Jarass/ders., Grundgesetz Kommentar[12], Art. 105 GG, Rz. 25; Art. 106 GG, Rz. 2, 12; *Schwarz* in von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz Kommentar[6], Bd. 3, Art. 105 GG, Rz. 33, 47; *Wernsmann*, DStJG 35 (2012), 95 (96).

32 *Heintzen* in von Münch/Kunig, Grundgesetz Kommentar[6], Bd. 2; *Henneke* in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf, Grundgesetz Kommentar[13], Art. 105 GG, Rz. 23; *Müller-Franken* in Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum Grundgesetz[23], Art. 105 GG, Rz. 205-209; *Siekmann* in Sachs (FN 10), Art. 105 GG, Rz. 49 f.

33 Siehe *Heun* in Dreier (FN 10), Rz. 33.

34 *Siekmann* in Sachs (FN 10), Art. 105 GG, Rz. 50.

35 So *Pieroth* in Jarass/ders. (FN 31), Art. 106 GG, Rz. 2.

findungsrechts aus Art. 105 GG aus.[36] Es bestehe ein Verbot freischwebender Steuererträge, die Ertragsverteilung dürfe nicht unterlaufen und Art. 106 Abs. 3, 4 GG nicht umgangen werden.[37] Im Interesse ausgewogener Bund-Länder-Finanzbeziehungen[38] dürfe keine Lücke in das Verteilungssystem der Steuererträge gerissen werden[39]. Die Erfindung von Steuern durch den Bund dürfe nicht dazu führen, dass die Mitwirkung der Länder an der Gesetzgebung des Bundes durch den Bundesrat nach Art. 105 Abs. 3 GG umgangen werde.[40]

Lehnt man die Verknüpfung des Art. 105 Abs. 2 GG mit Art. 106 GG hingegen ab, ist der Weg frei für die Zuerkennung eines weiten Bundessteuerfindungsrechts. Eine Störung des Verteilungsgleichgewichts zwischen Bund und Ländern steht nicht zu befürchten, weil die Korrekturmöglichkeit des Art. 106 Abs. 4 GG besteht, wonach die Anteile von Bund und Ländern am Aufkommen der Umsatzsteuer durch Bundesgesetz angepasst werden können.[41] Es besteht gem. Art. 106 Abs. 3 S. 3 GG ggf. sogar eine Gesetzgebungspflicht, wobei ein solches Gesetz gem. Art. 106 Abs. 3 S. 3 GG der Zustimmung des Bundesrates bedarf, weshalb von einer Umgehung der Länderbeteiligung keine Rede sein kann. Zieht man in Betracht, dass der Bund Steuern mit Ertrag für die Länder gem. Art. 106 Abs. 2 GG sogar komplett abschaffen kann, stellt es einen geringeren Eingriff in die Steuerertragshoheit der Länder dar, wenn der Bund eine neue Steuer erfindet, die möglicherweise den anderweitigen Steuerertrag der Länder mindert oder die Gewichtung der Steuererträge zwischen Bund und Ländern verschiebt. Schließlich ist die Beziehung des Art. 105 Abs. 2 GG zu der sog. Schuldenbremse[42] nach Art. 109 Abs. 3 und 115 GG zu bedenken. Wird dem Bund danach grds. verwehrt, in erheblichem Maße Kredite aufzunehmen, kann er seine Aufgaben aber nur begrenzt zurückfahren, muss ihm eine andere Möglichkeit offenstehen, zusätzliche Ausgaben zu decken. Da dies nur in begrenztem Umfang durch die Erhöhung bestehender Steuern erfolgen kann, muss er ggf. sogar völlig neue Steuern erfinden können.

Auch die Historie des Art. 105 Abs. 2 GG spricht eher für ein Steuerfindungsrecht des Bundes.[43] Während die Ursprungsfassung des Art. 105 GG[44] von 1949 noch namentlich aufgelistete Steuergesetzgebungskompetenzen des Bundes und der Länder enthielt, grenzt sich die jetzige Fassung, zurückgehend auf die Finanzverfassungsreform 1969[45], mit der generalklauselartigen Formulierung der *„übrigen Steuern"* davon deutlich ab[46]. Vor diesem Wechsel der Regelungstechnik darf man die Augen nicht verschließen, zumal der damalige Gesetzentwurf der Bundesregierung ausweislich seiner Begründung vorsah, dass der Bund für *„alle Steuern, für die er nicht die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz hat, die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz erhält"*[47].

Auch unter teleologischen Gesichtspunkten ist ein umfassendes Bundessteuerfindungsrecht zu bejahen. Zwar kennt Art. 106 GG neben einzelnen namentlich genannten Steuern wie der Kraftfahrzeugsteuer auch bestimmte Steuertypen wie die Verbrauchsteuern, die ausgestaltet werden können, so dass das grundgesetzliche Steuergefüge sich nicht als völlig starr präsentiert.[48] Doch ist nicht ersichtlich, warum die Weiterentwicklung des Steuersystems unnötig beeinträchtigt werden sollte.[49] Der Schutz der Länder kann durch deren Beteiligung an der Gesetzgebung des Bundes gewahrt werden, die notwendige Gewährleistung der Belange der Steuerpflichtigen kann wirksamer durch eine grundrechtlich orientierte Rechtsprechung erfolgen als durch das Festhalten an überkommenen Steuern und dem Verbot ihrer Ablösung oder Ergänzung durch neuartige Steuern.

In der Zusammenschau dieser verschiedenen Auslegungsgesichtspunkte sprechen daher die besseren Argumente entgegen der h.M. für die Anerkennung eines im Grundsatz umfassenden Steuerfindungsrechts des Bundes auf der Grundlage des Art. 105 Abs. 2 GG.

---

36 Siehe *Heintzen* in von Münch/Kunig (FN 32), Art. 105 GG, Rz. 46; *Winands*, JuS 1986, 942 (944).

37 Vgl. *Siekmann* in Sachs (FN 10), Art. 105 GG, Rz. 50; *Schwarz* in von Mangoldt/Klein/Starck (FN 31), Art. 106 GG, Rz. 18.

38 Vgl. *Schwarz* in von Mangoldt/Klein/Starck (FN 31), Art. 106 GG, Rz. 18.

39 Siehe *Schwarz* in von Mangoldt/Klein/Starck (FN 31), Art. 106 GG, Rz. 18.

40 *Siekmann* in Sachs (FN 10), Art. 105 GG, Rz. 50. Zur Funktion des Art. 105 Abs. 3 GG s. auch *Birk*, Steuerrecht[15], Rz. 139; *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen. Finanzverfassung[2], Rz. 663.

41 Insofern ist von einem flexiblen Finanzausgleichssystem auszugehen. Anders die h.M., vgl. *Heun* in Dreier (FN 10), Rz. 33.

42 Eingeführt durch die Föderalismusreform II mit dem Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 29.7.2009, BGBl. I, 2248. Siehe dazu *Christ*, NVwZ 2009, 1333 ff.; *Fassbender*, NVwZ 2009, 737 ff.; *Korioth*, JZ 2009, 729 ff.; *Ohler*, DVBl. 2009, 1274 ff.; *Scholl*, DÖV 2010, 160 ff.; *Seiler*, JZ 2009, 721 ff.

43 Ebenso *Brockmeyer* in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf (FN 30), Art. 106 GG, Rz. 7.

44 Art. 105 GG a.F. lautete: „(1) Der Bund hat die ausschließliche Gesetzgebung über die Zölle und Finanzmonopole. (2) Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über 1. die Verbrauchs- und Verkehrssteuern mit Ausnahme der Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis, insbesondere der Grunderwerbsteuer, der Wertzuwachssteuer und der Feuerschutzsteuer, 2. die Steuern vom Einkommen, Vermögen, von Erbschaften und Schenkungen, 3. die Realsteuern mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze, wenn er die Steuern ganz oder zum Teil zur Deckung der Bundesausgaben in Anspruch nimmt oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 vorliegen. (3) Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, bedürfen der Zustimmung des Bundesrates. Siehe dazu *Henneke* (FN 40), Rz. 651 f.

45 20. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 12.5.1969, BGBl. I, 357.

46 Darauf weisen *Brockmeyer* in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf (FN 30), Art. 105 GG, Rz. 5; *Fischer-Menshausen* in von Münch/Kunig (FN 30), Art. 105 GG, Rz. 16, und *Heun* in Dreier (FN 10), Rz. 29, hin.

47 Bundestagsdrucksache V/2861, S. 32, Nr. 128; S. 94.

48 Darauf weist *Heintzen* hin in von Münch/Kunig (FN 32), Art. 105 GG, Rz. 46.

49 Siehe *Fischer-Menshausen* in von Münch/Kunig (FN 30), Art. 105 GG, Rz. 17, und *Heun* in Dreier (FN 10), Rz. 33.

2. Verwaltung der erfundenen Steuer als Folgefrage

Billigt man dem Bund die Erfindung von Steuern zu, fragt sich, wer diese zu erheben hat. Hier hat die Finanzverfassung Vorsorge getroffen, denn gem. Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG sind die Landesfinanzbehörden für die Verwaltung der *„übrigen Steuern"* zuständig. Legt man den Begriff der *„übrigen Steuern"* in Art. 105 Abs. 2 GG weit aus und entnimmt daraus ein Steuerfindungsrecht des Bundes, hat dies konsequenterweise auch für die Interpretation des Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG zu gelten. *„Übrige [...] Steuern"* i.S.d. Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG sind nicht nur die weiteren in Art. 106 GG namentlich aufgeführten Steuern, die nicht nach Art. 108 Abs. 1 GG durch Bundesfinanzbehörden verwaltet werden, sondern auch die sonstigen Steuern, die der Bund gem. Art. 105 Abs. 2 GG neu entwickelt hat. Dieses Auseinanderfallen von Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenz stellt keinen Fremdkörper in der Verfassung dar, sondern fügt sich in die grundgesetzliche Kompetenzverteilung der Art. 30; 70; 83 GG nahtlos ein: Der Bund hat die Regelungskompetenz, die Länder die Verwaltungskompetenz. Von der Verteilung des Steuerertrags neu erfundener Steuern auf Bund oder Länder hängt es dann ab, ob die Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes gem. Art. 108 Abs. 3 S. 1 GG tätig werden oder ob landeseigene Verwaltung gem. Art. 83; 84 GG vorliegt.

3. Verteilung des Steuerertrages als Folgeproblem

Erkennt man ein Steuerfindungsrecht des Bundes an, stellt sich das Folgeproblem, wem die Ertragshoheit gebührt. Im Unterschied zu Art. 108 GG fehlt es in Art. 106 GG an einer Auffangregelung für die Zuweisung der Erträge der *„übrigen Steuern"*. Schließt man daraus nun nicht, dass dem Bund gar kein Steuerfindungsrecht zusteht (a)), könnte man die Ertragskompetenz als Kompetenz kraft Natur der Sache (b)) oder als Annex zur Regelungskompetenz bestimmen (c)), die Verteilungsregelung des Art. 106 GG analog anwenden (d)), eine Verfassungsänderung für erforderlich erachten (e)), die Frage dem einfachen Gesetzgeber überantworten (f)) oder auf Art. 30 GG zurückgreifen (g)).

a) Schluss von der fehlenden Regelung des Steuerertrages auf die fehlende Befugnis zur Steuererfindung?

Wie erwähnt, wird meist vertreten,[50] aus der mangelnden ausdrücklichen Regelung der Ertragsverteilung für übrige Steuern könne auf das fehlende Bundessteuerfindungsrecht geschlossen werden. Damit wird ein notwendiger Zusammenhang zwischen der Ertrags- und Regelungskompetenz vorausgesetzt, der indes nicht zwingend ist. Vielmehr ist nach alternativen Regelungen der Ertragsverteilung neuer Steuern zu suchen.

b) Ertragskompetenz kraft Natur der Sache?

Dem Bund könnte kraft Natur der Sache der Ertrag bundesrechtlich erfundener und geregelter Steuern zustehen. Dies setzte jedoch voraus, dass denknotwendig die Kompetenz nur dem Bund zustehen kann.[51] Wie die Regelung in Art. 106 Abs. 2 GG jedoch offenbart, gibt es bundesrechtlich geregelte Steuern, deren Ertrag den Ländern zugewiesen ist. Eine Bundesertragskompetenz mag zwar prima facie naheliegen, denknotwendig ist sie jedoch nicht.

c) Ertragskompetenz als Annexkompetenz zur Regelungskompetenz?

Für eine Ertragskompetenz des Bundes als Annexkompetenz zur Regelungskompetenz[52] spricht, dass auch sonst von der Gesetzgebungskompetenz für eine Sachmaterie auf Folgekompetenzen geschlossen wird, etwa für Phasen der Vorbereitung oder Durchführung oder für das Verwaltungsverfahren[53]. Auch für Beiträge und Gebühren ist vielfach anerkannt, dass von der Bundesgesetzgebungskompetenz für die Regelung der Sachmaterie zugleich auf die Kompetenz zur Regelung der Erhebung von Vorzugslasten für diese Materie geschlossen wird.

Die Ertragskompetenz einer Steuer geht jedoch über solche anerkannten Annexkompetenzen hinaus. Sie erfasst nicht nur die Vorbereitung oder Durchführung des Steuerfindungsrechts und betrifft auch nicht nur das Verfahren der Steuererhebung, sondern stellt eine selbständige Regelungsmaterie dar, wie sich auch aus der sonst im Grundgesetz vorgenommenen Trennung zwischen Regelungskompetenz, Art. 105 GG, und Ertragskompetenz, Art. 106 GG, ergibt. Im Gegenteil könnte man die Ertragskompetenz als zentrale Kompetenz betrachten und das Steuerfindungsrecht seinerseits nur als ihr Vorbereitungsstadium begreifen. Für ein solches Verständnis spräche Art. 105 Abs. 2 Alt. 1 GG, wonach die Regelungskompetenz des Bundes an seine Ertragskompetenz anknüpft und nicht umgekehrt.

Auch die Parallele zur Erhebung von Beiträgen und Gebühren vermag nicht zu überzeugen. Denn während der Ertrag der Vorzugslasten thematisch gebunden für das jeweilige Sachgebiet zu verwenden ist und insofern die Finanzverfassung kaum zu berühren vermag, stehen die Steuererträge wegen des Non-Affektationsprinzips grundsätzlich zur freien Verfügung des ertragsberechtigten Hoheitsträgers und können insoweit die finanzpolitischen Gewichte zwischen Bund und Ländern verschieben. Dies schließt zwar die Erfindung neuer Steuern nicht aus, gebietet aber eine Ertragsverteilung, die nicht auf eine ungeschriebene Annexkompetenz gestützt wird.

---

50 *Henneke* (FN 40), Rz. 659; *Pieroth* in Jarass/ders. (FN 31), Art. 106 GG, Rz. 2; *Schwarz* in von Mangoldt/Klein/Starck (FN 31), Art. 106 GG, Rz. 18; *Siekmann* in Sachs (FN 10), Art. 105 GG, Rz. 50; *Wernsmann*, DStJG 35 (2012), 95 (98).

51 Siehe *Maurer*, Staatsrecht I[6], § 10 Rz. 30.

52 *Flach*, Kommunales Steuerfindungsrecht und Kommunalaufsicht, Diss. iur. Hamburg, 1998, S. 49. Dies wird auch erwogen von *Schneider* in Alternativkommentar zum Grundgesetz[3], Art. 105 GG Rz. 22. Siehe auch weitere Nachweise bei *Häde*, Finanzausgleich, S. 163, Rz. 161. Ablehnend äußert sich *Henneke* (FN 40), Rz. 659.

53 Dazu *Maurer* (FN 51), Rz. 29.

d) Analoge Anwendung des Art. 106 GG?

Da weder eine ausdrückliche geschriebene Ertragskompetenz vorliegt noch eine ungeschriebene Kompetenz zu bejahen ist, könnte im Wege eines Analogieschlusses zu Art. 106 GG als sachnächster Vorschrift nach einer Kompetenz gesucht werden. Dies setzte jedoch u.a. eine planwidrige Regelungslücke voraus. Dann müsste die Finanzverfassung abschließend sein und somit den Rückgriff auf die allgemeine Kompetenzverteilungsregelung des Art. 30 GG ausschließen. Zwar stellen die Art. 104a ff. GG eine „*Welt für sich*" dar, wie sich u.a. aus der Zuweisung einer Gesetzgebungskompetenz an die Länder in Art. 105 Abs. 2a GG ergibt, die sonst wegen Art. 30; 70 GG überflüssig wäre. Die Abgeschlossenheit der Finanzverfassung kann aber nur soweit reichen, soweit sich in den Art. 104a ff. GG überhaupt Regelungen finden. Es überzeugt hingegen nicht, wenn zunächst von dem abschließenden Charakter der Art. 104a ff. GG ausgegangen wird und verbleibende Lücken dann nicht durch die übrigen Bestimmungen des Grundgesetzes geschlossen werden sollen, sondern durch Rückgriff auf die allgemeinen Techniken juristischer Methodenlehre. Eine analoge Anwendung des Art. 106 GG ist abzulehnen.

e) Erfordernis einer Verfassungsänderung?

Von einer Regelungslücke geht *Tipke*[54] aus, der eine Verfassungsänderung fordert. Damit wird er zwar der Bedeutung der erforderlichen Regelung der Steuerertragsverteilung gerecht. Es scheint aber widersprüchlich, einerseits ein Bundessteuerfindungsrecht ohne Grundgesetzänderung zulassen zu wollen, andererseits aber eine Verfassungsänderung zu fordern, um den Steuerertrag aufzuteilen. Dies entwertet das anerkannte Bundessteuerfindungsrecht vollständig. Wenn der Bund ohne Verfassungsänderung von seinem Steuerfindungsrecht keinen Gebrauch zu machen vermag, kann auch gleich im Wege der Grundgesetzänderung ausdrücklich eine neue Steuer eingeführt oder dem Bund auch explizit das Steuerfindungsrecht eingeräumt werden.

f) Zuständigkeit des einfachen Gesetzgebers?

Brockmeyer[55] hingegen hält den einfachen Gesetzgeber für berufen, den Steuerertrag zu verteilen. Zwar wird hiermit dem Charakter des Grundgesetzes als Rahmenordnung[56] Rechnung getragen, doch zeigt der Vergleich mit Art. 106 Abs. 3, 4 GG, dass das flexible Element der Finanzverfassung die Umsatzsteuerverteilung darstellt, die an bestimmte verfassungsrechtliche Vorgaben geknüpft ist und deren Aufteilung dem einfachen Gesetzgeber nicht voraussetzungslos überlassen wird. Wenn das Grundgesetz selbst bei der Umsatzsteuer als dem Ventil der Steuermaschinerie inhaltliche Anforderungen aufstellt, überzeugt es nicht, wenn andere Steuererträge ohne jegliche Vorgabe zur freien Verfügung des einfachen Gesetzgebers stehen sollen. Dies umginge die differenzierte Umsatzsteuerverteilungsregelung.

g) Orientierung an Art. 30 GG

Im Ergebnis drängt sich der Rückgriff auf Art. 30 GG auf.[57] Zu den Befugnissen im Sinne dieser Norm zählt auch die Kompetenz, den Ertrag einer neuen Steuer zu erhalten. Grundsätzlich steht daher der Ertrag einer von dem Bund erfundenen Steuer den Ländern zu, was praktisch die Erfindung neuer Steuern durch den Bund bremsen dürfte. Dies fügt sich nahtlos in die grundgesetzliche Konzeption ein. Denn es bestehen auch sonst zahlreiche Fälle, in denen der Bund zwar die gesetzlichen Regelungen trifft, die Länder aber den Steuerertrag erhalten. Man denke nur an sog. Landessteuern, Art. 106 Abs. 2 GG, und den Länderanteil an den Gemeinschaftsteuern, Art. 106 Abs. 3, 4 GG, die allesamt auf Bundesgesetzen beruhen. Dadurch wird das Steuerfindungsrecht des Bundes nicht entwertet, denn wenn die Länder den Ertrag einer neu erfundenen Steuer gem. Art. 30 GG erhalten, entwickelt sich das Verhältnis zwischen den Einnahmen und Ausgaben des Bundes und der Länder anders und die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer sind u.U. nach Art. 106 Abs. 4 S. 1 GG neu – und zwar zugunsten des Bundes – festzusetzen.[58] I.E. profitierte der Bund zwar nicht unmittelbar vom Ertrag neu erfundener Steuern, wohl aber mittelbar durch einen erhöhten Umsatzsteueranteil.

IV. Steuerfindungsrecht der Länder

Die hinsichtlich des Steuerfindungsrechts der Länder vertretenen Ansichten lassen sich in drei Gruppen zusammenfassen: Auf der einen Seite stehen diejenigen, die auch den Ländern ein uneingeschränktes Steuerfindungsrecht einräumen.[59] Das andere Ende des Spektrums markieren jene, welche ein solches Findungsrecht ablehnen.[60] Dazwischen finden sich die vermittelnden Positionen, die ein eingeschränktes Steuerfindungsrecht in den Grenzen des Art. 106 GG bejahen.[61] Nach Unterscheidung zwischen den grundgesetzlichen (1.) und den landesverfassungsrechtlichen Gewährleistungen (2.) ist ein etwaiges Steuerfindungsrecht der Länder in Beziehung zu setzen zum Steuerfindungsrecht des Bundes (3.).

54 *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. III[1], S. 1095.

55 *Brockmeyer* in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf (FN 30), Art. 106 GG, Rz. 6.

56 Dazu *Siekmann* in Sachs (FN 10), Art. 91d, Rz. 9.

57 Auch *Häde* (FN 52), S. 164, plädiert dafür. *Birk* in Alternativkommentar zum Grundgesetz[2], Art. 106 GG, Rz. 21, der selbst ein Steuerfindungsrecht des Bundes ablehnt, erwägt immerhin den Rückgriff auf diese Norm; ablehnend äußert sich *Henneke* (FN 40), Rz. 659.

58 Zur Neufestsetzung der Anteile an der Umsatzsteuer vgl. *Badura*, Staatsrecht[4], Abschnitt I, Rz. 52.

59 So *Flach* (FN 52) S. 47 ff.; wohl auch *Fischer-Menshausen* in von Münch/Kunig (FN 30), Art. 105 GG, Rz. 16.

60 So *Heintzen* in von Münch/Kunig (FN 32), Art. 105 GG, Rz. 46; *Müller-Franken* in Friauf/Höfling (FN 32), Rz. 243; *Pieroth* in Jarass/ders. (FN 31), Art. 106 GG, Rz. 12; *Schwarz* in von Mangoldt/Klein/Starck (FN 31), Art. 106 GG, Rz. 17 ff.; *Siekmann* in Sachs (FN 10), Art. 105 GG, Rz. 50.

61 *Heun* in Dreier (FN 10), Rz. 33, räumt den Ländern dies im Rahmen ihrer subsidiären Zuständigkeit ein.

1. Grundgesetzliche Zuweisung eines Steuerfindungsrechts

Für eine Anerkennung eines Steuerfindungsrechts der Länder bieten sich vier Anknüpfungspunkte an: Diese sind die Regelung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG (a)), die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 GG (b)), die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 1 GG (c)) sowie die allgemeinen Kompetenzzuweisungsnormen der Art. 30; 70 GG (d)).

a) Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern gem. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG

Hinsichtlich örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern weist Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG den Ländern das Gesetzgebungsrecht zu. Dies stellt einen der wenigen Fälle ausdrücklicher Kompetenzzuordnung an die Länder im Grundgesetz dar, weil sich diese ansonsten jeweils als Regel aus Art. 30 GG ergibt, sofern nicht ausnahmsweise eine Zuweisung an den Bund erfolgt ist.[62]

Die Länder haben die Befugnis, neue örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern einzuführen, bestehende zu ändern und aufzuheben. Die Länder haben hiervon durch den Erlass von Kommunalabgabengesetzen Gebrauch gemacht. Es wird üblicherweise die Kompetenz zur Regelung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern auf die Gemeinden, teils auch auf die Landkreise, übertragen. Dieser Transfer einer Gesetzgebungskompetenz erscheint prima facie verfassungsrechtlich nicht unproblematisch, denn hätte der Grundgesetzgeber eine solche kommunale Kompetenz beabsichtigt, hätte er den auch sonst im Finanzverfassungsrecht ausdrücklich aufgeführten Kommunen[63] direkt diese Zuständigkeit übertragen können. Indes erhellt Art. 71 GG, dass sogar bei einer ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz des Bundes eine Übertragung der Kompetenz durch ein Bundesgesetz auf die Länder erfolgen kann. Es sind keine Gründe ersichtlich, warum nicht in gleicher Weise bei einer ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz der Länder, wie der in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG, diese ebenfalls – durch Landesgesetz – auf die Kommunen übertragen werden kann. Hinsichtlich örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern steht den Ländern somit ein originäres Steuerfindungsrecht zu, das sie regelmäßig auf die Kommunen übertragen, so dass diese insoweit ein derivatives Steuerfindungsrecht besitzen.

b) Zuweisung durch Art. 105 Abs. 2 GG

Praktisch bedeutsamer ist, ob den Ländern auch über örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern hinaus ein Steuerfindungsrecht hinsichtlich *„übrige[r] Steuern"* nach Art. 105 Abs. 2 GG zusteht. Der Wortlaut spricht dafür, denn nach Art. 105 Abs. 2 GG ist dem Bund nur die *„konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern"* eingeräumt, nicht aber die ausschließliche. Dann steht den Ländern gem. Art. 72 Abs. 1 GG die Befugnis zur Gesetzgebung zu, solange und soweit der Bund von seiner Zuständigkeit nicht durch Bundesgesetz Gebrauch macht.[64] Teils wird der Wortlaut aber als verfehlt angesehen und korrigierend i.S.e. ausschließlichen Bundesgesetzgebungskompetenz interpretiert.[65] Dies setzte voraus, die wörtliche Fassung des Art. 105 Abs. 2 GG als Redaktionsversehen zu betrachten. Selbst bei einer solchen Auslegung bliebe es aber weiterhin möglich, dass der Bund die Länder bei dieser dann unterstellten ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz durch Gesetz nach Art. 71 GG ausdrücklich ermächtigte, eine Steuer durch Landesgesetz zu erfinden.

Unter systematischen Gesichtspunkten könnte man diesen Rückgriff auf Art. 71 und 72 Abs. 1 GG indes ablehnen, weil die grundgesetzliche Finanzverfassung grundsätzlich eine abschließende Normierung darstellt. Dies kann jedoch nur gelten, soweit sich in den Art. 104a ff. GG überhaupt Regelungen finden. Außerdem bedienen auch die Art. 104a ff. GG sich der allgemein üblichen Terminologie des Grundgesetzes, die anderenorts im Grundgesetz näher erläutert wird, und verwenden keine davon abweichende Begriffsbildung. So werden in den Art. 71 und 72 Abs. 1 GG die ausschließliche und konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes nicht nur beschränkt auf den Abschnitt VII. des Grundgesetzes bestimmt, sondern allgemein für die gesamte Verfassung.[66]

Der Vergleich der Regelungskompetenz des Art. 105 Abs. 2 GG mit der Ertragskompetenz nach Art. 106 GG vermag ein Steuerfindungsrecht der Länder gleichfalls nicht auszuschließen. Wie bereits bei der Untersuchung des Steuerfindungsrechts des Bundes dargelegt, bezieht sich *„übrige[...] Steuern"* entgegen der h.M. nicht nur auf die Steuern aus Art. 106 GG, sondern auch auf andere, darin nicht namentlich aufgeführte Steuerarten. Erkennt man aber ein Steuerfindungsrecht des Bundes nach dieser Norm an, dann besteht es entsprechend auch für die Länder.

Auch Art. 105 Abs. 2a GG steht einem Steuerfindungsrecht der Länder nach Art. 105 Abs. 2 GG nicht entgegen. Zwar könnte man prima facie den Umkehrschluss zu dieser Bestimmung ziehen und daraus entnehmen, dass den Ländern gerade in allen übrigen Fällen kein Gesetzgebungsrecht zukommen soll. Indes sollte Art. 105 Abs. 2a GG zwar den Rückgriff auf Art. 30; 70 GG ausschließen[67], steht einem anderweitig aus den finanzverfassungsrechtlichen Bestimmungen des Grundgesetzes abgeleiteten Steuerfindungsrecht der Länder jedoch nicht entgegen.

Die Entstehungsgeschichte des Art. 105 Abs. 2 GG spricht ebenfalls für ein Steuerfindungsrecht der Länder. Bereits die Ursprungsfassung des Grundgesetzes

62 Dazu *Henneke* (FN 40), Rz. 645.

63 Als Beispiel für eine ausdrückliche Zuweisung einer Regelungskompetenz an die Kommunen s. das Hebesatzrecht bei den Realsteuern nach Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG.

64 Siehe *Mohl*, Die Einführung und Erhebung neuer Steuern aufgrund des kommunalen Steuerfindungsrechts, Diss. iur. Gießen, 1991, S. 72.

65 *Birk* (FN 40), Rz. 135; *Jochum*, Steuerrecht I, Rz. 93; *Vogel* in Isensee/Kirchhof, HStR IV, § 87 Rz. 39.

66 Ebenso *Flach* (FN 52), S. 52.

67 *Heintzen* in von Münch/Kunig (FN 32), Art. 105 GG, Rz. 47; *Müller-Franken* in Friauf/Höfling (FN 32), Rz. 243.

sah in Art. 105 Abs. 2 GG a.F. lediglich eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes über die damals dort namentlich aufgeführten Steuern vor.[68] Die Bundesregierung ging dann in ihrem Entwurf zur Änderung der Finanzverfassung, der im Wesentlichen den später in das Grundgesetz aufgenommenen oder geänderten Vorschriften zugrunde liegt, von einem außerhalb der bundesrechtlich geregelten Steuern fortbestehenden Steuerfindungsrecht der Länder aus.[69]

Der Sinn und Zweck des Art. 105 Abs. 2 GG spricht ebenfalls für die Zuerkennung eines Steuerfindungsrechts der Länder. Auch hier ist nicht ersichtlich, warum eine Weiterentwicklung des Steuersystems durch ein Tätigwerden des Landesgesetzgebers unnötig beeinträchtigt oder blockiert werden sollte[70]. Der erforderliche Schutz des Bundes wird durch die Zuerkennung seines eigenen Steuerfindungsrechts gewährleistet. Der Bund kann von seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG selbst Gebrauch machen, sofern die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erfordern, Art. 72 Abs. 2 GG. Dies wird bei Steuernormen regelmäßig zu bejahen sein. Der Schutz der Steuerpflichtigen vor einer Überbelastung i.S.d. Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG kann auch gegenüber einem Steuerfindungsrecht der Länder durch grundrechtlich geprägte Rechtsprechung gewährleistet werden und bedarf keiner vorgelagerten ausschließlichen Kompetenzzuordnung des Steuerfindungsrechts an Bund oder Länder. Letztlich ist nach Art. 105 Abs. 2 GG auch ein Steuerfindungsrecht der Länder für übrige Steuern anzuerkennen.

c) Zuordnung durch Art. 105 Abs. 1 GG i.V.m. einem speziellen, zuweisenden Bundesgesetz?

Neben der ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz der Länder, Art. 105 Abs. 2a GG, und der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes, Art. 105 Abs. 2 GG, steht die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 1 GG für Zölle und Finanzmonopole. Die Bedeutung dieser Kompetenz ist unter Rückgriff auf Art. 71 GG zu ermitteln[71]. Danach können die Länder in diesem Bereich nur tätig werden, wenn und soweit sie hierzu in einem Bundesgesetz ausdrücklich ermächtigt werden. Dies ist – soweit ersichtlich – bislang nicht geschehen. Im Übrigen ist die Zuständigkeit für die Zölle ohnehin weitgehend auf die EU übergegangen[72] und neue Finanzmonopole neben dem auslaufenden Branntweinmonopol[73] dürfen wegen Art. 12; 14 GG und der EU-Grundfreiheiten nicht mehr errichtet werden. Diese Kompetenz hat daher kaum praktische Bedeutung. Jedenfalls vermag auch sie nicht die Erfindung sonstiger Steuern durch die Länder zu rechtfertigen.

d) Zuweisung durch Art. 30; 70 GG?

Das Grundgesetz hat mit der Zuweisung der *„übrige[n] Steuern“* in Art. 105 Abs. 2 GG eine abschließende Regelung getroffen, so dass (anders als bei der Verteilung des Steuerertrags) der Rückgriff auf Art. 30; 70 GG ausscheidet.[74] Selbst wenn man Art. 30; 70 GG neben Art. 105 GG für anwendbar hielte, änderte dies hinsichtlich des Steuerfindungsrechts der Länder in Bezug auf die übrigen Steuern jenseits der Zölle und Finanzmonopole nichts. In beiden Fällen steht den Ländern das Steuerfindungsrecht nur zu, solange und soweit der Bund von seiner konkurrierenden Kompetenz keinen Gebrauch gemacht hat.

2. Regelungen in den Landesverfassungen

In Landesverfassungen ist das Steuerfindungsrecht nicht ausdrücklich geregelt. Meist wird nur bestimmt, dass Steuern und andere Abgaben nur auf gesetzlicher Grundlage erhoben werden dürfen[75] und kein Volksentscheid über die Steuererhebung stattfinden darf.[76] I.Ü. ist das Bemühen unverkennbar, die grundgesetzliche Verteilung des Steuerfindungsrechts nicht in Frage zu stellen. Allein in der bayerischen[77], hessi-

68 Art. 105 Abs. 2 GG a.F. lautete: „Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über 1. die Verbrauchs- und Verkehrssteuern mit Ausnahme der Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis, insbesondere der Grunderwerbsteuer, der Wertzuwachssteuer und der Feuerschutzsteuer, 2. die Steuern vom Einkommen, Vermögen, von Erbschaften und Schenkungen, 3. die Realsteuern mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze, wenn er die Steuern ganz oder zum Teil zur Deckung der Bundesausgaben in Anspruch nimmt oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 vorliegen.“

69 Siehe Entwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. V/2861, 33, Nr. 131, S. 94 f.

70 Siehe *Fischer-Menshausen* in von Münch/Kunig (FN 30), Art. 105 GG, Rz. 17, und *Heun* in Dreier (FN 10), Rz. 33, allerdings jeweils zum Steuerfindungsrecht des Bundes.

71 Ebenso *Birk* (FN 40), Rz. 132; a.A. *Henneke* (FN 40), Rz. 654, der mit der ausschließlichen Ertragskompetenz des Bundes nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 1 GG argumentiert.

72 Dazu *Birk* (FN 40), Rz. 133; *Badura* (FN 58), Abschnitt I, Rz. 48; *Henneke* (FN 40), Rz. 655.

73 Siehe Art. 1 Gesetz zur Abschaffung des Branntweinmonopols vom 21.6.2013, BGBl. I, 1650. Zum Auslaufen der EU-beihilferechtlichen Ausnahmeregelung s. *Fehrenbacher*, Steuerrecht[4], Rz. 28.

74 Vgl. *Badura* (FN 58), Abschnitt I, Rz. 46.

75 Siehe bspw. Art. 87 Abs. 1 Berliner Verfassung und Art. 131 Abs. 2 Nr. 2 Bremische Verfassung. Auch der 1979 aufgehobene Art. 108 Saarländische Verfassung enthielt eine vergleichbare Regelung.

76 So etwa Art. 70 Bremische Verfassung.

77 Art. 123 BayV: „(1) Alle sind im Verhältnis ihres Einkommens und Vermögens und unter Berücksichtigung ihrer Unterhaltspflicht zu den öffentlichen Lasten heranzuziehen. (2) Verbrauchssteuern und Besitzsteuern müssen zueinander in einem angemessenen Verhältnis stehen. (3) Die Erbschaftssteuer dient auch dem Zwecke, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern. Sie ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis zu staffeln.“ Siehe daneben auch noch die nach Art. 168 Abs. 2 BayV vorgesehene Sondersteuer auf arbeitsloses Einkommen arbeitsfähiger Personen.

schen[78] und früher in der saarländischen[79] Verfassung finden sich ausführlichere Bestimmungen zum Steuersystem. Auch diese Vorschriften stellen lediglich inhaltliche Vorgaben für den Erlass von Steuergesetzen betreffend die Besteuerung von Vermögen, Einkommen und Erbschaften sowie im bayerischen Fall für das Verhältnis zwischen Verbrauch- und Besitzsteuern auf, räumen dem Land aber kein umfassendes Steuerfindungsrecht ein. Soweit diese Normen ein Landessteuerfindungsrecht voraussetzten, ist nicht ersichtlich, inwiefern dies über die den Ländern grundgesetzlich eingeräumte Befugnis hinausginge.

3. Verhältnis des Steuerfindungsrechts der Länder zum Steuerfindungsrecht des Bundes

Es wurde gezeigt, dass von den rechtstheoretisch bestehenden vier Möglichkeiten der Existenz von Steuerfindungsrechten des Bundes und der Länder (weder der Bund noch die Länder haben ein Steuerfindungsrecht[80], nur dem Bund steht dieses Recht zu[81], nur den Ländern gebührt dieses Recht[82], beide Ebenen können ein Steuerfindungsrecht geltend machen[83]) das Grundgesetz sich für die letzte Option entschieden hat, also sowohl dem Bund als auch den Ländern jeweils ein Steuerfindungsrecht eingeräumt hat. Deshalb ist zu klären, in welchem Verhältnis das Steuerfindungsrecht des Bundes zu den Steuerfindungsrechten der Länder steht. Hier gilt, wie auch sonst beim Zusammentreffen bundes- und landesrechtlicher Regelungen, dass zunächst auf Kollisionsverhinderungsregeln (a)) und erst danach auf Kollisionsentscheidungsregeln (b)) zurückzugreifen ist[84].

a) Vorrang der Kollisionsverhinderungsregeln

Sofern die Steuerfindungsrechte von Bund und Ländern schon sachlich getrennt sind, wird durch die abschließende Kompetenzzuweisung im Vorfeld eine Kollision vermieden. Soweit dem Bund eine ausschließliche Gesetzgebungskompetenz für die Zölle und Finanzmonopole zusteht, Art. 105 Abs. 1 GG, und die Länder für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ausschließlich regelungsbefugt sind, Art. 105 Abs. 2a GG, fehlt es dem jeweils anderen Hoheitsträgers in diesem Bereich schon an der Gesetzgebungszuständigkeit.[85] Gleichwohl erlassene Regelungen sind formell grundgesetzwidrig und nichtig, so dass es nicht zu einer Kollision kommt.

b) Anwendung der Kollisionsentscheidungsregeln

Steht jedoch das Steuerfindungsrecht in den Grenzen konkurrierender Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 GG in Frage, können bundes- und landesrechtliches Steuerfindungsrecht kollidieren. Zur Konfliktbewältigung sind vier Ansätze denkbar: das Prioritätsprinzip, das Gleichartigkeitsverbot, das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung sowie der Grundsatz „Bundesrecht bricht Landesrecht".

Das Prioritätsprinzip ist dem Verfassungsrecht fremd.[86] Kompetenzen von Bund und Ländern sind nicht dinglichen Rechten vergleichbar, bei denen der Grundsatz *„qui prior est tempore potior est iure"*[87] gilt. I.Ü. bereitete es erhebliche Schwierigkeiten, das frühere Gesetz festzustellen, wenn zunächst ein Land eine Steuer erfände, anschließend der Bund sich dieses Steuergegenstandes bemächtigte und sodann ein anderes Land in diesem Bereich tätig werden wollte.

Das Verbot der Erhebung gleichartiger Steuern ist seit der Finanzverfassungsreform von 1969[88] in Art. 105 Abs. 2a GG ausdrücklich für das Verhältnis landesrechtlicher örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern zu bundesgesetzlich geregelten Steuern niedergelegt und wird vom BVerfG[89] außerdem Art. 72 Abs. 2 GG entnommen, weil der Bund von seiner Gesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht habe, soweit eine Landessteuer der Bundessteuer gleichartig sei[90]. Das Gleichartigkeitsverbot hat aber schon bei der Abgrenzung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern zu den bundesgesetzlich geregelten Steuern keine hinreichende Trennschärfe bewiesen.[91] I.Ü. klärte selbst eine bejahte Gleichartigkeit einer bundes- zu einer landesrechtlich erfundenen Steuer nicht, welcher Steuer nun der Vorrang gebührte. Dafür bedürfte es einer weiteren, an die Gleichartigkeit anknüpfenden Vorrangregel nach dem Vorbild des Art. 105 Abs. 2a S. 1 Halbs. 2 GG, die weder normiert ist noch sich aus allgemeinen Grundsätzen juristischer Methodenlehre zwingend ergibt.

Stattdessen könnte man bei Konflikten zwischen bundes- und landesrechtlich erfundenen Steuern auch auf das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsord-

78 Art. 47 HessV: „(1) Das Vermögen und das Einkommen werden progressiv nach sozialen Gesichtspunkten unter besonderer Berücksichtigung der familiären Lasten besteuert. (2) Bei der Besteuerung ist auf erarbeitetes Vermögen und Einkommen besondere Rücksicht zu nehmen."

79 Siehe den durch Gesetz vom 4.7.1979 aufgehobenen Art. 108 Saarländische Verfassung a.F.: „(1) Steuern und Abgaben dürfen nur auf Grund gesetzlicher Anordnung erhoben werden. (2) Dieselben müssen in einem angemessenen Verhältnis zur Finanzkraft der Bevölkerung stehen und nach sozialen Gesichtspunkten gestaffelt werden."

80 Dies entspricht der h.M.

81 In diese Richtung weisen die Stellungnahmen von *Heun* in Dreier (FN 10), Rz. 33, und *Fischer-Menshausen* in von Münch/Kunig (FN 30), Art. 105 GG, Rz. 16, 19, die eine subsidiäre Zuständigkeit der Länder anerkennen.

82 So vertreten von *Maunz* in: ders./Dürig (FN 20), Art. 105 GG, Rz. 46.

83 In dieser Weise ganz deutlich *Brockmeyer* in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf (FN 30), Art. 105 GG, Rz. 5.

84 Siehe dazu *März*, Bundesrecht bricht Landesrecht, S. 101.

85 Sofern nicht eine Übertragung durch Gesetz möglich und auch erfolgt ist.

86 Im Gegenteil ist in Art. 72 Abs. 2 S. 3 GG nunmehr eher ein Posterioritätsprinzip angelegt.

87 Siehe Codex Justinianus 8, 17, 3 am Ende (Caracalla), vgl. ferner Liber sextus 5, 13, 54 (Bonifatius VIII.).

88 20. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 12.5.1969, BGBl. I, 357.

89 BVerfGE 7, 244 (258 f.). Siehe dazu *Henneke* (FN 40), Rz. 669 f.

90 Dazu *Heintzen* in von Münch/Kunig (FN 32), Art. 105 GG, Rz. 61; *Jochum* (FN 65), Rz. 97; *Pieroth* in Jarass/ders. (FN 31), Art. 105 GG, Rz. 29; *Siekmann* in Sachs (FN 10), Art. 105 GG, Rz. 44; *Wernsmann*, DStJG 35 (2012), 95 (103).

91 Siehe *Henneke*, DStJG 35 (2012), 117 (138).

nung zurückgreifen, wie es das BVerfG[92] in der Entscheidung zur Kasseler Verpackungsteuer entwickelt hat.[93] Bei der Kollision zwischen bundes- und landesrechtlich erfundener Steuer hingegen geraten zunächst zwei Fiskalnormen in Konflikt. Hier wird der Bürger als Verhaltensadressat und Steuerpflichtiger weniger mit zwei ggf. kollidierenden Verhaltensgeboten konfrontiert, sondern er sieht sich eher einer finanziellen Überbelastung ausgesetzt. Es besteht kein Widerspruch zwischen einem aus einer Verhaltensnorm unmittelbar ableitbaren Gebot und einem aus der Fiskalnorm mittelbar zu entnehmenden Handeln, sondern beide erfundenen Steuern weisen durch das dem Steuerpflichtigen durch ihre Erhebung nahegelegte Verhalten in dieselbe Richtung. Dies wird besonders deutlich, wenn bundes- und landesrechtlich erlassenes Steuergesetz wortgleich sind. Obwohl dann für den Steuerpflichtigen kein Widerspruch erkennbar ist, können gleichwohl nicht beide Normen gleichzeitig formell verfassungsgemäß und gültig sein. Durch das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung kann dieser Konflikt nicht gelöst werden.

Es verbleibt der Rückgriff auf die subsidiäre Vorschrift des Art. 31 GG: *„Bundesrecht bricht Landesrecht"*. Zwar wird die Finanzverfassung auch sonst als abgeschlossener Normenkomplex betrachtet; dies kann aber nur gelten, soweit sich im Rahmen der Art. 104a ff. GG überhaupt Regelungen für ein bestimmtes Problem finden lassen. Nun schreibt Art. 105 Abs. 2 GG zwar dem Bund eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für *„die übrige[n] Steuern"* und damit ein Steuerfindungsrecht zu, lässt aber offen, in welchem Verhältnis dieses zu dem daraus sich ebenfalls ergebenden Steuerfindungsrecht der Länder steht. Die Finanzverfassung sperrt nicht die allgemeine Kollisionsregel des Art. 31 GG. Dies bewirkt, dass ein zunächst in Ausübung des Steuerfindungsrechts erlassenes Landessteuergesetz durch ein nachfolgendes in Ausschöpfung der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes erfundenes, denselben Gegenstand betreffendes Bundessteuergesetz *„gebrochen"*, d.h. unwirksam, wird. Wurde hingegen zunächst die Bundessteuer erfunden, fehlt es für eine Landessteuer, die auf denselben Steuergegenstand zugreift, bereits an der Landesgesetzgebungskompetenz, ohne dass für Art. 31 GG Raum bliebe.

V. Steuerfindungsrecht der Gemeinden

Neben Bund und Ländern kann auch den Gemeinden ein Steuerfindungsrecht zustehen. Dieses könnte sich aus grundgesetzlichen Bestimmungen (1.) oder aus Landesverfassungsrecht (2.) ergeben, wobei das Verhältnis beider Regelungsebenen zueinander in den Blick zu nehmen ist (3.). Auch die allgemeine gemeindliche Satzungsermächtigung in Gemeindeordnungen (4.) oder die besondere Ermächtigung im Kommunalabgabengesetz (5.) sind als Rechtsgrundlage denkbar. Dabei bedürfen der Gegenstand eines gemeindlichen Steuerfindungsrechts (6.) und die staatliche Mitwirkung (7.) besonderer Beachtung.

1. Grundgesetzliche Zuweisung eines Steuerfindungsrechts?

Grundgesetzlich könnte sich ein gemeindliches Steuerfindungsrecht aus der Selbstverwaltungsgarantie (a)) oder aus der Verteilung der Steuerregelungskompetenzen (b)) ergeben.

a) Steuerfindungsrecht aus Art. 28 Abs. 2 S. 1, 3 GG?

Die Gewährleistung gemeindlicher Selbstverwaltung, Art. 28 Abs. 2 S. 1 GG, umfasst auch die Finanzhoheit.[94] Diese wird in dem 1994[95] angefügten Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG besonders hervorgehoben und könnte ein gemeindliches Steuerfindungsrecht begründen[96].

Der Wortlaut des Art. 28 Abs. 2 S. 1 GG *„alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft"* könnte ein Steuerfindungsrecht einschließen, zumindest soweit dieses sich auf die Besteuerung der örtlichen Angelegenheiten bezöge. Auch die Wendung in Art. 28 Abs. 2 S. 3 Halbs. 1 GG, wonach die *„Selbstverwaltung [...] auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung [umfasst]"*, scheint für ein gemeindliches Steuerfindungsrecht zu sprechen, bedeutete dieses doch finanzielle Eigenständigkeit. Schließlich könnte man die in Art. 28 Abs. 2 S. 3 Halbs. 2 GG erwähnte *„wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle"* i.S.e. Steuerfindungsrechts deuten, wenngleich der im selben Halbsatz erfolgende Verweis auf das *„Hebesatzrecht"* eher eine einschränkende Interpretation des gemeindlichen Regelungsspielraums nur hinsichtlich der Höhe der wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle, nicht aber hinsichtlich des Steuergegenstands oder anderer tatbestandlicher Elemente der Besteuerung wie des Steuerpflichtigen oder der Erhebungsform nahelegt[97].

Ordnet man die Finanzhoheit in das Gefüge finanzverfassungsrechtlicher Normen ein, so wird den Gemeinden mit der *„wirtschaftskraftbezogene[n] Steuerquelle"* lediglich ein bestimmter Steuerertrag i.S.v. Art. 106 GG garantiert, aber keine Regelungskompetenz nach dem Vorbild des Art. 105 GG eingeräumt. Dies wird den Gemeinden nur hinsichtlich des Hebesatzrechts gewährleistet, was im Umkehrschluss nahelegt, dass

92 BVerfGE 98, 106, s. dazu *Henneke* (FN 40), Rz. 649.

93 Dort ging es um den Widerspruch zwischen einer Verhaltensnorm des Bundes und einer Fiskalnorm des Kommunalrechts. Während dem Kreislaufwirtschaftsgesetz das Kooperationsprinzip zwischen gesellschaftlichen Abfallverursachern und hoheitlichen Abfallentsorgern zugrunde lag (dazu *Kloepfer*, Umweltrecht[3], § 4 Rz. 56 ff.), strebte die kommunale Verpackungsteuer einseitig die Vermeidung von Abfall an. Das BVerfG erblickte darin widersprüchliche Wertentscheidungen der Rechtsordnung und löste den Konflikt durch den Vorrang der bundesrechtlichen Regelung auf.

94 Siehe *Burgi*, Kommunalrecht[4], § 6 Rz. 33; § 18 Rz. 3–6; *Geis*, Kommunalrecht[3], § 6 Rz. 22 f.; *Schmidt*, Kommunalrecht[2], Rz. 70, 87.

95 Art. 1 Nr. 3 des 42. Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 27.10.1994, BGBl. I, 3146.

96 Dafür etwa *Flach* (FN 52) S. 38; *Mohl* (FN 64), S. 47 ff., v.a. S. 62 ff., spricht gar (S. 63) von einer gemeindlichen *„Steuerhoheit"*.

97 Vgl. *Birk* (FN 40), Rz. 144.

sonstige steuerrechtliche Regelungskompetenzen nicht nach Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG zugeordnet werden. Bedenkt man, dass in Art. 105 GG sämtliche Steuergesetzgebungskompetenzen konzentriert aufgelistet werden, legt dies nahe, dass Art. 105 GG nicht nur gegenüber den Art. 70 ff. GG, sondern auch in Relation zu Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG eine abschließende Regelung darstellt.[98]

Schließlich ist ein Wertungswiderspruch zu dem den Ländern zustehenden Steuerfindungsrecht zu vermeiden. Die Länder sind nach Art. 105 Abs. 2a GG ausschließlich regelungsbefugt hinsichtlich örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern und i.Ü. gem. Art. 105 Abs. 2 GG regelungszuständig, solange und soweit der Bund von seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz keinen Gebrauch gemacht hat. Ist das Steuerfindungsrecht der Länder im einen Fall thematisch beschränkt und im anderen nur unter dem Vorbehalt fehlender bundesgesetzlicher Regelung gewährleistet, kann den Gemeinden, die staatsorganisatorisch als Teil der Länder begriffen werden,[99] kein weitergehendes Steuerfindungsrecht als den Ländern zustehen. Dies wäre aber gegeben, ordnete man den Gemeinden aus Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG ein eigenes Steuerfindungsrecht zu, ohne es thematisch zu begrenzen oder dem Zugriff des Bundes zu öffnen.

Auch die Historie spricht gegen ein gemeindliches Steuerfindungsrecht. Das Grundgesetz in seiner ursprünglichen Fassung enthielt in Art. 105 GG eine abschließende Verteilung der Steuergesetzgebungskompetenzen zwischen Bund und Ländern, so dass aus dem damaligen Art. 28 Abs. 2 GG kein daneben bestehendes Steuerfindungsrecht der Gemeinden hergeleitet werden konnte. Im Zuge der Finanzverfassungsreform 1969[100] wurde zwar Art. 105 GG neu gefasst, Art. 28 Abs. 2 GG aber unverändert gelassen. Daher dürfte auch seit 1969 dem Art. 28 Abs. 2 GG noch kein gemeindliches Steuerfindungsrecht zu entnehmen gewesen sein. In den 90er Jahren des vergangenen Jahrhunderts wurde Art. 28 Abs. 2 GG zwar zunächst 1994[101] um den heutigen S. 3 Halbs. 1 und drei Jahre später[102] um den gegenwärtigen S. 3 Halbs. 2 GG ergänzt, damit war aber nur eine Klarstellung der ohnehin schon gewährleisteten Finanzhoheit beabsichtigt, aber keine Erweiterung dieser Hoheit um ein eigenes gemeindliches Steuerfindungsrecht. Aus Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG lässt sich zwar ein Anspruch der Gemeinden auf angemessene Finanzausstattung[103] entnehmen, aber nicht die Gewährung eines Steuerfindungsrechts als spezifisches Mittel, um diesen Anspruch zu erfüllen.

Bei einer zweckorientierten Auslegung lassen sich zwei Zielrichtungen unterscheiden: Stellt man die Schutzfunktion des Art. 28 Abs. 2 GG gegenüber Bund und Land heraus, spricht dies eher gegen ein gemeindliches Steuerfindungsrecht.[104] Interpretiert man indes Art. 28 Abs. 2 GG auch i.S.e. Befugnis der Gemeinden zum Tätigwerden gegenüber den Bürgern, ist dies eher zugunsten eines Steuerfindungsrechts anzuführen.[105] Selbst wenn die teleologische Interpretation des Art. 28 Abs. 2 GG Fragen offenlässt, ergibt sich gleichwohl in der Zusammenschau dieser Auslegungstopoi, dass sich dem Art. 28 Abs. 2 GG kein gemeindliches Steuerfindungsrecht entnehmen lässt.

b) Steuerfindungsrecht aus Art. 105 Abs. 2, 2a GG?

Ein Steuerfindungsrecht wird tlw. aus Art. 105 Abs. 2, 2a GG hergeleitet.[106] Ausdrücklich wird den Gemeinden in dieser Vorschrift aber keine Kompetenz zum Erlass steuerrechtlicher Regelungen eingeräumt, vielmehr werden die Steuergesetzgebungskompetenzen nur zwischen Bund und Ländern verteilt.[107] Auch der systematische Zusammenhang mit Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG spricht gegen eine solche Regelungskompetenz.[108] Kürzlich vertrat *Lammers*[109] die Ansicht, aus Art. 28 Abs. 2 GG ergebe sich ein Anspruch der Gemeinden gegen das jeweilige Land auf Übertragung der Gesetzgebungsbefugnisse aus Art. 105 Abs. 2a GG, woraus mittelbar ein Steuerfindungsrecht der Gemeinden hinsichtlich der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern resultiere. Dies setzte aber einen rangmäßigen oder speziellen Vorrang des Art. 28 Abs. 2 GG vor Art. 105 Abs. 2a GG voraus. Dieser ließe sich nur konstruieren, gehörte Art. 28 Abs. 2 GG zum verfassungsänderungsfesten und deshalb herausgehobenen Kern des Grundgesetzes nach Art. 79 Abs. 3 GG. Indes wird Art. 28 Abs. 2 GG weder in Art. 79 Abs. 3 GG ausdrücklich genannt noch ist er hinsichtlich der besonderen Ausprägung des Steuerfindungsrechts in dem Demokratieprinzip oder einem anderen der in Art. 79 Abs. 3 GG in Bezug genommenen Grundsätze des Art. 20 GG enthalten.[110] I.Ü. könnte sich ein Vorrang zwar auf Grund von Spezialität ergeben mit der Begründung, Art. 28 Abs. 2 GG regele alle die Kommunen betreffenden Rechtspositionen zusammenfassend und andere GG-Bestimmungen mit Auswirkungen auf die Kommunen seien im Lichte

98 Vgl. *Birk* (FN 40), Rz. 144; *Henneke* (FN 40), Rz. 644; *Winands*, JuS 1986, 942 (943).
99 Dazu *Winands*, JuS 1986, 942 (943).
100 20. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 12.5.1969, BGBl. I, 357.
101 Art. 1 Nr. 3 des 42. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 27.10.1994, BGBl. I, 3146.
102 Art. 1 Nr. 1 des 44. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 20.10.1997, BGBl. I, 2470.
103 Dazu *Burgi* (FN 94), § 18 Rz. 3–6; *Geis* (FN 94), § 6 Rz. 25–27; *Schmidt* (FN 94), Rz. 89.
104 Zur Schutzfunktion s. *Burgi* (FN 94), § 6 Rz. 4, 9 f.
105 Zu dieser weiten Interpretation des Art. 28 Abs. 2 GG s. *Ziekow*, Öffentliches Wirtschaftsrecht[2], § 7 Rz. 40 f.; vgl. auch die ablehnende Stellungnahme bei *Burgi* (FN 94), § 17 Rz. 10.
106 Dafür ohne nähere Begründung *Brockmeyer* in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf (FN 30), Art. 105 GG, Rz. 5.
107 Zutreffend *Becker*, BB 2011, 1175 (1177).
108 Danach wird den Gemeinden nur das Recht zur Festlegung der Hebesätze der Grund- und Gewerbesteuer eröffnet, was im Umkehrschluss gerade gegen sonstige grundgesetzliche Regelungskompetenzen der Gemeinden spricht.
109 *Lammers*, DVBl. 2013, 348 ff., v.a. 350.
110 Siehe dazu *Hain*, Grundsätze des Grundgesetzes, S. 55; *Hellermann* in Epping/Hillgruber, BeckOK/GG, 18. Edition 2013, Art. 28 GG, Rz. 29; *Dreier* in ders., Grundgesetz Kommentar, Bd. II 2, Art. 28 GG, Rz. 37.

dieses Artikels auszulegen. Dem ließe sich indes entgegenhalten, dass Art. 105 GG sämtliche Steuerregelungskompetenzen von Hoheitsträgern en bloc regele und die übrigen Bestimmungen mit Einfluss auf steuerrechtliche Regelungskompetenzen mit Rücksicht hierauf zu interpretieren seien. Schließlich ist nicht ersichtlich, warum der verfassungsändernde Gesetzgeber nicht auch gleich den Gemeinden die Zuständigkeit zur Regelung der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern in Art. 105 Abs. 2a GG zugewiesen hat, sondern sich diese Zuordnung erst aus einer weiteren Grundgesetzbestimmung ergeben soll. I.E. ist ein grundgesetzlicher Anspruch auf Übertragung des Gesetzgebungsrechts der Länder auf die Gemeinden abzulehnen. Es ergibt sich weder direkt aus Art. 105 GG noch in der Verbindung dieser Bestimmung mit der gemeindlichen Selbstverwaltung ein Steuerfindungsrecht der Gemeinden.

2. Regelungen in den Landesverfassungen

Die Verfassungen aller Flächenländer äußern sich zur Erhebung von Steuern durch die Gemeinden.[111] Dabei sind drei verschiedene Stufen der Gewährleistung zu unterscheiden. Diese sind in aufsteigender Reihenfolge die Einnahmegarantie, die Gewährleistung der Steuererhebung sowie die Steuerquellengarantie.

Die Einnahmegarantie ist die schwächste Form landesverfassungsrechtlicher finanzieller Gewährleistung für die Gemeinden. Sie tritt in zwei Ausprägungen auf: Hessen[112] und Rheinland-Pfalz[113] sehen vor, dass Gemeinden für ihre freiwillige öffentliche Tätigkeit in eigener Verantwortung zu verwaltende Einnahmequellen zur Verfügung stehen. In Schleswig-Holstein[114] werden Gemeinden nach Maßgabe der Steuergesetze Einnahmen aus den Realsteuern und den sonstigen Kommunalsteuern garantiert. Den Gemeinden wird jeweils lediglich der Ertrag bestimmter Einnahmequellen gewährleistet, aber keine eigene Regelungskompetenz eingeräumt. Ein gemeindliches Steuerfindungsrecht lässt sich daraus nicht herleiten.

Weiter geht die Steuererhebungsgarantie, die sich in sechs Landesverfassungen findet und die ebenfalls in zwei Varianten auftritt: In Bayern[115] haben die Gemeinden das Recht, ihren Bedarf durch öffentliche Abgaben zu decken. In Baden-Württemberg[116], dem Saarland[117], Sachsen[118], Sachsen-Anhalt[119] und Thüringen[120] wird den Gemeinden das Recht eingeräumt, eigene Steuern und andere Abgaben nach Maßgabe der Gesetze zu erheben. Diese Steuererhebungsgarantie geht insoweit über die Einnahmegarantie hinaus, als dass sie zusätzlich zu der Gewährleistung der Steuereinnahmen den Gemeinden auch noch das Recht einräumt, diese Steuern durch eigene Verwaltung einzuziehen. Die Länder werden durch diese landesverfassungsrechtlichen Regelungen verpflichtet, von der Möglichkeit des Art. 108 Abs. 4 S. 2 GG Gebrauch zu machen und die Steuerverwaltung der den Gemeinden allein zufließenden Steuern diesen zu übertragen. Auch hieraus lässt sich aber kein eigenes Steuerfindungsrecht der Gemeinden herleiten, weil dieses nicht nur die Erhebung einer Steuer, sondern auch die vorgelagerte Ebene ihrer Regelung betrifft.

Am weitesten reicht die Steuerquellengarantie, die wiederum in zwei Versionen erscheint: Nach den Landesverfassungen von Mecklenburg-Vorpommern[121] und Niedersachsen[122] ist das Land verpflichtet, den Gemeinden eigene Steuerquellen zu erschließen. In Brandenburg[123] und Nordrhein-Westfalen[124] besteht gar ein Recht der Gemeinden, sich nach Maßgabe der Gesetze eigene Steuerquellen zu erschließen. Während die Bestimmungen in Mecklenburg-Vorpommern und Niedersachsen[125] noch Interpretationsspielraum belassen, ob der objektiv-rechtlichen Pflicht des Landes auch ein subjektives Recht der Gemeinden entspricht, spricht die Verfassung von Nordrhein-Westfalen ausdrücklich von einem *„Anspruch der Gemeinden"* und auch die brandenburgische Verfassung[126] ist in diesem Sinne zu verstehen. Diese Landesverfassungen gewährleisten den Gemeinden noch kein ohne weiteren gesetzlichen Umsetzungsakt zu realisierendes Steuerfindungsrecht, sie verpflichten aber den Landesgesetzgeber, den Gemeinden ein solches Recht zur Erschließung eigener Steuerquellen einzuräumen.

3. Verhältnis der Gewährleistungen in den Landesverfassungen zu den grundgesetzlichen Regelungen

Grundgesetzliche Bedenken an diesen Landesverfassungen bestehen, weil das Grundgesetz nur Bund und Ländern, nicht aber den Gemeinden Steuerfindungsrechte zuweist. Nun stellen zwar die gemeindliche Selbstverwaltungsgarantie und die anderen grundgesetzlichen Regelungen zum Schutz der Gemeinden grundsätzlich nur Mindestgewährleistungen dar, über

111 Siehe Art. 73 Abs. 2 Verf BW; Art. 83 Abs. 2 BayV; Art. 99 S. 1 BbgVerf; Art. 137 Abs. 5 S. 2 HessV; Art. 73 Abs. 1 S. 2 Verf MV; Art. 58 Alt. 1 NdsV; Art. 79 S. 1 Verf NW; Art. 49 Abs. 6 S. 2 Verf RP; Art. 119 Abs. 1 S. 2 SaarlV; Art. 87 Abs. 2 SächsV; Art. 88 Abs. 3 Verf LSA; Art. 48 Verf SH und Art. 93 Abs. 2 ThürV.

112 Art. 137 Abs. 5 S. 2 HessV.

113 Art. 49 Abs. 6 S. 2 Verf RP.

114 Art. 48 Verf SH.

115 Art. 83 Abs. 2 S. 2 BayV; dazu *Wolff* in Lindner/Möstl/ders., Verfassung des Freistaates Bayern, Art. 83 BayV, Rz. 75 ff., s. v.a. Rz. 78 zur Zuerkennung eines *„gewisse[n] [...] Steuerfindungsrecht[s]"* aus der Verbindung der allgemeinen Selbstverwaltungsgarantie des Art. 11 Abs. 2 S. 2 mit Art. 83 Abs. 2 S. 2 BayV.

116 Art. 73 Abs. 2 Verf BW.

117 Art. 119 Abs. 1 S. 2 SaarlV.

118 Art. 87 Abs. 2 SächsV.

119 Art. 88 Abs. 3 Verf LSA.

120 Art. 93 Abs. 2 ThürV.

121 Art. 73 Abs. 1 S. 2 Verf MV.

122 Art. 58 Alt. 1 NdsV; dazu *Hagebölling*, Niedersächsische Verfassung[2], Art. 58 NdsV, Anm. 3.1, und *Ipsen*, Niedersächsische Verfassung, Art. 58 NdsV, Rz. 16.

123 Art. 99 S. 1 BbgVerf; dazu *Lieber* in ders./Iwers/Ernst, Verfassung des Landes Brandenburg, Art. 99, Anm. 2.

124 Art. 79 S. 1 Verf NW; dazu *Tettinger* in Löwer/ders., Kommentar zur Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, Art. 79 Verf NW, Rz. 6 ff.

125 Ebenso *Tettinger*, in: Löwer/ders. (FN 124), Rz. 6 ff.

126 Vgl. *Lieber* in ders./Iwers/Ernst (FN 123).

die ein Land in seiner Landesverfassung auch noch hinausgehen kann.[127] Dies gilt jedoch nur, soweit dadurch nicht die ebenfalls grundgesetzlich geschützte Rechtsposition eines anderen Hoheitsträgers beeinträchtigt wird.

Weil die Zahl der Steuerfindungsrechte nicht beliebig vermehrbar ist und die Einräumung weiterer an andere Hoheitsträger die bereits grundgesetzlich zugewiesenen Steuerfindungsrechte beeinträchtigt, handelt es sich um ein Nullsummenspiel.[128] Deshalb ist den Landesverfassungen i.S.e. grundgesetzkonformen Auslegung kein originäres Steuerfindungsrecht der Gemeinden zu entnehmen, sondern sie verpflichten die entsprechenden Länder nur, den Gemeinden und Landkreisen im Rahmen des Grundgesetzes einen Teil ihrer Kompetenzen zum Erlass steuerrechtlicher Regelungen zu übertragen.[129]

Dies betrifft zunächst das Steuerfindungsrecht der Länder hinsichtlich örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern, Art. 105 Abs. 2a GG, deren Aufkommen ohnehin den Gemeinden oder Gemeindeverbänden zusteht, Art. 106 Abs. 6 S. 1 Halbs. 2 GG.

Hinsichtlich der Frage, ob die Länder den Gemeinden das Steuerfindungsrecht bzgl. sonstiger Steuern, Art. 105 Abs. 2 GG, übertragen können, welches den Ländern zusteht, soweit der Bund von seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz keinen Gebrauch gemacht hat, scheint der Wortlaut der Landesverfassungen dafür zu sprechen, zumal wie bei örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zunächst eine Zuständigkeit des Landes besteht, die dann übertragen werden könnte. Allerdings drängt sich eine Unterscheidung zwischen der ausschließlichen Landesgesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2a GG und der unter dem drohenden Erlass eines Bundesgesetzes stehenden Kompetenz der Länder nach Art. 105 Abs. 2 GG auf. Während bei der Übertragung des Steuerfindungsrechts hinsichtlich örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern dauerhaft gewährleistet ist, dass dieses den Ländern zusteht und daher von diesen auch auf die Gemeinden übertragen werden kann, besteht beim Steuerfindungsrecht der Länder nach Art. 105 Abs. 2 GG jederzeit die Gefahr, dass der Bund durch Steuergesetz die Möglichkeit der Länder zur Kreation einer solchen Steuer beseitigt. Dann können die Länder diese ihnen entzogene Kompetenz nicht mehr auf die Gemeinden übertragen und ein bereits erfolgter Transfer wird nachträglich formell grundgesetzwidrig und nichtig. Gerade bei diesen öffentlich-rechtlichen Kompetenzen gilt *„nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet"*[130].

Auch die Ertragsverteilung einer nach Art. 105 Abs. 2 GG erfundenen Steuer spricht gegen die Möglichkeit einer Übertragung auch dieses Steuerfindungsrechts auf die Gemeinden. Wie bereits dargelegt, steht den Ländern der Ertrag einer nach Art. 105 Abs. 2 GG erfundenen Steuer zu.[131] Übertrügen die Länder dieses Steuerfindungsrecht auf die Gemeinden, könnte jede einzelne entscheiden, ob sie die Steuer erhöbe, deren Ertrag in den Landeshaushalt flösse. Die Gemeinden könnten so Einfluss nehmen auf die Einnahmesituation des Landes. Während für den Bund wegen des Anspruchs auf Neuverteilung der Umsatzsteuer nach Art. 106 Abs. 3, 4 GG ein Anreiz bestehen kann, auch dann eine neue Steuer zu erfinden, wenn deren Ertrag den Ländern verbleibt, fehlt es für die Gemeinden an einem vergleichbaren Motiv. Allenfalls über die Erhöhung der fakultativen Finanzausgleichsmasse[132] nach Art. 106 Abs. 7 S. 2 GG profitierten sie von dem Ertrag einer für das Land erfundenen Steuer.

Die Landesverfassungen Brandenburgs, Mecklenburg-Vorpommerns, Niedersachsens und Nordrhein-Westfalens sind daher hinsichtlich der Art zu übertragender Steuerfindungsrechte teleologisch zu reduzieren. Sie verfolgen den Zweck, kommunale Selbstverwaltung finanziell zu stärken. Dies kann aber nur durch die Übertragung von Steuerfindungsrechten bzgl. solcher Steuern erfolgen, deren Ertrag auch den Gemeinden, nicht aber dem Land zusteht. Dies betrifft nur die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, Art. 106 Abs. 6 S. 1 Halbs. 2 Alt. 1 GG .[133]

4. Zuweisung durch allgemeine Satzungsermächtigung in den Kommunalverfassungen?

Vor diesem Hintergrund sind die landesgesetzlichen Satzungsermächtigungen[134] an die Gemeinden zu sehen. Daraus kann schon deshalb kein Steuerfindungsrecht hergeleitet werden, weil der Erlass einer neuen Steuer einen Grundrechtseingriff darstellt, der gemäß dem Wesentlichkeitsgrundsatz auf den Willen des unmittelbar demokratisch legitimierten parlamentarischen Gesetzgebers zurückgeführt werden muss und in der allgemeinen Satzungsermächtigung nur unvollkommen zum Ausdruck kommt; es ist eine parlamentsgesetzliche Ermächtigungsgrundlage erforderlich.

---

127 *Wolff* in Lindner/Möstl/ders. (FN 115), Rz. 77.

128 Das heißt, was den Gemeinden gewährt wird, wird anderen Hoheitsträgern genommen. Zum Begriff s. *Regenbogen/Meyer* (Hrsg.), Wörterbuch der philosophischen Begriffe, S. 463; zum mathematischen Hintergrund *Riechmann*, Spieltheorie[2], S. 84. Bei einem Nullsummenspiel handelt es sich um ein strategisches Spiel, in dem der Gewinn des einen Beteiligten zugleich den Verlust des anderen Beteiligten darstellt – und umgekehrt.

129 Wie hier *Becker* (FN 107). Einen Zusammenhang zwischen der Steuerquellengarantie und der Übertragung der den Ländern nach Art. 105 Abs. 2a GG zur Regelung zugewiesenen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern auf die Gemeinden anerkennen *Lieber* in ders./Iwers/Ernst (FN 123); *Hagebölling* (FN 122); sowie *Tettinger*, in: Löwer/ders. (FN 124), Rz. 21. Hingegen geht *Ipsen* (FN 122), Rz. 16, davon aus, dass die Landesverfassung mehr verspreche, als sie einhalte. Eine Verpflichtung zur Übertragung der Regelungsbefugnis spricht er nicht an.

130 Digesten 50, 17, 54 (Ulpian). So im Ergebnis auch *Flach* (FN 52), S. 44; *Wernsmann*, DStJG 35 (2012), 95 (97); allgemein zu diesem Gedanken im Kompetenzrecht s. *Henneke* (FN 40), Rz. 677.

131 Siehe Abschnitt III.3.

132 Dazu *Schmidt*, DÖV 2012, 8 (13).

133 So im Ergebnis auch *Wernsmann*, DStJG 35 (2012), 95 (97).

134 § 4 GO BW; Art. 23 BayGO; § 3 BbgGO; § 5 HessGO; § 5 KV MV; § 10 NKomVG; § 7 GO NW; § 24 GO RP; § 12 SaarlKSVG; § 4 SächsGO; § 6 GO LSA; § 4 GO SH; § 19 ThürGO.

5. Zuweisung eines Steuerfindungsrechts in den Kommunalabgabengesetzen

Eine solche Rechtsgrundlage findet sich in den Kommunalabgabengesetzen. Danach dürfen Gemeinden Steuern[135] durch Satzung[136] erheben. Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen erfüllen damit ihre landesverfassungsrechtliche Verpflichtung, den Gemeinden ein Steuerfindungsrecht einzuräumen. Die übrigen Länder sind zwar nicht kraft Landesverfassung zur Übertragung des Steuerfindungsrechts verpflichtet, es ist ihnen aber auch nicht verboten. I.E. präsentiert sich trotz unterschiedlicher Landesverfassungen die einfachgesetzliche Rechtslage zunächst recht ähnlich[137]: Die Gemeinden werden zur Steuererfindung ermächtigt[138]. Teils ist dies bereits dem Wortlaut des Kommunalabgabengesetzes nach auf örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern beschränkt,[139] teils ist das Recht scheinbar ohne thematische Begrenzung gewährleistet,[140] aber dann grundgesetzkonform auf diese Steuern einzugrenzen.

6. Gegenstand des gemeindlichen Steuerfindungsrechts

Das den Gemeinden auf diese Weise zugewiesene Steuerfindungsrecht bezieht sich nur auf die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, die zudem mit bundesrechtlich geregelten Steuern nicht gleichartig sein und sonstigem höherrangigen Recht nicht widersprechen dürfen. Verbrauch- und Aufwandsteuern ist gemein, dass die „in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getroffen werden soll"[141].

Eine Verbrauchsteuer belastet den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des täglichen Bedarfs.[142] Sie knüpft an den Konsum von Wirtschaftsgütern unter Einschluss des Verpackungsmaterials an. Typisch ist die Speiseeissteuer.[143] Ein Beispiel für eine gescheiterte Erfindung stellt die Kasseler Verpackungsteuer auf die Verwendung von Einwegverpackungen dar, die das BVerfG wegen des Verstoßes gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung für grundgesetzwidrig erklärte.[144] Neu zu erfindende Verbrauchsteuern könnten an den Konsum bestimmter höherwertiger Nahrungsmittel anknüpfen.

Eine Aufwandsteuer belastet den Erwerb, das Innehaben oder das Benutzen eines bestimmten Gegenstandes.[145] Es muss keine reine Luxussteuer sein, sondern kann auch an gehobenem Bedarf ansetzen[146]. Beispiele sind die Hundesteuer,[147] die Zweitwohnungsteuer[148] und die Vergnügungsteuer[149]. In Diskussion befinden sich eine Pferdesteuer[150] nach Vorbild der Hundesteuer sowie Übernachtungsteuern[151].

Den Gemeinden steht ein Steuerfindungsrecht nur hinsichtlich der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu, was bereits aus dem Wortlaut des Art. 105 Abs. 2a GG folgt. Zudem ergibt sich dies auch aus der territorialen Reichweite der gemeindlichen Selbstverwaltungsgarantie, weil sowohl das Grundgesetz als auch die Landesverfassungen den Gemeinden die Selbstverwaltung nur für die Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft garantieren. Örtliche Steuern sind nach dem BVerfG solche Steuern, *„die 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"*[152]. Dieses Merkmal der örtlichen Verwurzelung schränkt das Steuerfindungsrecht der Gemeinden vor allem bei den Verbrauchsteuern ein. So dürfen sie zwar Steuern auf den Konsum eines Gutes an Ort und Stelle erfinden, überschritten aber mit der Auferlegung einer Steuer auf

135 § 9 KAG BW; Art. 3 BayKAG; § 3 BbgKAG; § 7 HessKAG; § 3 KAG MV; § 3 NdsKAG; § 3 KAG NW; § 5 KAG RP; § 3 SaarlKAG; § 7 SächsKAG; § 3 KAG LSA; § 3 KAG SH und § 5 ThürKAG.

136 § 2 KAG BW; Art. 2 BayKAG; § 2 BbgKAG; § 2 HessKAG; § 2 KAG MV; § 2 NdsKAG; § 2 KAG NW; § 2 KAG RP; § 2 SaarlKAG; § 2 SächsKAG; § 2 KAG LSA; § 2 KAG SH und § 2 ThürKAG.

137 Zu den Unterschieden hinsichtlich der Auslegung der Genehmigungsvorbehalte s. V.7.

138 Zu Varianten der gesetzlichen Zuweisung s. auch den damaligen Überblick bei *Winands*, JuS 1986, 942 (944).

139 So in Art. 3 BayKAG; § 3 KAG MV; § 5 KAG RP; § 7 Abs. 2 SächsKAG; § 3 KAG SH und § 5 ThürKAG.

140 In dieser Weise in § 9 KAG BW; § 3 BbgKAG; § 7 HessKAG; § 3 NdsKAG; § 3 KAG NW; § 3 SaarlKAG; § 7 Abs. 1 SächsKAG und § 3 KAG LSA.

141 BVerfGE 16, 64 (74); BVerfGE 65, 325 (346); BVerfGE 123, 1 (15).

142 Vgl. BT-Drucks. 2/480, 107, Tz. 160, übernommen von BVerfGE 98, 106 (123).

143 Diese Steuer wurde vom BVerfGE 16, 306 (326 ff.) akzeptiert; ihre Erhebung wird nunmehr in Art. 3 Abs. 3 S. 1 BayKAG verboten.

144 Zur Verfassungswidrigkeit der Kasseler Verpackungsteuer wegen Widerspruchs zum Kreislaufwirtschaftsgesetz des Bundes s. BVerfGE 98, 106.

145 Vgl. *Siekmann* in Sachs (FN 10), Art. 105 GG, Rz. 38.

146 Vgl. *Heun* in Dreier (FN 10), Rz. 39; *Wernsmann*, DStJG 35 (2012), 95 (112 f.).

147 § 9 Abs. 3 S. 1 KAG BW; § 3 Abs. 2 S. 2 BbgKAG; § 3 Abs. 4 S. 2 NdsKAG; § 3 Abs. 2 S. 2 KAG NW; § 5 Abs. 3 KAG RP und § 3 Abs. 3 SaarlKAG.

148 Grenzen ziehen hier Art. 3 Abs. 3 S. 2 BayKAG und § 3 Abs. 1 S. 5, 6 KAG MV.

149 § 3 Abs. 2 S. 2 BbgKAG; § 3 Abs. 2 S. 1 Halbs. 1 NdsKAG; § 3 Abs. 2 S. 2 KAG NW; § 5 Abs. 4 KAG RP; Grenzen ziehen § 3 Abs. 1 S. 4 KAG MV und § 3 Abs. 2 KAG SH; verboten wird die Erhebung dieser Steuer in Art. 3 Abs. 3 S. 1 BayKAG.

150 Siehe dazu einerseits *Meier* (FN 3), *Merl* (FN 3) sowie *Rauscher/Rauber* (FN 3); andererseits *Dietlein/Peters* (FN 3). Zur aufsichtsbehördlichen Versagung der Genehmigung einer solchen Steuer s. VGH München v. 17.2.1982 – 100 IV/77. Aus der Rspr. jüngst VGH Kassel, Beschluss v. 8.12.2014 – 5 C 2008/13.N.

151 Vgl. die Entscheidungen des BVerwG vom 11.7.2012 – 9 CN 1/11 und 2/11, sowie *Becker* in FS Schmidt-Jortzig (FN 2); *Dürrschmidt* (FN 2); *Selmer* (FN 2); *Rutemöller* (FN 2); *Vespohl* (FN 2) und *Wernsmann* (FN 2).

152 BVerfGE 16, 306 (327).

den Erwerb von erst anderenorts zu verzehrenden Gütern bereits ihre Kompetenz.[153]

Die örtliche Verbrauch- oder Aufwandsteuer darf zudem nicht einer bundesgesetzlich geregelten Steuer gleichartig sein. Zwar ist dieses Merkmal nach der Rechtsprechung des BVerfG[154] nicht anzuwenden auf die bis zum Inkrafttreten der Finanzverfassungsreform am 1.1.1970 bereits eingeführten, herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, weil sonst diese Regelungskompetenz weitgehend leer liefe; dies entbindet die Gemeinden aber nicht von der Beachtung dieser Anforderung bei neu zu erfindenden Steuern. Dabei darf der steuerbegründende Tatbestand nicht denselben Belastungsgrund wie eine Bundessteuer erfassen, muss sich also nach dem Steuergegenstand, dem Steuermaßstab, der Erhebungstechnik und den wirtschaftlichen Auswirkungen von einer bundesgesetzlich geregelten Steuer unterscheiden.[155] Vor allem im Verhältnis zur bundesgesetzlich geregelten Umsatzsteuer besteht dabei die Gefahr von Überschneidungen, wenngleich die Rechtsprechung der Verwaltungs- und Verfassungsgerichte sich hier bislang als recht großzügig erwiesen hat.[156]

Schließlich darf die von der Gemeinde erfundene Steuer nicht im Widerspruch zu höherrangigem Recht stehen. Dieses von dem BVerfG in der Entscheidung zur Kasseler Verpackungsteuer[157] aufgestellte ungeschriebene Merkmal wird von den Gemeinden auch bei der Erfindung neuer Verbrauch- und Aufwandsteuern zu beachten sein. Allerdings erweist sich diese Voraussetzung bislang als relativ konturenlos und kann wohl am ehesten noch dahingehend beschrieben werden, dass Wertungswidersprüche zwischen der von der Gemeinde erfundenen Fiskalnorm und anderen höherrangigen Verhaltens- oder Fiskalnormen nicht auftreten dürfen. Aus der Sicht des Normadressaten darf dieser nicht miteinander widerstreitenden Verhaltensgeboten konfrontiert werden.

7. Staatliche Mitwirkung an der gemeindlichen Erfindung einer neuen Verbrauch- und Aufwandsteuer

Der Erlass einer gemeindlichen Steuer bedarf tlw. staatlicher Mitwirkung. In aufsteigender Reihenfolge sind drei verschiedene Formen unterscheidbar: Repressive Aufsichtsmittel, das Anzeigeerfordernis sowie die Genehmigungspflicht. Die gemeindliche Kompetenz, örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern ohne vorherige staatliche Mitwirkung zu erlassen, stellt die kommunalfreundlichste Ausgestaltung des gemeindlichen Steuerfindungsrechts dar. Sie ist in Hessen, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein realisiert. Hier besteht aber die Möglichkeit, dass die Aufsichtsbehörde nachträglich ihrer Auffassung nach rechtswidrige gemeindliche Satzungen beanstandet und notfalls selbst aufhebt. Weiter geht eine Anzeigepflicht, wie etwa in Baden-Württemberg[158], Sachsen[159] und Sachsen-Anhalt[160] für alle gemeindlichen Satzungen, und damit auch für Steuersatzungen, vorgeschrieben. Die Gemeinde kann zwar eine neue Abgabe erheben, hat dies aber der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. Der Anzeige kommt regelmäßig keine konstitutive Bedeutung zu. Auch diese Form staatlicher Mitwirkung ist kommunalfreundlich. Repressiver ist der Genehmigungsvorbehalt, wenn also Gemeinden zum Erlass einer Steuersatzung der Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedürfen. Es ist zweifelhaft, ob die Aufsichtsbehörde nur eine Rechtmäßigkeitsprüfung vornehmen oder auch die Zweckmäßigkeit erwägen darf. Hier ist zwischen den Ländern mit und ohne landesverfassungsrechtliche Steuerquellengarantie zu unterscheiden.

Soweit Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern und Nordrhein-Westfalen landesverfassungsrechtlich eine Steuerquellengarantie vorsehen, haben Gemeinden einen Anspruch auf Übertragung des Steuerfindungsrechts hinsichtlich örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern. Am besten entspräche dem eine einfachgesetzliche Regelung wie in Niedersachsen, wonach die Gemeinden das Steuerfindungsrecht genehmigungsfrei ausüben dürfen. Es ist aber zulässig, so wie auch bestimmte grundrechtlich geschützte Aktivitäten unter Genehmigungsvorbehalt stehen,[161] ausnahmsweise auch den gemeindlichen Erlass einer Steuersatzung von staatlicher Genehmigung abhängig zu machen. Dies muss sich aber in Ländern mit landesverfassungsrechtlicher Steuerquellengarantie auf eine Rechtmäßigkeitskontrolle beschränken.[162] Hingegen darf das Land nicht eigene Zweckmäßigkeitserwägungen, etwa steuerpolitischer Art, anstellen. Erheblichen Bedenken begegnet deshalb § 3 Abs. 2 S. 3 KAG MV, wonach auf die Erteilung der staatlichen Genehmigung zur Einführung einer bisher im Land nicht erhobenen Steuer kein Anspruch besteht, obgleich Art. 73 Ab. 1 S. 2 Verf MV das Land verpflichtet, den Kommunen eigene Steuerquellen zu erschließen. Wird die Genehmigung versagt, kann die Gemeinde dies mit einer verwaltungsgerichtlichen Verpflichtungsklage als Vornahmeklage überprüfen lassen.

In anderen Ländern, wo die Landesverfassung keine gemeindliche Steuerquellengarantie einräumt, der Landesgesetzgeber aber gleichwohl Steuerfindungsrechte bzgl. örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern überträgt, kann das Landesgesetz erst recht den Erlass einer gemeindlichen Steuer unter Genehmigungsvorbehalt stellen. Hier ist das Land frei, ob es wie das Saarland[163] nur eine Rechtmäßigkeitskontrolle vorsieht oder wie Bayern[164] und Thüringen[165] zusätzlich Zweckmäßigkeitserwägungen erlaubt. Dies

153 Vgl. BVerfGE 16, 306 (327).
154 Siehe BVerfGE 40, 56 (64); ebenso BVerfGE 98, 106 (125); dazu *Birk* (FN 40), Rz. 142; *Henneke* (FN 40), Rz. 675 f.
155 Vgl. BVerfGE 98, 106 (124 f.).
156 Vgl. BVerfGE 40, 52 (55).
157 BVerfGE 98, 106 (118 f.).
158 § 4 Abs. 3 S. 3 GO BW.
159 § 4 Abs. 3 S. 3 SächsGO.
160 § 6 Abs. 2 S. 3 GO LSA.
161 Dazu *Hufen*, Staatsrecht II – Grundrechte[4], § 14 Rz. 7.
162 Eine bloße Rechtmäßigkeitskontrolle bei der Genehmigungserteilung ist daher zulässig in Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern und Nordrhein-Westfalen.
163 So wird man § 2 Abs. 2 SaarlKAG zu deuten haben, ebenso im Ergebnis *Flach* (FN 52), S. 138.
164 Art. 2 Abs. 3 BayKAG.
165 § 2 Abs. 4 ThürKAG.

folgt im Wege eines *argumentum a maiore ad minus* daraus, dass in diesen Ländern der Gesetzgeber sogar gänzlich auf die Einräumung eines gemeindlichen Steuerfindungsrechts verzichten könnte. Dann vermag er auch als „halben Schritt" den Gemeinden ein Steuerfindungsrecht gewähren, dieses aber unter Zweckmäßigkeitskontrolle stellen. Wird die beantragte Genehmigung versagt, kann die Gemeinde eine Verpflichtungsklage als Bescheidungsklage erheben.

VI. Steuerfindungsrecht der Gemeindeverbände?

Auch für Gemeindeverbände stellt sich die Frage nach einem Steuerfindungsrecht. Auch insoweit ist zwischen den grundgesetzlichen und landesverfassungsrechtlichen Gewährleistungen zu unterscheiden, deren Verhältnis zueinander zu untersuchen bleibt (1.). Besondere Bedeutung kommt den Kommunalabgabengesetzen zu (2.), wobei der Gegenstand des landkreislichen Steuerfindungsrechts (3.) und die staatlichen Mitwirkungsmöglichkeiten daran (4.) zu betrachten sind. Schließlich ist das Verhältnis des landkreislichen Steuerfindungsrechts zum gemeindlichen zu klären (5.).

1. Verfassungsrechtliche Zuweisung eines Steuerfindungsrechts?

Eine ausdrückliche Zuweisung eines Steuerfindungsrechts an die Landkreise enthält das Grundgesetz nicht. Da das Grundgesetz auch den Gemeinden kein Steuerfindungsrecht einräumt und der grundgesetzliche Schutz der Landkreise nicht weiter reicht als derjenige der Gemeinden, steht auch den Landkreisen grundgesetzlich kein Steuerfindungsrecht zu.

Landesverfassungsrechtlich kann sich für Landkreise ein Steuerfindungsrecht nur ergeben, soweit auch den Gemeinden eine Steuerquellengarantie eingeräumt wird. Brandenburg[166] und Nordrhein-Westfalen[167] beschränken jedoch die Garantie der Erschließung eigener Steuerquellen auf Gemeinden, während Mecklenburg-Vorpommern[168] und Niedersachsen[169] eine Verpflichtung auch gegenüber den Landkreisen anerkennen. Nur für diese beiden Länder stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis die landesverfassungsrechtliche Pflicht, den Landkreisen eigene Steuerquellen zu eröffnen, zum Steuerfindungsrecht des Bundes und der Länder nach Art. 105 GG steht. Auch hier sind die Landesverfassungen wie bei den Gemeinden so auszulegen, dass zwar eine Verpflichtung zur Übertragung des Steuerfindungsrecht auf die Landkreise besteht, dies aber nur für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern gilt, deren Ertrag gem. Art. 106 Abs. 6 S. 1 Halbs. 2 Alt. 2 GG auch den Landkreisen als Gemeindeverbänden zugewiesen werden kann.

2. Zuweisung in den Kommunalabgabengesetzen

Hinsichtlich der Frage, ob die Kommunalabgabengesetze nicht nur Gemeinden, sondern auch Gemeindeverbänden Steuerfindungsrechte einräumen, sind die Länder mit und ohne solche Zuweisung zu unterscheiden. In sieben Ländern wurde Landkreisen wie Gemeinden einfachgesetzlich die Kompetenz zur Erhebung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern zuerkannt. Hieraus folgt für alle Kommunen ein Steuerfindungsrecht. Dies betrifft zunächst Mecklenburg-Vorpommern[170] und Niedersachsen[171], in denen dies der Umsetzung der landesverfassungsrechtlichen Steuerquellengarantie dient. Ohne landesverfassungsrechtliche Verpflichtung räumen Bayern[172], Saarland[173], Sachsen-Anhalt[174], Schleswig-Holstein[175] und Thüringen[176] den Landkreisen das Steuerfindungsrecht bzgl. örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern ein.

In den übrigen Flächenländern steht den Gemeindeverbänden kein Steuerfindungsrecht zu. In Brandenburg werden Landkreisen überhaupt keine Steuern zur Erhebung zugewiesen. Ähnlich ist Nordrhein-Westfalen zu beurteilen, wo die Subsidiaritätsregel des § 3 Abs. 2 KAG NW zwar die Steuererhebung auch durch Landkreise voraussetzt, zur Steuererhebung aber nur Gemeinden nach § 3 Abs. 1 S. 1 KAG NW ermächtigt werden. In Baden-Württemberg[177], Hessen[178], Rheinland-Pfalz[179] und Sachsen[180] werden den Landkreisen nur einzelne Steuern, insb. Jagd- und Gaststättenerlaubnissteuer, zur Erhebung zugewiesen, aber nicht die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern generell; letztlich steht ihnen kein Steuerfindungsrecht zu.

3. Gegenstand des landkreislichen Steuerfindungsrechts

Soweit Landkreisen ein Steuerfindungsrecht zukommt, ist seine Reichweite wie bei den Gemeinden zu bestimmen[181]: Die Landkreise dürfen nur örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern erfinden, nicht aber andere Steuerarten.

4. Staatliche Mitwirkung an der landkreislichen Erfindung einer neuen Steuer

Was die staatliche Mitwirkung anbelangt, kann hier auf die Ausführungen zu den Gemeinden verwiesen werden.[182] In manchen Ländern[183] bedarf die Einführung einer Steuer keiner vorherigen Beteiligung der Aufsichtsbehörde, in einigen Ländern[184] ist der Sat-

166 Art. 99 S. 1 BbgV.
167 Art. 79 S. 1 Verf NW.
168 Art. 73 Abs. 1 S. 2 Verf MV.
169 Art. 58 S. 1 Alt. 1 NdsV.
170 § 3 Abs. 1 S. 1 KAG MV.
171 § 3 Abs. 1 S. 1 NdsKAG.
172 Art. 3 Abs. 2 BayKAG.
173 § 3 Abs. 1 S. 1 SaarlKAG „Gemeindeverbände".
174 § 3 Abs. 1 S. 1 KAG LSA.
175 § 3 Abs. 1 S. 1 KAG SH.
176 § 5 Abs. 2 ThürKAG.
177 § 10 Abs. 2 KAG BW.
178 § 8 HessKAG.
179 § 6 KAG RP.
180 § 8 Abs. 2 SächsKAG.
181 Siehe oben Abschnitt V.6.
182 Vgl. oben Abschnitt V.7.
183 Hessen, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein.
184 § 4 Abs. 3 S. 3 KrO BW, § 3 Abs. 4 S. 3 SächsKrO und § 6 Abs. 2 S. 3 GO LSA i.V.m. § 6 Abs. 3 KrO LSA.

zungserlass anzuzeigen, in den übrigen Ländern schließlich[185] ist die Genehmigung der Aufsichtsbehörde erforderlich.

Je nach Landesverfassung ist zu differenzieren: Soweit den Landkreisen nach der Landesverfassung eine Steuerquellengarantie zusteht, haben sie bei Erfüllung der materiellen Voraussetzungen einen Anspruch auf Erteilung der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Auch hier begegnet die Regelung des § 3 Abs. 2 S. 3 KAG MV, wonach kein Anspruch auf die Erteilung der staatlichen Zustimmung besteht, Bedenken. Niedersachsen hat zutreffend von einer solchen Bestimmung abgesehen. Soweit Landkreisen nach der Landesverfassung keine Steuerquellen garantiert werden, sind die Länder frei, die Erteilung der Genehmigung neben Rechtmäßigkeits- auch von Zweckmäßigkeitserwägungen abhängig zu machen.

5. Verhältnis des landkreislichen zum gemeindlichen Steuerfindungsrechts

In den Ländern[186] mit gemeindlichem und landkreislichem Steuerfindungsrecht ist das Verhältnis beider zueinander zu klären. In einigen Ländern werden typische örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern wie Hunde-,[187] Vergnügungs-[188] und Jagdsteuer[189] nur einer Ebene zugeordnet. I.Ü., insb. für neu zu erfindende Steuern, wird in Bayern und Thüringen ein Vorrang gemeindlicher Steuererfindung angeordnet.[190] Dies korrespondiert mit der stärkeren grundgesetzlichen Stellung der Gemeinden im Vergleich zu den Landkreisen. In Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Saarland und Sachsen-Anhalt wird nur bestimmt, dass die Besteuerung desselben Gegenstandes durch kreisangehörige Gemeinde und Landkreis unzulässig ist.[191] In Schleswig-Holstein wird die gemeinsame Steuererhebung oder -aufkommensbeteiligung ausgeschlossen.[192] Dies löst den Kompetenzkonflikt nicht, sondern beschreibt ihn bloß. Es bieten sich mehrere Möglichkeiten an, mit der Konkurrenz umzugehen: Man könnte nach der Steuerart differenzieren, das Prioritätsprinzip anwenden oder einer Gruppe generellen Vorrang einräumen.

Einer Differenzierung nach Steuerart liegt der Gedanke zugrunde, dass in Fällen, in denen es an eindeutiger gesetzlicher Zuordnung fehlt, bestimmte Verbrauch- und Aufwandsteuern wie die Zweitwohnungsteuer üblicherweise von Gemeinden, andere Steuern wie die Fischereisteuer aber typischerweise von Landkreisen erhoben werden. Diese letztlich rechtsvergleichende Argumentation findet im Recht des jeweils anderen Landes keine Stütze. Beim Prioritätsprinzip stände das Recht zur Erhebung einer Steuer demjenigen zu, der sie zuerst erfunden hat[193]. Dies löste nicht nur einen interkommunalen Wettlauf um die Steuerquellenerschließung aus, sondern würfe die Frage auf, welche kommunale Ebene denn zuerst eine Steuer kreiert hätte, wenn zunächst eine Gemeinde, dann der Kreis und schließlich eine andere Gemeinde eine neue Steuer erhöben. Ein genereller Vorrang des Landkreises ließe sich mit der bislang nur sehr rudimentären Zuweisung von Steuern an die Landkreise begründen, was im interkommunalen Vergleich eine Kompensation erheischte. Indes ist die grundgesetzliche Stellung der Landkreise schwächer ausgeprägt als die der Gemeinden,[194] weshalb ein genereller Vorrang der Landkreise grundgesetzlichen Wertungen widerspräche.

Daher ist auch in Ländern, in denen der Gesetzgeber den Kompetenzkonflikt zwischen landkreislichem und dem gemeindlichem Steuerfindungsrecht nicht aufgelöst hat,[195] von einem Vorrang gemeindlicher Steuererhebung auszugehen.[196] Die Landkreise können neue Steuern nur solange erfinden und erheben, solange Gemeinden von ihrem Steuerfindungsrecht keinen Gebrauch machen. Sollte eine zuerst vom Kreis eingeführte Steuer nur von einem Teil der kreisangehörigen Gemeinden erhoben werden, bleibt zu erwägen, ob dem Kreis nicht für den Rest seines Gebietes weiterhin die Steuererhebung zusteht.

VII. Steuerfindungsrecht der Zweckverbände?

Da in allen Flächenländern den Gemeinden und zudem in sieben Ländern auch den Landkreisen das Steuerfindungsrecht hinsichtlich örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern zukommt, fragt sich, ob auch Zweckverbände, die im Wesentlichen aus kommunalen Gebietskörperschaften bestehen,[197] ein Steuerfindungsrecht geltend machen dürfen. Das Grundgesetz weist ihnen ebenso wie die Landesverfassungen ein

185 Art. 2 Abs. 3 BayKAG; § 2 Abs. 2 S. 1 BbgKAG; § 3 Abs. 2 KAG MV; § 2 Abs. 2 KAG NW; § 2 Abs. 2 SaarlKAG; § 2 Abs. 4 ThürKAG.

186 Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen.

187 § 9 Abs. 3 S. 1 KAG BW; § 3 Abs. 2 S. 2 BbgKAG; § 3 Abs. 4 S. 2 NdsKAG; § 3 Abs. 2 S. 2 KAG NW; § 5 Abs. 3 KAG RP und § 3 Abs. 3 SaarlKAG weisen die Hundesteuer den Gemeinden zu.

188 § 3 Abs. 2 S. 2 BbgKAG; § 3 Abs. 2 S. 1 Halbs. 1 NdsKAG; § 3 Abs. 2 S. 2 KAG NW; § 5 Abs. 4 KAG RP ordnen sämtlich die Vergnügungsteuer der gemeindlichen Ebene zu. Grenzen ziehen § 3 Abs. 1 S. 4 KAG MV und § 3 Abs. 2 KAG SH. Auf das Erhebungsverbot in Art. 3 Abs. 3 S. 1 BayKAG wurde bereits hingewiesen.

189 Die Jagdsteuer wird den Landkreisen in § 10 Abs. 2 KAG BW; § 8 Abs. 1 HessKAG; § 3 Abs. 2 S. 1 Halbs. 2 NdsKAG; SächsKAG und § 3 Abs. 3 KAG SH zugewiesen. Ihre Erhebung wird hingegen in Art. 3 Abs. 3 S. 1 BayKAG; § 3 Abs. 1 S. 2 BbgKAG; § 3 Abs. 1 S. 3 KAG MV; § 3 Abs. 1 S. 2 KAG NW und § 3 Abs. 2 KAG LSA verboten.

190 Siehe Art. 3 Abs. 2 S. 1 BayKAG, § 5 Abs. 2 S. 1 ThürKAG.

191 Vgl. § 3 Abs. 1 S. 2 KAG MV; § 3 Abs. 1 S. 2 NdsKAG; § 3 Abs. 1 S. 2 SaarlKAG; § 3 Abs. 1 S. 2 KAG LSA.

192 § 3 Abs. 1 S. 2 KAG SH.

193 Siehe zum Prioritätsprinzip schon oben Abschnitt IV. 3. b).

194 Siehe den unterschiedlichen Wortlaut von Art. 28 Abs. 2 S. 2 GG für die Landkreise einerseits und von Art. 28 Abs. 2 S. 1 GG für die Gemeinden andererseits.

195 Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Saarland, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein.

196 Zum Vorrang der Gemeinden vor den Landkreisen s. *Schmidt*, DÖV 2013, 509 ff.

197 Dazu *Schmidt*, Kommunale Kooperation, 2005, § 15, S. 154 ff.

solches nicht zu. Zwar gesteht Baden-Württemberg[198] den Zweckverbänden das Selbstverwaltungsrecht zu, weil aber aus der Selbstverwaltungsgarantie der Kommunen kein Steuerfindungsrecht folgt, kann dies erst recht nicht für die verfassungsrechtlich nur schwächer geschützten Zweckverbände gelten. Auch die Kommunalabgabengesetze räumen nur den Kommunen, nicht aber den Zweckverbänden ein Steuerfindungsrecht ein. Soweit im SaarlKAG[199] von den *„Gemeindeverbänden"* die Rede ist, betrifft dies nur die Landkreise oder vergleichbare kommunale Gebietskörperschaften wie den Stadtverband Saarbrücken. Die Gemeinden und ggf. die Landkreise können den Zweckverbänden auch nicht ihr Steuerfindungsrecht übertragen. Denn die Landesgesetze über kommunale Gemeinschaftsarbeit bzw. Zusammenarbeit[200] stimmen in Nachfolge des Reichszweckverbandsgesetzes[201] darin überein, dass Zweckverbänden das Recht zur Steuererhebung nicht zusteht. Der Grund hierfür dürfte darin liegen, dass Zweckverbände lediglich spezielle, ihnen übertragene Aufgaben erfüllen sollen, die über Gebühren und Beiträge der Nutzer, ergänzend durch eine von den Verbandsmitgliedern erhobene Umlage, gedeckt werden, sie sich aber nicht aus eigener Machtvollkommenheit neuer Aufgaben annehmen dürfen, weshalb auch kein Steuerbedarf besteht.[202]

VIII. Steuerfindungsrecht sonstiger substaatlicher Hoheitsträger?

Auch sonstigen substaatlichen Hoheitsträgern wie öffentlich-rechtlichen Personalkörperschaften, Anstalten oder Stiftungen öffentlichen Rechts steht kein Steuerfindungsrecht zu. Weder ist ihnen ein solches Recht verfassungsrechtlich oder einfachgesetzlich ausdrücklich eingeräumt noch könnte ihnen ein solches Recht gewährt werden. Denn das Steuerfindungsrecht als Recht, sich eine weitere nicht zweckgebundene Einnahmequelle zu verschaffen, kann nur den Hoheitsträgern mit einem umfassenden Wirkungskreis zukommen, was aber regelmäßig nur Gebietskörperschaften sein können.

IX. Steuerfindungsrecht der Europäischen Union?

Bedenkenswert erscheint, ob angesichts ihres immer weiter wachsenden Aufgabenkreises nicht auch der EU ein Steuerfindungsrecht zusteht. Immerhin könnte man die einst erhobene Montanumlage[203] als die erste europäische steuerähnliche Abgabe betrachten. Insoweit sind der EUV (1.), der AEUV (2.) sowie Zuweisungen aus mitgliedstaatlichem Verfassungsrecht (3.) in den Blick zu nehmen.

1. Regelung im Vertrag über die Europäische Union?

Im Gegensatz zum Vertrag über die Montanunion enthält der EUV keine ausdrückliche Bestimmung über die Erhebung von Steuern oder steuerähnlichen Abgaben durch die EU. Art. 41 EUV regelt lediglich die Finanzierung der GASP, ohne aber auf Steuern zurückzugreifen.

2. Regelungen im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union?

Im AEUV könnte man auf das Verfahren der Eigenmittel, Art. 311 AEUV, die Sicherung der Finanzmittel, Art. 323 AEUV, die steuerlichen Vorschriften, Art. 110 ff. AEUV, oder die Kompetenzergänzungsklausel, Art. 352 AEUV, zurückgreifen.

Das Verfahren der Eigenmittel, Art. 311 AEUV, erfasst gegenwärtig, wie im Eigenmittelbeschluss 2007/436 EMB näher ausgeführt, v.a. Agrarabschöpfungen, einen Teil mitgliedstaatlicher Umsatzsteuereinnahmen sowie weitere Mittel nach dem Bruttonationaleinkommen (BNE).[204] Da Art. 311 Abs. 1 AEUV bestimmt, dass die Union sich mit den erforderlichen Mitteln ausstattet, um ihre Ziele erreichen und ihre Politik durchführen zu können, und Art. 311 Abs. 3 S. 2 AEUV ausdrücklich vorsieht, dass auch neue Kategorien von Eigenmitteln eingeführt werden können, könnte man hieraus ein Steuerfindungsrecht entnehmen.[205] So werden auch derzeit auf der Grundlage dieser Norm schon Steuern auf die Dienstbezüge der EU-Mitarbeiter erhoben.[206]

Die Steuererhebung durch die EU stellte jedoch eine so grundlegende Umgestaltung ihrer Finanzierung dar, dass es einer ausdrücklichen Primärrechtsnorm bedürfte. I.Ü. kann die Einführung einer neuen Kategorie von Eigenmitteln gem. Art. 311 Abs. 3 S. 1, 3 AEUV nur im gestuften Regelungsverfahren mit starken Kautelen zugunsten der Mitgliedstaaten erfolgen,[207] so dass derzeit rein praktisch nicht mit einer Eröffnung dieser neuen Finanzierungsquelle zu rechnen sein dürfte. Die Erhebung einer EU-Steuer könnte nur auf andere Bestimmungen gestützt werden.[208]

Eine Rechtsgrundlage für eine EU-Steuer könnte sich aus Art. 323 AEUV ergeben, wonach das Parlament, der Rat und die Kommission sicherstellen, dass der Union die Finanzmittel zur Verfügung stehen, die es ihr ermöglichen, ihren rechtlichen Verpflichtungen

198 Siehe Art. 71 Verf BW.
199 Siehe § 3 Abs. 1 SaarlKAG.
200 In Brandenburg, Hessen, Nordrhein-Westfalen, dem Saarland, Sachsen-Anhalt und Thüringen lautet die Bezeichnung Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit; in Baden-Württemberg, Bayern, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Sachsen und Schleswig-Holstein hingegen Gesetz über kommunale Zusammenarbeit. In Mecklenburg-Vorpommern finden sich die entsprechenden Regelungen in der Kommunalverfassung.
201 Reichszweckverbandsgesetz vom 6.7.1939, RGBl. I S. 979.
202 Vgl. *Schmidt* (FN 197), § 46 III, S. 479.
203 Siehe dazu *Birk* in ders., Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, § 10 Rz. 14.
204 Überblick bei *Khan* in Geiger/ders./Kotzur, EUV. AEUV[5], Art. 311 AEUV, Rz. 3 ff.
205 Ansätze dazu bei *Niedobitek* in Streinz, EUV/AEUV[2], Art. 311 AEUV, Rz. 27.
206 Dazu *Khan* in Geiger/ders./Kotzur (FN 204), Rz. 9.
207 Vgl. *Khan* in Geiger/ders./Kotzur (FN 204), Rz. 10.
208 So auch *Rossi* in Vedder/Heintschel v. Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 311 AEUV, Rz. 5.

gegenüber Dritten nachzukommen.[209] Aus dieser Aufgabenzuweisung könnte man die Befugnis entnehmen, sich der notwendigen Mittel zur Erfüllung dieser Verpflichtung zu bedienen, wozu auch die Ausschöpfung eines Steuerfindungsrechts gehören könnte. Indes stellt Art. 323 AEUV allenfalls ein Hinwirkungsgebot im Verhältnis der EU-Organe zu den Mitgliedstaaten dar,[210] begründet aber keine zusätzlichen Kompetenzen der EU. Insb. ergibt sich daraus kein Recht zur Steuererhebung im Außenverhältnis zu den Unionsbürgern.

Auch aus den Art. 110 bis 113 AEUV kann kein Besteuerungsrecht der EU hergeleitet werden. Das Kapitel ist zwar mit „*Steuerliche Vorschriften*" betitelt, beinhaltet aber nur die Harmonisierung mitgliedstaatlicher Steuervorschriften, v.a. der Umsatzsteuer, Art. 113 AEUV, räumt aber der EU keine eigene Besteuerungskompetenz ein. Mit anderen Worten beschränkt Art. 110 AEUV die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten, ohne eine solche der Union zu begründen.[211]

Ein Steuerfindungsrecht könnte zwar nach der Kompetenzergänzungsklausel des Art. 352 AEUV hergeleitet werden. Danach kann der Rat einstimmig auf Vorschlag der Kommission und nach Zustimmung des Europäischen Parlaments die geeigneten Vorschriften erlassen, wenn ein Tätigwerden der Union im Rahmen der in den Verträgen festgelegten Politikbereiche erforderlich erscheint, um eines der Ziele der Verträge zu verwirklichen und in den Verträgen die dafür erforderlichen Befugnisse nicht vorgesehen sind. Stiege der Finanzbedarf der Europäischen Union weiter an, reichten aber die bisherigen Eigenmittel zur Deckung der wachsenden Ausgaben nicht aus, könnte die Schließung einer möglichen Finanzierungslücke durch eine unter Rückgriff auf Art. 352 AEUV erfundene europäische Unionsteuer erwogen werden. Indes ist selbst nach Ansicht des EuGH[212] der Rückgriff auf Art. 352 AEUV unzulässig für eine „*wesentliche Änderung des Gemeinschaftssystems*" und es können Rechtsakte verfassungsrechtlicher Dimension hierauf nicht gestützt werden[213]. Die Einführung eines Steuerfindungsrechts stellte eine solche grundlegende Änderung des Unionssystems dar, weil sie eine völlig neue Finanzierungsquelle eröffnete und verfassungsähnliche Bedeutung hätte, wie der Vergleich mit Art. 105 GG erhellt. Daher ist eine eigene Steuererhebung durch die Europäische Union gestützt auf die Kompetenzergänzungsklausel ausgeschlossen.

3. Zuweisungen durch mitgliedstaatliches Verfassungsrecht?

Schließlich wird der EU auch nicht durch das Grundgesetz oder – soweit ersichtlich – durch die Verfassungen der übrigen Mitgliedstaaten ein Steuerfindungsrecht zuerkannt. Insbesondere ist in Deutschland keine entsprechende Übertragung von Hoheitsrechten gem. Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG erfolgt. Letztlich steht der Union daher derzeit kein Steuerfindungsrecht zu.

X. Zusammenfassung

Das Steuerfindungsrecht stellt als positives Recht die Zuständigkeit dar, eine neue Steuer zu erfinden und zu normieren. Als negatives Recht ist es die Kompetenz, die Erfindung einer neuen Steuer zu verhindern. Das Steuerfindungsrecht ist in das Gefüge der Kompetenzen zur Erfüllung einer Aufgabe, zur Verhaltenslenkung, zur Steuerverwaltung, zur Streitentscheidung sowie zur Verteilung des Steuerertrags einzuordnen.

Entgegen der h.M. steht dem Bund – auch vor dem Hintergrund der sog. Schuldenbremse – ein Steuerfindungsrecht nach Art. 105 Abs. 2 GG zu. Danach erfundene bundesrechtlich geregelte Steuern sind von den Ländern zu verwalten, denen auch der Steuerertrag gebührt. Zum Ausgleich kann der Bund eine Änderung der Umsatzsteuerverteilung beanspruchen. Da es sich bei Art. 105 Abs. 2 GG um eine konkurrierende Bundesgesetzgebungskompetenz handelt, können die Länder ihrerseits diese Zuständigkeit ausschöpfen, soweit der Bund von dieser keinen Gebrauch gemacht hat. Insofern kommt den Ländern zusätzlich zu örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern auch ein Steuerfindungsrecht hinsichtlich übriger Steuern zu. Bei Konflikten zwischen dem Steuerfindungsrecht des Bundes und dem der Länder geht das des Bundes nach Art. 31 GG vor.

Den Gemeinden steht ein Steuerfindungsrecht lediglich hinsichtlich örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern zu. Dies ergibt sich aus den Kommunalabgabengesetzen, wobei in Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen eine landesverfassungsrechtliche Verpflichtung auf gesetzliche Einräumung eines entsprechenden Steuerfindungsrechts an die Gemeinden besteht.

Den Landkreisen wird nur in Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen ein Steuerfindungsrecht in Bezug auf örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern gewährt. Kollidiert dieses mit dem entsprechenden gemeindlichen Recht, geht letzteres vor.

Sonstigen Hoheitsträgern wie Zweckverbänden, anderen öffentlich-rechtlichen Personalkörperschaften, Anstalten oder Stiftungen sowie der Europäischen Union kommt kein Steuerfindungsrecht zu.

---

209 Vgl. *Khan* in Geiger/ders./Kotzur (FN 204), Rz. 1; *Niedobitek* in Streinz (FN 205), Art. 323 AEUV, Rz. 7.

210 Vgl. *Rossi* in Vedder/Heintschel v. Heinegg (FN 208), Rz. 4.

211 *Rossi* in Vedder/Heintschel v. Heinegg (FN 208), Art. 110 AEUV, Rz. 2.

212 EuGH v. 28.3.1996 – Gutachten 2/94, 1996, I-1759.

213 Siehe *Vedder* in ders./Heintschel v. Heinegg (FN 208), Art. 352 AEUV, Rz. 17.

Fiktion einer Nicht-Fiktion?

Duplik auf *Schwarz*, StuW 2015, 191 ff.

Jun.-Prof. Dr. KATRIN HAUSSMANN, TU Ilmenau*

Im Beitrag in StuW 2014, 305 ff. wird die Problematik der Behandlungen von verdeckten Gewinnausschüttungen im Dreiecksfall nach der sog. Dreiecksstheorie des BFH aufgezeigt.[1] Während hierbei bereits die Argumentation des BFH zur Behandlung der ersten beiden Fallgestaltungen von verdeckten Gewinnausschüttungen im Dreiecksfall Schwierigkeiten aufwirft (wenngleich dem Ergebnis zuzustimmen ist), beziehen sich die Ausführung von *Schwarz* lediglich auf den dargestellten dritten Fall von verdeckten Gewinnausschüttungen durch die Gewährung von Nutzungsvorteilen. Die Ursache für diese Auswahl erschließt sich nicht ganz, dürfte jedoch in der grundsätzlichen Problematik der Einlagefähigkeit von Nutzungsvorteilen begründet sein.

Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung wurde entwickelt, um der Verlagerung von Gewinnen durch unentgeltliche Vorteilszuwendungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter entgegenzuwirken.[2] Weder im KStG noch im EStG findet sich eine Definition des Begriffes der vGA, die beiden Hauptfundstellen der vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) haben lediglich klarstellenden Charakter.[3] Eine gesetzliche Grundlage des hypothetischen Fremdvergleichs oder gar der Dreiecksstheorie, wie von *Schwarz* dargestellt, ergibt sich daraus nicht. Bei der vGA handelt sich vielmehr um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der seine Auslegung durch die Rechtsprechung erfährt und von dieser weiterentwickelt wird. Insofern ist die kritische Auseinandersetzung mit der Argumentation des BFH zulässig und geboten.

Die Ausführungen von *Schwarz* legen nahe, dass sie die Ergebnisverlagerung zwischen der M-AG und der T2-GmbH, die nach der Dreiecksstheorie des BFH bei Vorteilsgewährungen zwischen Schwestergesellschaften entsteht, nicht anerkennt. Diese ist in der Literatur jedoch hinlänglich bekannt und wird durchaus als kritisch wahrgenommen.[4] Auch zur Gestaltungsberatung lässt sich diese Ergebnisverlagerung einsetzen.[5]

Die Argumentation von *Schwarz* lässt weiterhin erkennen, dass sie die Dreiecksstheorie des BFH nicht als Fiktion ansehen will. Allerdings windet sich der BFH, indem er formuliert, dass der Gesellschafter den Vorteil tatsächlich erhalten, ihn dann aber für Zwecke der vorteilsempfangenden Gesellschaft (der nahe stehenden Person) verbraucht habe.[6] Zudem gibt der BFH im Urteil vom 7.11.2007 selbst zu erkennen, dass er hierin eine Fiktion erblickt. So zitiert ihn auch *Schwarz*: „Diese auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Form einer Fiktion [Hervorh. d. Verf.] beruhende ertragsteuerrechtliche Beurteilung kann auf die Schenkungsteuer nicht übertragen werden."[7] Ob damit die Dreiecksstheorie als Nicht-Fiktion angesehen werden kann, darf stark bezweifelt werden.

Auch weiterhin vermögen die Ausführungen zur Dreiecksstheorie nicht zu überzeugen. Durch die unentgeltliche Darlehensgewährung der T1 an die T2 erlangt die T2 unstrittig und realiter einen Vorteil, nämlich den Vorteil von ersparten Zinsaufwendungen (dieser Vorteil wäre unzweifelhaft dann nicht entstanden, wenn der Darlehensgewährung von Anfang an fremdübliche Bedingungen zugrunde gelegt worden wären). Nun aber sei „die Darlehensgewährung so zu behandeln, als hätte ein fremder Dritter der T2-GmbH das zinslose Darlehen mit Mitteln der T1-GmbH gewährt."[8] Dies gelte jedoch, so schränkt *Schwarz* ein, „nur für Korrekturzwecke bei der T1-GmbH."[9] Bei der T1 nimmt *Schwarz* sodann zutreffenderweise eine außerbilanzielle Hinzurechnung des der T2 gewährten Zinsvorteils vor.[10]

Entgegen ihrer Aussage, dieser hypothetische Fremdvergleich sei nur für Korrekturzwecke bei der T1-GmbH anzustellen, wird der fremde Dritte jedoch noch weiter bemüht. So führt *Schwarz* weiterhin aus, dass ein fremder Dritter kein zinsloses Darlehen gewähren würde. Deshalb müsse dieser eine Art Kom-

---

* *Jun.-Prof. Dr. Katrin Haussmann* ist Inhaberin einer Juniorprofessur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der Technischen Universität Ilmenau mit dem Schwerpunkt quantitative Steuerlehre und Accounting.

1 Vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348.

2 Vgl. *A. Raupach*, JbFStR 1973/1974, S. 123.

3 Vgl. hierzu auch *F. Lang* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8 Abs. 3 Teil C, Rz. 1 ff. (März 2009).

4 Vgl. z.B. *F. Lang* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8 Abs. 3 Teil C, Rz. 832 (März 2010). Zudem verändert sich der Charakter des Aufwands von ursprünglichem Zins- in Beteiligungsaufwand (problematisch z.B. im Zusammentreffen mit der Zinsschranke).

5 Vgl. *H. Engelke/M. Clemens*, DStR 2002, 285.

6 Vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, C.II.2.b. Ein wesentlicher sachlicher Unterschied zur Fiktion ergibt sich daraus nach *Frotscher* jedoch ohnehin nicht; vgl. *G. Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Anhang zu § 8 KStG, Rz. 239 (Jan. 2009).

7 BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II. 2008, 258, II.2.b.

8 *N. Schwarz*, StuW 2015, 192; vgl. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, C.II.2.b.

9 *N. Schwarz*, StuW 2015, 192.

10 An dieser Stelle muss festgehalten werden, dass die Hinzurechnung bei der T1-GmbH allein als Neutralisation des durch die unentgeltliche Darlehensgewährung erlittenen „Zinsnachteils" zu verstehen ist. Als Bemessungsgrundlage ergibt sich das, was bei Vorliegen von fremdüblichen Bedingungen eingetreten wäre.

pensation erhalten, hier durch M (in Form eines von der M-AG weitergereichten Zinsvorteils); nur dadurch kann der Beteiligungsaufwand auf Ebene der M-AG begründet werden. Ob eine derartige Weiterführung des Fremdvergleichs hinnehmbar ist, ist zu bezweifeln. Jedenfalls kann *Schwarz* nicht zugestimmt werden, die darin keine Fiktion erblickt, sondern nur einen inhärenten Vergleichsmaßstab der Korrekturnorm des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.[11] Nur durch diese Weiterführung der hypothetischen Existenz des fremden Dritten scheint die Begründung von Beteiligungsaufwand zu gelingen.

Weiterhin bleibt unklar, wie denn die M-AG den Nutzungsvorteil (in Form des Zinsvorteils) weitergeben kann und dadurch Beteiligungsaufwand entsteht. Zunächst wäre zu klären, ob nach *Schwarz'* Auffassung auf Ebene der M-AG überhaupt ein Vorteilsverbrauch entsteht. Hier bleibt *Schwarz* unklar. Zunächst heißt es: „Die M-AG hat diesen Nutzungsvorteil jedoch nicht selbst im eigenen Betrieb verbraucht, denn sie musste diesen an den fremden Dritten geben, damit dieser der T2-GmbH das zinslose Darlehen gewährt (...)."[12] Später wird festgestellt, „sie [die M-AG, K.H.] musste keine eigenen Mittel einsetzen, und hat diesen Zinsvorteil verbraucht durch Veranlassung des fremden Dritten zur zinslosen Darlehensvergabe an die T2-GmbH."[13] Gemeint ist wohl, dass die M-AG den Nutzungsvorteil nicht für sich selbst verbraucht, sondern diesen weitergegeben habe, folglich gewissermaßen eine Art Vorteilsverbrauch durch Weitergabe an den fremden Dritten eingetreten sei. Der BFH führt diesbezüglich jedoch explizit aus, dass „der Vorteil aus der verdeckten Gewinnausschüttung im Betrieb [der M-AG, K.H.] verbraucht worden"[14] sei.

Realiter hat nur die T2 einen Zinsvorteil erhalten; dieser wird jedoch der M-AG als Gesellschafterin zugerechnet (vGA zugunsten einer nahe stehenden Person), denn Gewinnausschüttungen, gleich weder Art, können nur gegenüber dem Gesellschafter erfolgen. *Schwarz* geht hier zu Unrecht davon aus, dass der Vorteil aus der vGA der M-AG zugeflossen sei; tatsächlich zugeflossen ist der Vorteil allein der T2. Eine vGA beim Gesellschafter ist natürlich trotzdem gegeben, jedoch eben gerade ohne den tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter. Dies gilt sowohl für die vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG als auch für die vGA i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.[15]

Nur durch den Einsatz des fremden Dritten, an den dieser Vorteil weitergegeben worden sein soll, lässt sich m.E. das Vorhandensein von Beteiligungsaufwand bei der M-AG überhaupt begründen. Anstelle einer Weitergabe des Vorteils von M an den fremden Dritten könnte man jedoch ebenso gut auch davon ausgehen, dass die M-AG den ihr zuzurechnenden Vorteil an ihre Tochter T2 weitergegeben habe. So kann jedoch kein Beteiligungsaufwand entstehen; es handelt sich um einen reinen Nutzungsvorteil, der kein einlagefähiges Wirtschaftsgut begründet.

Letztlich bleibt zu konstatieren, dass die Vorgehensweise des BFH, die von *Schwarz* gestützt wird, zu einem Ergebnis führt, das vom Ergebnis bei Vorliegen von fremdüblichen Darlehensvereinbarungen erheblich abweicht. Sinn und Zweck bei der Beurteilung der Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung kann es nur sein, „eigentliche" Einkommensverwendungen aufzudecken und den entsprechenden Besteuerungsfolgen zuzuführen. Eine Bevorzugung, aber auch eine Benachteiligung gegenüber der fremdüblichen Vergleichsgestaltung sollte nicht resultieren.

Hierzu ist ein hypothetischer Fremdvergleich unter Zuhilfenahme der Existenz einer fremden dritten Person nicht förderlich, ja sogar schädlich, wenn dieser die Ebene der Einkommenskorrektur bei der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft verlässt und sich gewissermaßen zu einer eigenständigen Fiktion verselbständigt. Der zugrunde liegende Vergleichssachverhalt besteht m.E. vielmehr in einer Darlehensgewährung zwischen T1 und T2, wie sie ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter festgelegt hätte.

Schwarz will den von ihr dargestellten hypothetischen Fremdvergleich auf keinen Fall als Fiktion verstanden wissen – obgleich die Bedeutung beider Begriffe ‚Fiktion' (etwas, was nur in der Vorstellung existiert; etwas Vorgestelltes, Erdachtes; von lat. fingere) und ‚hypothetisch' (nur angenommen, auf einer unbewiesenen Vermutung beruhend; lat. hypotheticus, aus gleichbed. gr. hypothetikós) sicherlich eine gewisse inhaltliche Nähe erkennen lässt. Insofern kann ich eine vollständige Abkehr vom Einsatz von Fiktionen nicht erkennen.

11 Vgl. *N. Schwarz*, StuW 2015, 192.
12 *N. Schwarz*, StuW 2015, 193.
13 *N. Schwarz*, StuW 2015, 193.
14 Vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, C.II.2.d.
15 Vgl. hierzu auch *F. Lang* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8 Abs. 3 Teil C, Rz. 516 (April 2012).

Aus der internationalen Diskussion

ausgewählt am MPI für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München

Caroline Docclo: La démission du législateur (Revue Générale du Contentieux Fiscal, Vol. 5, 2014, S. 289–304)

Das Steuerrecht ist neben dem Strafrecht das Rechtsgebiet, das die freiheits- und eigentumsrechtliche Sphäre des Bürgers am meisten beschränkt. Ganz nach dem Zitat von James Otis „taxation without representation is tyranny" ist daher das Erfordernis demokratischer Legitimation der Normsetzung eine Errungenschaft moderner Staaten und entsprechend in Art. 170, 172 der belgischen Verfassung verankert. Nach dem Grundsatz der Gewaltenteilung muss demnach der demokratisch legitimierte Gesetzgeber selbst alle wesentlichen Voraussetzungen der Steuererhebung bestimmen. Der Beitrag „La démission du législateur" von *Caroline Docclo*[1] zeigt jedoch anhand zahlreicher Beispiele aus dem belgischen Steuerrecht, wie oft die legislatorische Praxis dem Anspruch demokratischer Legitimation nicht genügt.

Der belgische Gesetzgeber nimmt zum Teil seine Befugnis zum Normerlass nicht selbst wahr, sondern überträgt diese auf die Regierung oder stellt die Besteuerung in das Ermessen der Verwaltung. Beispielsweise sieht Art. 185, § 2 Code des impôts sur les revenus (CIR) 1992 in Umsetzung von Art. 9 des OECD Musterabkommens vor, dass in bestimmten Fällen die Gewinne eines verbundenen Unternehmens so besteuert werden *können*, wie es der Fremdvergleichsgrundsatz gebietet. Das OECD Musterabkommen wollte durch die Formulierung „*können*" den Vertragsstaaten die Möglichkeit der innerstaatlichen Umsetzung gewähren. Durch die wortgleiche Übernahme der Vorschrift in belgisches Recht wird aber gerade der Verwaltung ein unzulässiges Ermessen eingeräumt. Die Regierung erkennt diesen Fehler jedoch nicht und bekräftigt ihren Gesetzesvorschlag noch damit, dass die wortgleiche Umsetzung des OECD Musterabkommens die Normklarheit fördert und etwaige Auslegungsunterschiede der Konvention sowie Willkürentscheidungen vermeidet.

Am Beispiel des Delikts der schweren Steuerhinterziehung beleuchtet die Autorin sodann die Problematik, dass der Richter oft mit bewusst unbestimmten Normen konfrontiert wird. Der Gesetzeswortlaut spricht hier nur von „schwerer Steuerhinterziehung" ohne eine Definition derselben zu geben. Obwohl der Wortlaut damit keinerlei Vorhersehbarkeit für den Normadressaten bietet, sieht der Conseil d'État dennoch genügend Präzisierung durch die Gesetzesbegründung und keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit strafrechtlicher Vorschriften nach Art. 14 der belgischen Verfassung. Trotz der Kritik von Abgeordneten an dem zu unbestimmten Wertungsspielraum der Vorschrift weigert sich die Regierung, den Strafrichter bei der Auslegung des Begriffs zu binden, da dies ihrem Verständnis eines Rechtsstaates widerspreche. Zu Recht fragt die Autorin daher, ob es nicht gerade in einem Rechtsstaat die verfassungsmäßige Aufgabe des Gesetzgebers sei, dem Strafrichter die Definition eines Tatbestandes an die Hand zu geben.

Als ein weiteres Versagen des Gesetzgebers sieht Docclo seine nachlässige Haltung, wenn es um die Korrektur fehlerhafter Umsetzung europarechtlicher Vorschriften geht. Stellt der Europäische Gerichtshof einen Widerspruch zwischen belgischem und europäischem Recht fest, hat sich die belgische Verwaltung mittlerweile angewöhnt, diesem durch Erlass abzuhelfen. Der Gesetzgeber ist dadurch in eine Art Lethargie verfallen und die europarechtswidrigen Gesetze bleiben unverändert fortbestehen, obwohl sie nicht mehr angewendet werden dürfen. Mag aus Perspektive des Europarechts eine reine Verwaltungsanweisung ausreichen, um die Europarechtskonformität des nationalen Rechts herzustellen, verlangt das Verfassungsrecht aber dennoch, dass der Gesetzgeber selbst seine europarechtswidrigen Normen korrigiert.

Auch die Gesetzgebungstechnik lässt die nötige Qualität vermissen. Anhand verschiedener Einzelregelungen zeigt die Autorin, wie der Gesetzgeber nicht nur durch missverständliche, sondern sogar durch falsche Wortwahl das Verhältnis einzelner Normen zueinander unzureichend klarstellt und somit zu Rechtsunsicherheit in der Gesetzesanwendung durch die Judikative führt.

Ein weiteres Problem im Rahmen der Gesetzgebung stellt die unzureichende Einbeziehung des Conseil d'État dar: Von der Möglichkeit, dessen Stellungnahme wegen Eilbedürftigkeit innerhalb einer sehr kurzen Frist einzuholen, hat die Regierung oft bei Steuergesetzen Gebrauch gemacht. Da der Conseil d'État dann jedoch seine rechtliche Prüfung stark einschränken muss, hat er dieses Vorgehen der Regierung gerade im Bereich der Steuererhebung immer wieder kritisiert und auf die Notwendigkeit einer eigenständigen Begründung der Eilbedürftigkeit hingewiesen, die sich nicht bereits aus der Zweckmäßigkeit eines Gesetzes ergibt.

Als letztes kritisiert Docclo die Sprunghaftigkeit des Gesetzgebers. Allein das Regelungsregime der Besteuerung von Dividendeneinkünften belgischer Unternehmen wurde zwischen 2002 und 2013 durch sechs Gesetzesänderungen modifiziert, die sowohl die Höhe des Steuersatzes als auch Voraussetzungen und Verfahrensschritte der Besteuerung betrafen. Ein ähnliches Bild zeigt sich bei der Besteuerung der Einkünf-

1 *Caroline Docclo* ist Professorin an der Université Libre de Bruxelles und an der Université de Liège und zudem als Rechtsanwältin in Brüssel tätig.

te von Geschäftsführern nach dem sogenannten „Attraktionsprinzip", wonach ursprünglich alle Einkünfte derselben Einkunftsart zugerechnet wurden. Ob dieses Prinzip durch die Gesetzesänderung von 1997 modifiziert, bestätigt oder abgeschafft wurde, war in der Rechtsprechung und Verwaltung heillos umstritten. Der Cour constitutionelle beschränkte sich daher auf die wohl einzig zutreffende und vielsagende Feststellung: Die Gesetzesänderung stellt einen riesigen „Mega-Wirrwar" (megacafouillage) dar.

Der Autorin gelingt es, durch diese zahlreichen Beispiele deutlich zu machen, dass dem Erfordernis demokratischer Legitimation bei der Steuererhebung im nationalen sowie im europarechtlichen Kontext nicht nur im Bereich der Gesetzgebungstechnik und des Verfahrens, sondern auch im Verhältnis zur Judikative und Exekutive vielfach nicht genügend Rechnung getragen wird. Einem so essentiellen Verfassungsprinzip gilt es in allen europäischen Rechtsordnungen mehr Bedeutung in der täglichen Rechtspraxis beizumessen, um einer schleichenden Abdankung des parlamentarischen Gesetzgebers vorzubeugen.

Sara Dietz

Michael Devereux, John Vella: Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century? (Fiscal Studies Vol. 35 Issue 4 S. 449-475)

Der Beitrag „Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?" von *Michael Devereux*[2] und *John Vella*[3] beginnt mit einer Darstellung bestehender Probleme bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen. Darauf aufbauend wird ein Teil der Reformpläne der OECD kritisch dargestellt und der Beitrag schließt mit einer pointierten Aufbereitung möglicher Alternativen für die Besteuerung von international tätigen Unternehmen. Die Wurzeln der bestehenden Probleme im Bereich der Besteuerung von Gewinnen multinationaler Unternehmen liegen einerseits im internationalen Steuersystem, das noch auf den Arbeiten des Völkerbundes in den 1920er Jahren beruht und den Bedürfnissen der heutigen globalen Wirtschaftssituation nicht mehr gewachsen ist, und andererseits im Steuerwettbewerb der Staaten und den daraus resultierenden nationalen Begünstigungssystemen, wie beispielsweise dem US-check the box Regime oder dem UK FCPE Regime.

Das internationale Steuerrecht folgt noch immer dem Konzept, dass passives Einkommen grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat und aktives Einkommen grundsätzlich im Quellenstaat zu besteuern ist. Die heutigen Unternehmensstrukturen und die daraus fließenden Gewinne lassen eine klare Trennung zwischen aktiven und passiven Einkünften immer schwieriger erscheinen. Zudem lässt die Internationalisierung von Unternehmensstrukturen – durch eine Streuung von Gesellschaften und Unternehmensaktivitäten auf verschiedene Staaten – eine klare Feststellung, wo die Unternehmensgewinne erwirtschaftet wurden, nicht mehr gelingen. Auch das gegenwärtige Konzept der Verrechnungspreisvorschriften und ihre Anknüpfung an den Fremdvergleichsgrundsatz weisen Probleme auf. Ihre Anwendung ist einerseits schwierig, wenn nicht sogar unmöglich, wenn ein Vergleichsmaßstab am freien Markt nicht gefunden werden kann, und andererseits ist ihre Anwendung vielfach dienlich, um Unternehmensgewinne zu verschieben. So können Kostenumlageverträge, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, aber auch Risikoverschiebungen dazu genutzt werden, Steuersubstrat in andere Staaten zu verschieben.

Im Rahmen des BEPS-Projekts will die OECD gezielt gegen doppelte Nichtbesteuerung und Gestaltungen vorgehen, die dazu führen, dass Unternehmensgewinne durch eine Trennung von der ihnen zugrunde liegenden wirtschaftlichen Tätigkeit nicht oder niedrig besteuert werden. Dieses Ziel soll durch punktuelle Änderungen des internationalen Steuersystems und nicht durch eine fundamentale Neustrukturierung erfolgen. Der durch das Projekt vermittelte Grundtenor lässt sich darin zusammenfassen, dass Unternehmensgewinne dort besteuert werden sollen, wo die (vermeintliche) Unternehmenstätigkeit stattfindet. Hierdurch gewinnen die Fragen, wo der Substanzwert des Unternehmens gelegen ist und wo seine tatsächliche „wirtschaftliche Tätigkeit", die „Wertschöpfung" und die „wesentliche Tätigkeit" stattfinden, massiv an Bedeutung.

Die Autoren kritisieren die Verwendung verschiedener Begriffe, die voneinander nicht abgegrenzt werden. Es ist beispielsweise nicht klar, wie sich der Begriff der Wertschöpfung im Bereich der Verrechnungspreise vom Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit im Bereich der Zinsabzugsbeschränkung und der CFC-Regeln unterscheidet. Zudem ist es bedenklich, Reformen des internationalen Steuerrechts auf Termini zu stützen, die nicht definiert sind und bei denen niemand mit Sicherheit weiß, wie sie in praxi anzuwenden sind.

Zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit üben die Autoren Kritik. So kommt es hierdurch jedenfalls zu einer Abkehr vom bestehenden Regime. Denn nach geltenden Prinzipien werden beispielsweise passive Einkünfte im Ansässigkeitsstaat besteuert, ob hier eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit gegeben ist, ist unbedeutend. Die Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit wird aber auch in Zukunft nicht die ausnahmslose Regel sein, wodurch das System an vielen Stellen inkonsistent wird. Im Bereich der Zinszahlungen wird eine Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit nur dann erreicht, wenn der Abzug der Zinszahlung versagt wird, was nur bei Nicht- oder Niedrigbesteuerung des Zinsertrags im anderen Staat zu erfolgen hat. Bei Implementierung starker CFC-Regeln kann dieses Ergebnis auch ohne Zinsabzugsbeschränkungen erreicht werden. Wird das Konzept der wirtschaftlichen Tätigkeit sehr eng

2 *John Vella* ist Senior Research Fellow am Centre for Business Taxation an der Oxford University und ein Mitglied der juristischen Fakultät in Oxford.

3 *Michael Devereux* ist Director vom Centre for Business Taxation an der Oxford University, Professor für Unternehmenssteuerrecht an der Saïd Business School und Professorial Fellow am Oriel College.

ausgelegt und werden dadurch nur einzelne Zahlungsströme berücksichtigt, besteht die Gefahr inhomogener Besteuerung. Die Autoren sind der Ansicht, dass auch diese Neuregelungen des internationalen Steuersystems durch Steuerplanung umgangen werden können und dies wirtschaftliche Verzerrungen bedingen wird.

Abschließend werden drei mögliche Alternativen für die Besteuerung multinationaler Unternehmen aufgeführt: Erstens, eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), die die Möglichkeit bietet, den Gewinn eines multinationalen Unternehmens mittels einer Formel auf verschiedene Staaten aufzuteilen. Zweitens, eine Aufteilung des Unternehmensgewinns entsprechend dem Verhältnis der Umsatzerlöse, die ein Unternehmen in einem Staat durch Verkäufe gegenüber unternehmensfremden Personen realisiert. Drittens, die Implementierung einer einfacheren Steuerbemessungsgrundlage, die beispielsweise auf den Umsatz, die Verkaufszahlen, das Anlagevermögen oder die Lohnkosten gestützt wird.

Dr. Caroline Heber MTax (Sydney)

Andrew T. Hayashi: The Legal Salience of Taxation (The University of Chicago Law Review, Vol. 81, 2014, S. 1443-1507)

In dem vorliegenden Beitrag diskutiert *Andrew T. Hayashi*[4] eine neue Kategorie der Spürbarkeit der Besteuerung, die der Autor als „legal salience" (im Folgenden: rechtliche Salienz) bezeichnet. Die Salienz der Besteuerung ist ein in der Volkswirtschaftslehre bereits länger anerkannter Forschungsgegenstand. Die Salienz bezeichnet dort die psychologische Spürbarkeit der Besteuerung. Nur in dem Umfang, in dem die Steuerlast tatsächlich spürbar wird, sind Verhaltensauswirkungen zu erwarten. Vor diesem Hintergrund haben sich die marktbezogene und die politikbezogene Salienz herausgebildet. Die marktbezogene Salienz untersucht die Auswirkungen der Spürbarkeit einer Steuer im wirtschaftlichen Bereich, etwa die Frage, wie sich das Verhalten von Nachfragern ändert. Die politikbezogene Salienz fokussiert den politischen Bereich und damit die Frage, wie die Spürbarkeit der Besteuerung politische Entscheidungsprozesse beeinflusst, bspw. Wählerentscheidungen.

An diese Unterscheidungen anknüpfend schlägt der Autor mit der rechtlichen Salienz eine weitere Kategorie vor. Mit dieser möchte er die Auswirkungen der Salienz der Besteuerung im rechtlichen Bereich erfassen; der Autor nennt hier die Auswirkung auf die Entscheidung, Rechtsmittel zu nutzen. Hierin sieht er eine zusätzliche, noch nicht hinreichend erfasste Kategorie, da für die Einlegung von Rechtsmitteln insbesondere gegenüber der marktbezogenen Salienz eine weitergehende Spürbarkeit vonnöten sei.

Die Salienz sei allerdings nicht für jeden Steuerpflichtigen identisch, sondern hänge von der Ausgestaltung der Steuer, Reaktionen anderer Steuerpflichtiger und den Charakteristika des Steuerpflichtigen ab, wie beispielsweise dem Bildungsstand. Diese Heterogenität führe zu bedeutenden Unterschieden gerade im Bereich der rechtlichen Salienz, die auf die Inanspruchnahme von Rechtsmitteln gerichtet ist. Die Einlegung eines Rechtsmittels setze die Kenntnis der Steuerlast, der Möglichkeit der Rechtsmitteleinlegung, der zutreffenden Steuerlast etc. voraus. Auf Grund der Heterogenität seien daher gerade in der rechtlichen Salienz große Unterschiede zu erwarten. Diese Unterschiede bewirkten in der Folge Unterschiede im Umfang, in dem rechtlich fehlerhafte Steuerfestsetzungen angegriffen werden. Im Ergebnis seien hierdurch Verschiebungen in der Verteilung der Steuerlast zu Lasten derjenigen zu erwarten, die mangels hinreichender Salienz der Steuer fehlerhafte Steuerfestsetzungen nicht angreifen.

Diese Effekte zeigt der Autor sodann anhand der Grundsteuer in New York City auf. Hierbei untersucht der Autor auf Basis eines einfachen theoretischen Modells unter Verwendung eines selbst erstellten Datensatzes für die Jahre 2010 bis 2012 den Effekt, wie die Salienz der Grundsteuer die Wahrscheinlichkeit beeinflusst, Rechtsmittel gegen die Steuerfestsetzung einzulegen. Nach dem theoretischen Modell sei zu erwarten, dass eine höhere Salienz zu einer vermehrten Einlegung von Rechtsmitteln führe, da die gefühlte erwartete Steuerersparnis durch ein erfolgreiches Rechtsmittel steige. Daneben hänge die Entscheidung einer Rechtsmitteleinlegung insbesondere von der erwarteten Erfolgswahrscheinlichkeit sowie vom vermuteten Umfang der Fehlerhaftigkeit der Steuerfestsetzung ab.

Gestützt auf dieses theoretische Modell entwickelt der Autor das zur Bestimmung des gesuchten Effekts notwendige empirische Modell. Der Autor weist hierbei auf das Problem hin, dass viele dieser Variablen sowie etwaige weitere Einflussfaktoren der Entscheidung, Rechtsmittel einzulegen, nicht beobachtet werden können. Um unter diesen Umständen einen kausalen Effekt der Salienz auf die Entscheidung, ein Rechtsmittel einzulegen, bestimmen zu können, nutzt der Autor die besondere Struktur seines Datensatzes. Anhand des Datensatzes ist es dem Autor möglich, jede grundsteuerpflichtige Einheit über die Zeit hinweg zu beobachten. Zudem können Datensätze ausgeschlossen werden, bei denen ein Eigentümerwechsel stattgefunden hat. Auf diese Weise kann für zeitlich konstante unbeobachtete Unterschiede zwischen den Eigentümern und Grundstücken kontrolliert und der kausale Effekt der Salienz identifiziert werden, soweit nicht verzerrende zeitlich variable unbeobachtete Einflussfaktoren bestehen.

Zur Bestimmung des Effekts greift der Autor auf ein sog. Conditional-Fixed-Effects Logit Model zurück. Als Proxy für die nicht beobachtbare Variable der Salienz kann der Autor eine Besonderheit des New Yorker Grundsteuerrechts nutzen. Hiernach erfolgt bei kreditfinanzierten Grundstücken unter bestimmten Umständen keine Steuerfestsetzung gegenüber dem Grundeigentümer; vielmehr wird die Grundsteuer ohne expliziten Ausweis gemeinsam mit der Kreditra-

4 *Andrew T. Hayashi* ist Associate Professor der Rechtswissenschaften an der rechtswissenschaftlichen Fakultät der University of Virginia.

te durch die Bank beglichen (sog. mortgage escrow). Dem Steuerpflichtigen ist damit nicht unmittelbar ersichtlich, wie hoch die Grundsteuer ist und auf welcher Basis diese festgesetzt wurde. Dies betrifft insbesondere Kredite, deren Höhe über 80 Prozent des Grundstückswertes oder deren Verzinsung 1,5 Prozent über dem Basiszinssatz liegt.

Nach den deskriptiven Statistiken zeigt sich, dass mortgage escrows insbesondere Grundeigentümer nutzen, deren Grundstücke vergleichsweise geringwertig oder im Vergleich der umliegenden Grundstücke überbewertet sind und bei denen der erwartete Gewinn eines Rechtsmittels im Durchschnitt größer ist. Zudem korreliert hiernach die Nutzung auch mit der ethnischen Herkunft und Hautfarbe der Eigentümer sowie einer Geburt außerhalb der USA. Diese Variation in der Spürbarkeit der Grundsteuer nutzt der Autor, um einen kausalen Effekt der Salienz auf die Wahrscheinlichkeit der Rechtsmitteleinlegung zu bestimmen. Hierbei identifiziert der Autor über verschiedene Spezifikationen des empirischen Modells hinweg einen statistisch signifikanten negativen Effekt der mortgage escrows auf die Wahrscheinlichkeit, Rechtsmittel einzulegen.

Dieses Ergebnis ist aus Sicht des Autors bedeutsam, da die verringerte Salienz nach den deskriptiven Statistiken gerade jene Personen treffe, deren Grundeigentum geringwertig und überbewertet sei, und mit der Hautfarbe, ethnischen Herkunft und Geburt außerhalb der USA zusammenhänge. Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass diese Verteilungswirkung unbeabsichtigt ist. Der Autor folgert hieraus, dass der Gesetzgeber verstärkt diese Effekte einzubeziehen habe.

Aus Sicht der Optimalsteuertheorie sei es im Allgemeinem allerdings nicht offensichtlich, ob eine möglichst hohe Salienz der Besteuerung zu wählen ist, wenn Festsetzungsfehler und Korrekturen durch spätere Rechtsmittelverfahren bereits bei der Festlegung der Steuerhöhe, die im zweiten Schritt auf die Steuerpflichtigen verteilt wird, berücksichtigt werden; denn die Korrelation der Salienz mit nicht der Besteuerung zugänglichen Merkmalen könne auch genutzt werden, um diese Merkmale indirekt zu besteuern. Zudem hänge die optimale Gestaltung davon ab, wie die Abweichungen von der gewünschten Steuerlast aus Wohlfahrtssicht gewichtet werden.

Der Autor weist mit der rechtlichen Salienz auf einen bisher wenig thematisierten Aspekt in der steuerrechtlichen Diskussion hin. Dass diesem allerdings eine Bedeutung in der steuerrechtlichen Diskussion zukommen kann, zeigt der Autor anhand der Grundsteuer in New York City auf.

Christian Sternberg BSc.